

BOEK VI

**Belasting over de toegevoegde waarde
(btw)**

Deel I

Algemeen

Hoofdstuk I

Wetgeving

Afdeling I.

Communautaire wetgeving

5000

- Bibliografie
- *Rapport van het fiscaal en financieel comité* (Neumark Rapport), Europese Commissie, 1962.
 - *Rapport Notenboom*, Europees Parlement, Zittingsdocumenten 1973-1974, Document 360/73, 14 februari 1974.
 - BERLIN, D., *Droit fiscal Communautaire*, Parijs, Presses Universitaires de France, 1988.
 - EGRET, G., *La TVA*, Parijs, Presses Universitaires de France, 1989.
 - LAURE, M., *Science Fiscale*, Parijs, Presses Universitaires de France, 1993.
 - PHILIPPE, J.J., *La TVA à l'heure Européenne*, Parijs, Litec, 1993.
 - CALLEJA, D., VIGNES, R. en WÄGENBAUR, R., Dispositions fiscales. Rapprochement des législations, Commentaire Mégret, vol. 5, éd. 2, Brussel, Editions de l'ULB, 1993.
 - BIJL, D.B., VAN VLIET, D.G. en VAN DER ZANDEN, J.B., *Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting*, in *Kluwer Fiscale Monografieën*, afl. 46, ed. 2, Deventer, Kluwer, 1994.
 - FARMER, P. en LYAL, R., *E.C. Tax Law*, Oxford, Clarendon Press, 1994.
 - VILLEMOT, D., *La TVA Européenne*, Parijs, Presses Universitaires de France, 1994.
 - LEFEBVRE, F. (ed.), *VAT, The 1993 Experience*, Amsterdam, IBFD Publications, 1994, 164 p.
 - Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen: Modalités d'imposition des opérations effectuées par des assujettis non établis, *Com.* (94) 471 final, Brussel, 3 november 1994.
 - Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement Européen sur le fonctionnement du régime transitoire de taxation à la TVA des échanges intracommunautaires, *Com.* (94) 515 final, Brussel 23 november 1994.
 - *Options pour un régime définitif de TVA*, Documents de travail du Parlement Européen, Série Affaires Economiques E-5 1995.
 - VERVAELE, J. (ed.), *Srijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie, Handhaving in België en Nederland*, Antwerpen, Maklu Uitgevers, 1995.
 - *European VAT Compliance Manual*, CCH, 1997.
 - Mémento Pratique Francis Lefebvre, *Communauté européenne*, 1998-1999.
 - TERRA, B.J.M. en KAJUS, J., *A Guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, IBFD Publications, 2006.
 - VAN HILTEN, M.E. en VAN KESTEREN, H.W.M., *Omzetbelasting (12de druk)*, FED Fiscale Studietoets, Deventer, Kluwer, 2010.
 - *Value Added Taxation in Europe*, Amsterdam, IBFD.
 - STESENS, E., *Europees btw-recht*, Antwerpen, Maklu, 2012, 623 p.
 - CLAEYS-BOUUAERT, I., "Les notions de base de la TVA dans quelques arrêts récents de la Cour de Justice des Communautés Européennes", *JDF* 1989, 257-277.
 - GUIEU, P., "L'élimination des barrières fiscales et l'harmonisation de la TVA", *RMUE* 1992, 11.
 - AUJEAN, M. en VIS, P., "VAT in the Single Market: transitional arrangements explained", *E.C. Tax Review* 1992, 119.
 - AUJEAN, M. en VIS, P., "Le système TVA dans le marché unique", *ERA*, vol. 17, 1997.
 - "Voorstel van Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting", *BTW-Revue*, afl. 13, 483.
 - "Wijzigingen bij het voorstel van Zesde Richtlijn en toelichting bij die wijzigingen", *BTW- Revue*, afl. 18, 417.
 - AMAND, C. en VAN BESIEEN, J., "Value Added Tax", *C.M.L.R.*, CCH, nr. 3101 tot 3145.

§ 1. VOORNAAMSTE HISTORISCHE WETGEVING

5001

Eerste richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting (67/227/EEG) van 11 april 1967¹.

Tweede richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (67/228/EG).

Derde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in de Lid-Staten (69/463/EEG).

Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG).

Zevende richtlijn nr. 94/5/EEG van 14 februari 1994² inzake de bijzondere regeling voor tweedehandse goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

Tiende richtlijn nr. 84/386/EEG van 31 juli 1984³. Wijziging aan de Zesde richtlijn betreffende de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de verhuur van roerende lichamelijke zaken andere dan vervoermiddelen.

Zeventiende richtlijn nr. 85/362/EEG van 16 juli 1985⁴. Vrijstelling van btw bij de tijdelijke invoer van andere goederen dan vervoermiddelen.

Achttiende richtlijn nr. 89/465/EEG van 18 juli 1989⁵, met betrekking tot de intrekking van een aantal afwijkingen, toegestaan door de Zesde richtlijn.

Afschaffing van de controle op de goederenbewegingen vanaf 1993 (richtlijn nr. 91/680/EEG van 16 december 1991⁶, gewijzigd door richtlijn nr. 92/111/EEG van 14 december 1992⁷ en richtlijn nr. 95/17/EEG van 10 april 1995⁸).

Richtlijn nr. 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn nr. 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst⁹.

¹Pb.L. 14 april 1967, afl. 71, 1301.

²Pb.L. 3 maart 1994, afl. 60, 16.

³Pb.L. 3 augustus 1984, afl. 208, 58.

⁴Pb.L. 24 juli 1985, afl. 192, 20.

⁵Pb.L. 3 augustus 1989, afl. 226, 21.

⁶Pb.L. 31 december 1991, afl. 376, 1.

⁷Pb.L. 30 december 1992, afl. 384, 47.

⁸Pb.L. 5 mei 1995, afl. 102, 18.

⁹Pb.L. 20 februari 2008, afl. 44, 11.

Richtlijn nr. 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn nr. 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn¹⁰.

§ 2. VOORNAAMSTE GELDENDE WETGEVING

5001, 50

Dertiende richtlijn nr. 86/560/EEG van 17 november 1986¹¹. Teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen.

Richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna Btw-richtlijn) ter vervanging op 1 januari 2007 van richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ('Zesde richtlijn') – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna de 'Zesde richtlijn'). Deze richtlijn vormt de basis van het btw-stelsel in de Europese Gemeenschap¹².

Richtlijn nr. 2007/74/EG van de Raad betreffende de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen op goederen die worden ingevoerd door reizigers komende uit derde landen van 20 december 2007¹³.

Richtlijn nr. 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn nr. 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn¹⁴.

Verordening (EG) nr. 143/2008 van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van verordening (EG) nr. 1798/2003 met betrekking tot de invoering van een regeling voor administratieve samenwerking en informatie-uitwisseling in het kader van de bepalingen betreffende de plaats van een dienst, de speciale systemen en de btw-teruggaafprocedure.

Verordening nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde¹⁵.

Verordening nr. 282/2011/EU van de Raad houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde van 15 maart 2011¹⁶.

¹⁰Pb.L. 20 februari 2008, afl. 44, 23.

¹¹Pb.L. 21 november 1986, afl. 326, 40.

¹²Ter wille van de samenhang met de arresten van het Hof van Justitie kunnen de communautaire verwijzingen nog verwijzen naar deze van de Zesde richtlijn, aangezien de essentie van de bepalingen, op enige uitzonderingen na, niet werd gewijzigd.

¹³Pb.L. 29 december 2007, afl. 346.

¹⁴Pb.L. 20 februari 2008, afl. 44.

¹⁵Pb.L. 12 oktober 2010, afl. 268.

¹⁶Pb.L. 23 maart 2011, afl. 77, 1.

De Raad van de Europese Unie kan een machtiging verlenen om bijzondere maatregelen in te voeren die afwijken van richtlijn 2006/112/EG, teneinde de inning van de belasting te vergemakkelijken of om fiscale fraude en belastingontwijking tegen te gaan¹⁷. Dit mechanisme vindt zijn grondslag in artikel 395 van de Btw-richtlijn. In het kader van voormeld mechanisme heeft België de toelating gekregen om bepaalde vereenvoudigingsmaatregelen in stand te houden vanaf 1 januari 1977.

De volgende afwijkingen werden aan België toegekend:

1. Niet-betaling van de belasting in een bepaald stadium

- Belastingplichtige: deur aan deur verdelers van drukwerk, perscorrespondenten.
- Belastbaar feit:
 - recuperatiemateriaal;
 - fleuroporders;
 - vennootschappen die auteurs en componisten vertegenwoordigen – betaling van de belasting door de vennootschappen, het voorafgaand stadium auteur-vennootschap ontsnapt aan de belasting;
 - vissen op zee: niet-belasting van de invoer van vissen afkomstig van vissersboten en bestemd voor de verkoop;
 - edelstenen en parels: vrijstelling met recht op aftrek van leveringen aan handelaars van deze goederen;
 - interimarbeiders: vrijstelling, onder bepaalde voorwaarden, van hun verrichtingen;
 - opschorting van de belasting voor leveringen van boten voor interne commerciële vaart en hierbij behorende diensten, net als voor de commissies van reisagenten met betrekking tot verkoop van biljetten van internationale spoorwegen.

2. Betaling van de belasting in een voorgaand stadium

Belastbaar feit, maatstaf van heffing:

- heffing van btw op tabaksfabrikaten;
- deur aan deur verkoop.

3. Minimummaatstaf van heffing

- Nieuwe, tweedehandse en directiewagens, bijzondere regeling voor wisselstukken.
- Gebouwen en werk in onroerende staat.

4. Maatstaf van heffing in het binnenland

- Geen herziening van de belastbare basis in geval van verlies van financiële korting.
- Geen herziening van de belastbare basis in geval van verpakking die niet wordt teruggegeven.

¹⁷HvJ 29 april 2004, zaak C-17/01, Sudholz, FJF, No. 2006/9; J. SWINKELS, "Impact of Walter Sudholz on special measures", *VAT Monitor* 2005, 23-27.

5. Maatstaf van heffing bij invoer van goederen

- Geen herziening binnen bepaalde grenzen in het geval waar de belasting op de invoer onvoldoende blijkt te zijn.

6. Belasting te betalen op een forfaitaire basis

Maatstaf van heffing in het binnenland:

- buitenlandse vervoerders van personen;
- commissies verworven door organisatoren van prognoses van sportwedstrijden.

7. Personen gehouden tot voldoening van de belasting

Betaling van de btw, verschuldigd op een bepaalde handeling ter gelegenheid van een andere belaste handeling. Berekening van deze btw op een forfaitaire basis. Toepasselijke regeling op controle van de kwaliteit en de conformiteit van medicijnen, dieetproducten, schoonheidsproducten en producten voor lichaamsverzorging.

8. Personen gehouden tot voldoening van de btw, verplichtingen

Uitgifte van een factuur en betaling van de belasting door de cliënt aan de leverancier.

9. Andere specifieke wijzen om de belasting te betalen

Verplichtingen van de personen gehouden tot voldoening van de belasting:

- verkoop van toegangsticketten;
- regeling voor bureaus van de paardensport.

10. Personen gehouden tot voldoening van de belasting

Verlegging van de heffing van de btw voor werk in onroerende staat.

11. Bijzondere regeling voor reisbureaus

Forfaitaire vaststelling van de winstmarge van reisbureaus.

Afdeling II.

Belgische wetgeving

5003

- Wetgeving
- Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, *BS* 17 juli 1969.
 - Wet van 27 december 1977 ter omzetting van de Zesde richtlijn, *BS* 30 december 1977.
 - Wet van 28 december 1992 tot verdere harmonisatie van de Belgische wetgeving met de communautaire richtlijnen en invoering in onze wetgeving van het overgangsregime van de btw toepasselijk op het intra-communautaire handelsverkeer.
 - Wet 26 november 2009, *BS* 4 december 2009 (houdende de implementering van het VAT package en de nieuwe plaatsbepalingsregels voor diensten).
 - De genummerde koninklijke besluiten 1 tot en met 57.

Los van de bovenstaande wetgeving moet er bijzondere aandacht worden besteed aan de circulaire, de al dan niet gepubliceerde administratieve beslissingen, de antwoorden op parlementaire vragen, de beslissingen van de dienst voor voorafgaande beslissingen en de *Informaties en Mededelingen*. Al die informatiebronnen zijn uiterst belangrijk en laten toe na te gaan op welke wijze de regels in de praktijk worden toegepast.

- Bibliografie
- *BTW-Handleiding* van de Belgische fiscale administratie.
 - VAN DEN AVYLE, G., *Guide Fiscal Permanent*, Partie III, Brussel, Kluwer Editions Juridiques België.
 - WILLE, P., *Belasting over de toegevoegde waarde*, in *Fiscaal Compendium*, Deel F, Brussel, Ced.Samsom, losbl.
 - Module Btw-Vandewinckele, www.monKEY.be.
 - SCHELFHAUT, G. en SPRUYT, E., *BTW en successie-, registratie-, hypotheek- en zegelrechten*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 433 p.
 - VANDEBERGH, H., *B.T.W.-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 119 p.
 - VANDEBERGH, H. en GAZAGNES, D., *Taxatie en verweer inzake BTW*, Brussel, Story- Scientia, 1988.
 - *Instructie belasting over de toegevoegde waarde*, 1994, gepubliceerd door de administratie der Douane en Accijnzen.
 - VANDERSTICHELEN, B., *De nieuwe praktische BTW-handleiding 1997-1998*, Uitgave Instituut der Accountants.
 - VANDEBERGH, H., *BTW-Handboek*, Gent, Larcier, 2010, 866 p.
 - DEVROE, W., VANDENDRIESCHE, P., MASSIN, I., STAS, D., VANBIERVLIET, F., VYNCKE, K. en WUYTJENS, R., *Fiscale basisbegrippen BTW*, Brugge, die Keure, 2011, 513 p.
 - BERNAERTS, Y., BROUCKAERT, J. en WERNIERS, R., *BTW Practicum: Jaarboek 2011*, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2011, 1358 p.
 - WILLE, P., PEETERS, H. en BORGER, F., *Handboek btw 2011-2012*, Antwerpen, Intersentia Rechtswetenschappen, 2011, 563 p.
 - WILLE, P. en GOVERS, M., *Btw-Praktijkboek 2012*, Mechelen, Kluwer, 2012, 1142 p.

Hoofdstuk II

Definitie en voornaamste kenmerken van de btw

§ 1. DE BTW IS EEN BELASTING OP HET VERBRUIK

5100

De belasting over de toegevoegde waarde (btw) is een algemene belasting op goederen en diensten die een gelijke heffing verzekert op het niveau van de eindconsument, tussen producten die in het binnenland worden gemaakt en producten die worden ingevoerd, ongeacht de lengte van de distributie- of productieketen of de aard van de gebruikte productiemiddelen¹⁸. Het mechanisme van de btw steunt op een systeem van teruggaaf aan de grenzen en op een systeem van gefractioneerde betalingen.

5101

¹⁸Art. 1 Richtl. 2006/112/EG; HvJ 5 mei 1982, zaak 15/81, Gaston Schul, *Jur.HvJ* 1982, 01409, *AFT* 1982, 253; G. EGRET, *La TVA*, Parijs, Presses Universitaires de France, 1982, 35.

De btw is een belasting op het verbruik, doch zij wordt geheven ter gelegenheid van elke overdracht op basis van de prijs van de goederen of diensten en onder aftrek van het btw- bedrag dat rechtstreeks drukt op de kostprijs van de diverse elementen die de prijs vormen. Op deze manier blijft het niveau van de btw in elk stadium evenredig aan de prijs. Daarbij is het systeem van gefractioneerde betalingen in de btw slechts een bijkomstig mechanisme dat werd aangenomen om praktische en psychologische redenen:

- hoe kon men aan de kleinhandelaars toelaten alleen te moeten instaan voor de invordering van de belasting?
- een heffing van de belasting in het stadium onmiddellijk voorafgaand aan de eindconsumptie is bijzonder gevoelig voor fraude.

5102

Ondanks haar benaming wordt de btw niet berekend op een toegevoegde waarde, doch wel op de volledige prijs of waarde van de goederen, met steeds een recuperatie van de voorafgaande heffingen. De btw die een onderneming op haar aankopen heeft betaald mag immers worden afgetrokken van de btw die verschuldigd is op haar verkopen. Op die wijze zal in ieder stadium de btw precies evenredig zijn met de prijs. Op gelijke eindprijzen wordt een gelijke belastingdruk gelegd.

5103

- Toepassing Drie verkopen tegen een tarief van 6 %:
- verkoop voor 1 000,00 EUR, btw = 60,00 EUR, de koper zal 1 060,00 EUR betalen aan de verkoper die 60,00 EUR moet storten aan de Staat;
 - verkoop voor 1 200,00 EUR, btw = 72,00 EUR, de koper zal 1 272,00 EUR betalen aan de verkoper die aan de Staat 12,00 EUR moet storten, zijnde 72,00 EUR min 60,00 EUR die hij aan zijn eigen verkoper heeft betaald;
 - verkoop voor 1 500,00 EUR, btw = 90,00 EUR, de koper zal 1 590,00 EUR betalen aan de verkoper die aan de Staat 18,00 EUR moet storten, zijnde 90,00 EUR min 72,00 EUR die hij aan zijn eigen verkoper heeft betaald. De totale aan de Staat afgedragen btw bedraagt 90,00 EUR voor de drie verkopen (60 + 12 + 18). Deze toepassing bewijst het dubbele voordeel van de btw;
 - het totaal van de belasting is altijd precies gekend: het is 90,00 EUR na de derde verkoop in het hiervoor geciteerde toepassingsgeval, hetgeen exact kan worden terugbetaald wanneer de goederen het land zouden verlaten;
 - de btw is neutraal tijdens het gehele verloop van een economische cyclus, d.w.z. dat zij niet beïnvloed wordt door een groter of kleiner aantal overdrachten.

§ 2. DE BTW VERZEKERT EEN GELIJKHEID VAN TAXATIE OP HET NIVEAU VAN DE EINDCONSUMENT

5104

De eerste doelstelling van de btw was de afschaffing van de belastingen op de productie, welke de investeringen belemmerden. De cascadestelsels die voorafgingen aan de btw bevoorrechtten immers de meest geïntegreerde industrieën ten opzichte van de langere productiekettingen. Het werd als noodzakelijk gezien dat twee producten die worden verkocht in de kleinhandel aan dezelfde prijs, dezelfde belasting zouden dragen: gelijke belasting bij gelijke prijs. Elke cumulatie van belastingen diende te worden verboden¹⁹.

5105

Deze gelijkheid van belasting moet worden gerealiseerd:

¹⁹HvJ 3 oktober 1985, zaak 249/84, Profant, *Jur.HvJ*, 3237, *FJF*, No. 86/170.

- ongeacht het land waar de goederen en diensten worden geproduceerd;
- ongeacht de lengte van de productie- of distributieketen;
- ongeacht de aard van de gebruikte middelen: arbeidskrachten, investeringen, algemene kosten.

Het argument dat het Franse parlement heeft overtuigd om het eerste btw-systeem aan te nemen in 1954 is een Belgisch verhaal. Toen Ernest Solvay het procedé ontdekte waardoor soda gemakkelijk kon worden geëxtraheerd van natriumchloride in plaats van uit assen van zeegras, was de traagheid waarmee de Franse regering het zout dat werd verkregen volgens dit nieuwe procedé – destijds gekwalificeerd als kunstmatig – van belasting vrijstelde, er de oorzaak van dat Solvay zijn industrie voornamelijk in België zou ontwikkelen in plaats van in Frankrijk, zoals hij oorspronkelijk van plan was.

§ 3. DE BTW IS EEN ALGEMENE VERBRUIKSBELASTING OP GOEDEREN EN DIENSTEN VERBRUIKT IN EEN LAND

5106

Een ander essentieel kenmerk van de btw is zijn territoriale binding²⁰. De persoon die de belasting int en doorstort, is de producent. Weliswaar draagt hij de belasting niet. De eindconsument heeft geen verplichting om zich kenbaar te maken bij de fiscale autoriteiten van het land van de producent en blijft in het algemeen onbekend. De producent heft de belasting na de btw te hebben afgetrokken die drukt op de kosten van de productiefactoren. Wanneer de Staat aan wie hij de belasting doorstort dezelfde is als de Staat waarvan hij terugbetaling van voorbelasting eist, is er geen probleem. Als daarentegen de productiefactoren verworven zijn onder de bevoegdheid van een ander land of een andere lidstaat van de Unie, moet er een systeem ontwikkeld worden van vrijstelling bij uitvoer en belasting bij invoer (cf. intracommunautaire levering – verwerving).

Met ingang van 1993 werd het ‘overgangsregime’²¹ ingevoerd dat de aankoop van goederen principieel aan de btw onderwerpt van het land waar de goederen toekomen (intracommunautaire verwerving).

De verdere internationalisering en de globalisering van de economie maakt dat de initiële plaatsbepalingsregels vaak niet langer toelaten om de geleverde goederen/diensten te belasten in het land van verbruik. Vanuit die optiek zijn er reeds een aantal specifieke aanpassingen doorgevoerd (bv. telecommunicatiediensten, levering van gas en elektriciteit, ...).

Teneinde het btw-systeem voor dienstprestaties structureel aan te passen heeft de raad door middel van richtlijn nr. 2008/8/EG van 12 februari 2008 het btw-systeem ter zake internationale dienstverlening grondig gewijzigd (zie *infra*).

§ 4. DE BTW IS NEUTRAAL TEN OPZICHTE VAN DE INTERNATIONALE HANDEL

5107

Het systeem van de cumulatieve belastingen dat bestond vóór de invoering van de btw had als kenmerk dat in de verkoopprijs van een goed de fiscale lasten uit een voorgaand stadium werden opgenomen (cumulatie van belastingen).

²⁰M. LAURE, “Une TVA européenne: problèmes généraux”, *RMCEU* 1992, 855.

²¹Art. 402 Richtl. 2006/112/EG.

Aangezien de btw een belasting is die drukt op de overdracht van een product of op het verrichten van een dienst, komt zij toe aan het land van bestemming of verbruik. Dit veronderstelde bij uitvoer een terugbetaling van de nationale belasting die in de goederen of diensten was begrepen. Het was echter zeer moeilijk om het bedrag van deze ‘opgenomen’ belastingen te bepalen, waardoor de teruggaaf dikwijls ‘forfaitair’ werd bepaald. Dit heeft bepaalde staten ertoe verleid om hun ondernemingen op die manier te subsidiëren.

Deze neutraliteit veronderstelt eveneens het bestaan van een regeling aan de ‘grenzen’ binnen de Europese interne markt. Deze regeling bestaat erin om, in geval van levering in het buitenland, het goed of de dienst vrij te stellen van de belasting (intracommunautaire levering). Tegelijkertijd wordt het goed of de dienst onderworpen aan de btw in het land waar ze worden gebruikt of verbruikt (intracommunautaire verwerving).

§ 5. DE BTW IS EEN EUROPESE BELASTING

1. Communautaire teksten

5110

Het besluit van de raad van ministers van de Europese Gemeenschap van 21 april 1970 vormt de basis voor de financiering van de werking van de Europese Gemeenschap via eigen middelen²². De eigen middelen omvatten onder meer een percentage op de btw-grondslag, die in alle lidstaten op uniforme wijze wordt vastgesteld. Deze bron van eigen middelen vereiste bijgevolg dat de btw-grondslag op Europees niveau werd geharmoniseerd. Deze harmonisering is er pas gekomen via de ‘Zesde Btw-richtlijn’ van 17 mei 1977. De richtlijn laat aan de lidstaten een zekere vrijheid van keuze aangaande bepaalde toepassingsmodaliteiten van het gemeenschappelijke btw-systeem, doch deze vrijheid is niet absoluut en zij is in verregaande mate ingeperkt door overvloedige rechtspraak van het Hof van Justitie.

5111

De Zesde Btw-richtlijn heeft haar aanvankelijk doel om een gemeenschappelijke markt tot stand te brengen waar een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt, nog niet bereikt²³. Dit zou immers een afschaffing van de fiscale grenzen als noodzakelijk corrolarium hebben. Gezien de terughoudendheid om een regeling aan te nemen die een beperking van de soevereiniteit van de lidstaten met zich meebrengt, heeft de Raad een overgangsregeling aangenomen die de opheffing van de fysieke controles aan de grenzen toelaat, doch met respect voor de fiscale territoria.

Het is dit overgangsregime dat we vandaag de dag kennen. Een ondernemer die binnen de Gemeenschap handel drijft, moet rekening houden met een groot aantal vereenvoudigingsmaatregelen, alsmede met verschillende criteria van lokalisatie van leveringen van goederen en diensten, zonder daarbij de verschillende administratieve interpretaties, gepubliceerd of niet, uit het oog te verliezen. Dit legt de plicht op aan de economische agenten die in de Gemeenschap handel drijven om de wetgeving en de administratieve praktijken van de verschillende lidstaten te kennen²⁴.

²²Besl. nr. 70/243, *Pb.L.* 28 april 1970, afl. 94, 19.

²³HvJ 21 februari 1989, zaak 203/87, *Commissie/Italië*, *Jur.HvJ* 1989, 371.

²⁴C. AMAND, “The future of the VAT regime in the European Union”, *ET* 1995, 219; S.D. COLECLOUGH, “The Sixth VAT Directive and the Need for Reform”, *British Tax Review* 1995, 378.

5112

Teneinde het communautaire btw-systeem up-to-date te houden, heeft de Commissie een werkprogramma aangenomen, met als doelstelling voorstellen te formuleren die het btw-systeem aanpassen aan de eisen van een ééngemaakte markt²⁵.

Dit heeft reeds geleid tot een aantal wijzigingen van de Zesde Btw-richtlijn met het oog op een modernisering van het btw-systeem²⁶:

- regeling voor telecommunicatiediensten²⁷;
- wijziging van de fiscale vertegenwoordiging, mogelijkheid om rechtstreeks te registreren in alle lidstaten²⁸;
- invoering van uniforme facturatieregels en mogelijkheid tot elektronische facturatie²⁹;
- regeling voor e-commerce³⁰;
- regels betreffende de plaats van de diensten;
- een enig loket dat de belastingplichtige in staat stelt om alle binnen de Unie verrichte handelingen op één plaats aan te geven.

Op 28 november 2006 heeft de raad van de Europese Unie richtlijn 2006/112/EG aangenomen. Deze richtlijn herschikt de Zesde Btw-richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977. Teneinde de bepalingen klaar en duidelijk voor te stellen, zonder evenwel aan de essentie ervan te raken. Door de vele fragmentaire aanpassingen was de Zesde richtlijn onleesbaar geworden.

Sinds 1 januari 2010 is de richtlijn 2006/112/EG grondig gewijzigd door de inwerkingtreding van de nieuwe regels, vervat in het 'Btw-pakket' (VAT package). Dit 'Btw-pakket' wijzigt de regels betreffende de plaats van de dienst, het mechanisme van de verlegging van de heffing, de rapporteringsverplichting en de teruggave van de btw voor belastingplichtigen binnen de Europese Gemeenschap en voert een enig loket in, gekoppeld aan een systeem voor de verdeling van de ontvangsten voor de diensten geleverd via elektronische weg.

De Europese Commissie onderzoekt een verdere hervorming en vereenvoudiging van het huidige btw-stelsel op Europees niveau. Dit heeft geleid tot het 'groenboek' over de toekomst van de btw³¹ en een daaraan gekoppelde openbare raadpleging. In een mededeling van 6 december 2011 heeft de Europese Commissie de krachtlijnen vastgelegd voor de invoering van een gemoderniseerd btw-stelsel³².

²⁵COM 328(96) 328 final, Brussel 10 juli 1996; Strategie ter verbetering van de werking van het BTW-stelsel in het kader van de interne markt COM(2000), 348, Brussel 7 juni 2000.

²⁶COM (2003), 614 van 20 oktober 2003; beschikking nr. 2235/2002/EG van het Europees Parlement en de Raad van 3 december 2002 tot vaststelling van een communautair programma ter verbetering van het functioneren van de belastingstelsels in de interne markt (Fiscalis-programma 2003-2007), *Pb.L.* 17 december 2002, afl. 341,1.

²⁷*Pb.L.* 26 september 1999, afl. 162, 63.

²⁸*Pb.L.* 21 oktober 2000, afl. 269, 44.

²⁹*Pb.L.* 17 januari 2001, afl. 15, 24.

³⁰*Pb.L.* 15 mei 2002, afl. 128, 41.

³¹Groenboek over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, COM (2010), 695, 1 december 2010.

³² Mededeling van 6 december 2011 van de Commissie aan het Europees Parlement, de raad en het Europees economisch en sociaal comité over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt, COM (2011), 851.

2. Voorrang van het gemeenschapsrecht

5113

In alle gevallen waarin de bepalingen van de Btw-richtlijn, inhoudelijk gezien, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, zijn particulieren gerechtigd om hierop een beroep te doen tegenover de Staat wanneer deze, hetzij verzuimt de richtlijn binnen de gestelde termijnen in het nationale recht ten uitvoer te leggen, hetzij dit op onjuiste manier doet³³. Het gaat om de toepassing van het principe van de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht³⁴.

5114

Omgekeerd kan een lidstaat die een richtlijn niet heeft omgezet in haar wetgeving, geen beroep doen op de termen van deze richtlijn tegenover de belastingplichtigen ('omgekeerde verticale directe werking')³⁵.

5115

De uit een richtlijn voortvloeiende verplichting van de lidstaten om het daarmee beoogde doel te verwezenlijken, alsook de verplichting om alle algemene of bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van die verplichting te verzekeren, geldt voor alle met overheidsgezag beklede instanties in de lidstaten en dus, binnen het kader van hun bevoegdheden, ook voor de rechterlijke instanties. Bij de toepassing van het nationale recht, ongeacht of het daarbij gaat om bepalingen die dateren van eerdere of latere datum dan de richtlijn, moet de nationale rechter dit zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde het hiermee beoogde resultaat te bereiken³⁶. De Btw-richtlijn kan op haar beurt eveneens worden getoetst aan het primaire Europees verdragsrecht³⁷.

5116

art. 110 e.v., 370 e.v., 394 en 395 Btw-richtlijn

Het lezen van de Btw-richtlijn is op het eerste gezicht eenvoudiger dan het lezen van de wet. Er dient echter aandacht te worden besteed aan de volgende punten:

- de richtlijn biedt tal van optiemogelijkheden aan de lidstaten;
- de bepalingen die voor 1 januari 1978 bestonden, kunnen in bepaalde gevallen gehandhaafd blijven (art. 110 e.v. en 370 e.v. Btw-richtlijn);
- België kan gemachtigd worden om afwijkende vereenvoudigingsmaatregelen te nemen (art. 394 en 395 Btw-richtlijn);
- bij de interpretatie van een gemeenschapsrechtelijke bepaling dient men niet uitsluitend met de letter van de regeling rekening te houden, doch ook met de context en de doelstellingen van de betrokken regeling³⁸;

³³HvJ 19 januari 1982, zaak 8/81, Ursula Becker, *Jur.HvJ* 1982, 53, *FJF*, No. 82/66, *JDF* 1983, 114 en *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 148; HvJ 26 februari 1986, zaak 152/84, Marshall, *Jur.HvJ* 1986, 723.

³⁴Wat betreft het begrip 'rechtstreekse werking', zie bv. S. VAN RAEPENBUSH, *Grondwettelijk recht van de Europese Unie*, Gent, Larcier, ed. 4, 464.

³⁵HvJ 5 april 1979, zaak 148/78, Ratti, *Jur.HvJ* 1979, I-1629.

³⁶HvJ 13 november 1990, zaak C-106/89, Marleasing, *Jur.HvJ* 1990, 4135; HvJ 29 april 2004, zaak C-17/01, Sudholz, *FJF*, No. 2006/9.

³⁷Voor een toepassing: HvJ 26 oktober 2010, zaak C-97/09, Ingrid Schmelz, *FJF*, No. 2011/99.

³⁸HvJ 2 juni 1994, zaak C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertrieb, *Jur.HvJ* 1994, I-2305, punt 21; HvJ 24 oktober 1996, zaak C-217/94, Eisman Alto Adige Srl., *Jur.HvJ* 1996, I-5287.

- de algemene principes van het gemeenschapsrecht gaan voor op de richtlijn, zelfs wanneer een bepaling van het nationaal recht ze formeel respecteert. Aldus is België veroordeeld door het Hof van Justitie omdat zij een forfaitaire prijs hanteerde als maatstaf van heffing van de btw, zonder dat deze maatregel noodzakelijk was om belastingfraude of belastingontwijking te vermijden³⁹. Tegen de administratie kunnen de principes van gelijkheid, non-discriminatie, vertrouwensbeginsel, rechtszekerheid, proportionaliteit, rechten van verdediging en het recht om beroep te doen op een rechtsmacht worden tegengeworpen;
- de regels in verband met btw dienen op een duidelijke en ondubbelzinnige manier te worden geformuleerd, zodat de belanghebbenden op duidelijke en nauwkeurige wijze in kennis worden gesteld van hun rechten en plichten en de nationale rechter in staat wordt gesteld deze te handhaven⁴⁰.

3. Verbod van belastingen die het karakter van een omzetbelasting bezitten

5117

art. 401

Btw-richtlijn

Er geldt een verbod belastingen in te voeren die dezelfde kenmerken bezitten als een omzetbelasting⁴¹ of die in het verkeer tussen de lidstaten aanleiding geven tot formaliteiten naar aanleiding van het overschrijden van een grens (art. 401 Btw-richtlijn). Hoewel de op communautair niveau geharmoniseerde accijnzen (minerale oliën, alcohol en gealcoholiseerde dranken, tabaksproducten) niet worden bedoeld, kan men zich wel vragen stellen bij nationale accijnzen op mineraalwater, limonades en koffie.

4. Sancties bij schending van het gemeenschapsrecht

5118

De schending van het gemeenschapsrecht geeft eerst en vooral recht op terugbetaling van de sommen en belastingen die onverschuldigd werden geïnd⁴². Daarnaast kan er sprake zijn van een recht op vergoeding van de schade, opgelopen door een fout van de wetgever, *in casu* de schending van het gemeenschapsrecht. Het recht op schadevergoeding voor schending van het gemeenschapsrecht is gebaseerd op de rechtspraak van de Raad van State en het Hof van Cassatie⁴³. De minister van Financiën heeft zich rekenschap gegeven van deze rechtspraak⁴⁴.

³⁹HvJ 10 april 1984, zaak 324/82, Commissie/België, *Jur.HvJ* 1984, 1861, *FJF*, No. 84/122. Zie ook boek IX van dit handboek, *Internationaal en Europees fiscaal recht*.

⁴⁰HvJ 21 juni 1988, zaak 257/86, Commissie/Italië, *Jur.HvJ* 1988, 3249.

⁴¹HvJ 13 juli 1989, zaak 93/88 en 94/88, Wisselink, *Jur.HvJ* 1989, 2671, *FJF*, No. 89/188; HvJ 31 maart 1992, zaak C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading vs. Skatteministeriet, *Jur.HvJ* 1992, I-2217, *FJF*, No. 92/113; HvJ 9 maart 2000, zaak C-437/97, EKW en Ikera, *Rec. CJC.E.* 2000, 1157; HvJ 3 oktober 2006, zaak C-475/03, Banco popolare di Cremona/Agenzia Entrate Ufficio Cremona, *Jur.HvJ* 2006, I-09373; HvJ 11 oktober 2007, zaken C-283/06 en C312/06, Kögaz rt. e.a., *Pb.L.*, afl. 297, 13; HvJ 17 juli 2008, zaak C-426/07, Dariusz Krawczynski, *Pb.C.* 30 augustus 2008, afl. 223, 16; HvJ 5 februari 2009, zaak C-119/08, UAB Mechel Nemunas, *Pb.C.* 16 mei 2009, afl. 113, 16; HvJ 27 november 2008, zaak C-156/08, Monika Vollkommer, *Pb.C.* 21 maart 2009, afl. 69, 15; HvJ 27 november 2008, zaak C-151/08, N.N. Renta SA, *Pb.C.* 18 april 2009, afl. 90, 6; Zie ook J. VAN DER PAAL, "De Europese BTW als rem op de nationale fiscale wetgeving" (noot onder HvJ 8 juni 1999), *TFR* 2000, 175.

⁴²Cass. 27 mei 1971, Fromagerie franco-suisse Le Ski, *RW* 1971-'72, 424, *Pas.* 1971, 1, 886.

⁴³Cass. 23 april 1977, *JT* 1972, 689, noot P. MAYSTADT; RvS 30 september 1974, nr. 16.609. Zie ook L. DE BROE en C. VAN DER HAUWAERT, "De terugvordering van de inschrijvingstaks op autovoertuigen en het Europees

Een lidstaat kan terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing slechts afwijzen, wanneer vaststaat dat de heffing geheel ten laste van een ander is gekomen en de teruggaaf een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren. Een eventuele wettelijke verplichting om de heffing door te rekenen in de kostprijs, wettigt niet het vermoeden dat de last van de heffing geheel is afgewenteld⁴⁵.

5119

De benadeelde particulieren hebben een recht op schadevergoeding wanneer (i) de geschonden rechtsregel ertoe strekt aan particulieren rechten toe te kennen en (ii) er sprake is van een voldoende gekwalificeerde schending en (iii) er een direct causaal verband bestaat tussen de schending van de op de staat rustende verplichting en de door de benadeelde personen geleden schade⁴⁶.

Het is aan de nationale rechter om na te gaan of de voorwaarden voor aansprakelijkheid van een lidstaat wegens schending van het gemeenschapsrecht zijn vervuld. Het Hof van Justitie heeft wel criteria gepreciseerd waarmee de nationale rechter bij zijn beoordeling rekening moet houden⁴⁷.

De vergoeding van de door schending van het gemeenschapsrecht aan particulieren veroorzaakte schade, dient adequaat te zijn ten opzichte van de geleden schade. De vergoedbare schade zou niet mogen worden beperkt tot de schade geleden na de uitspraak van het Hof, houdende vaststelling van de niet-nakoming⁴⁸.

5120

De 'natuurlijke' rechter van het gemeenschapsrecht is de nationale rechter. Het Hof van Justitie komt enkel tussen in geval van een onduidelijkheid aangaande de interpretatie van het gemeenschapsrecht (cf. prejudiciële vraagstelling). Daarnaast kan elke persoon die meent het slachtoffer te zijn van een schending van het gemeenschapsrecht een klacht indienen bij de Europese Commissie of een petitie indienen bij het Europees Parlement. Rekening houdend met de voorrang van het gemeenschapsrecht, is zo'n procedure zelfs mogelijk bij een afwijzend arrest van het Hof van Cassatie. In geval van dubbele belasting kan de belastingplichtige bovendien aan de Commissie vragen om de nationale administraties samen te roepen en te dwingen tot het vinden van een oplossing. Voor klachten tegen de Commissie is tevens een ombudsprocedure voorzien.

5. Misbruik

5120, 50

art. 1 § 10 WBTW

Gemeenschapsrecht", *TFR* 1989, afl. 85, 111-130; C. AMAND, "Les conséquences de la violation du droit communautaire en fiscalité belge", *RGF* 1994, 127.

⁴⁴Vr. nr. 117 SUYKERBUYK 3 maart 1993, Vr. & Antw. Senaat 1992-1993, 30 maart 1993, nr. 50, 2310. Voor een ontleding van de gegrondheid van het systeem in het gemeenschapsrecht, zie W. VAN DER CORPUT, "Member States 'Liability for Supreme Courts' Decisions", *VAT Monitor* 2004, 256.

⁴⁵HvJ 14 januari 1997, zaken C-192/95 tot C-218/95, Comateb e.a., *Jur.HvJ*, I-165.

⁴⁶HvJ 5 maart 1996, zaken C-46/93 en C-48/93, Brasserie du Pêcheur en Factortame, *Jur.HvJ* 1996, I-1029.

⁴⁷Zie o.a. HvJ 18 januari 2001, zaak C-150/99, Stockholm Lindöpark, *Jur.HvJ* 2001, I-493; J. VAN STEENWINCKEL en J. VAN VAECK, "Noot bij HvJ 18 januari 2001", *AFT* 2001, 474-478.

⁴⁸HvJ 5 maart 1996, zaak C-46/93 en C-48/93, Brasserie du Pêcheur S.A. t. Bundesrepublik Deutschland, The Queen/Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd III e.a., *Jur.HvJ* 1996, I-1029.

De bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken is een doel dat door de Btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd⁴⁹.

Bij fraude, bedrog of ontduiking worden valselijk handelingen gesteld met de bedoeling om btw te vermijden. Dergelijke handelingen vereisen m.a.w. een bedrieglijk opzet⁵⁰. Als voorbeeld kan verwezen worden naar het opstellen van fictieve facturen, het indienen van een valse aangifte, etc.

Daarnaast kunnen belastingplichtigen ook handelingen stellen zonder een frauduleuze intentie, maar die toch tot een gunstig resultaat leiden op vlak van btw. In deze context situeert zich de problematiek van misbruik en btw.

Het Europees Hof van Justitie heeft bevestigd dat de btw een objectief karakter heeft. De btw is van toepassing op de levering van goederen en diensten, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen. Een btw-plichtige heeft m.a.w. de mogelijkheid om de minst belaste weg te kiezen op vlak van btw.

Dit objectieve karakter dient echter genuanceerd te worden in het licht van het verbod op misbruik. Dit verbod op misbruik werd in de rechtspraak van het Hof van Justitie ontwikkeld als een algemeen beginsel van Europees recht: “de gemeenschapsregeling mag immers niet zo ruim worden toegepast, dat zij misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen”⁵¹.

In het Halifax-arrest werd voor het eerste een definitie gegeven van het begrip ‘misbruik’ op vlak van btw. Om te kunnen vaststellen dat er sprake is van misbruik, is ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen⁵².

Op basis van deze Europese rechtspraak⁵³, werd in België een definitie van misbruik opgenomen in het WBTW (art. 1 § 10 WBTW⁵⁴).

Om als misbruik te kwalificeren, moeten de gestelde handelingen aan een dubbel criterium getoetst worden: een ‘objectief’ criterium, met name een strijdigheid met de doelstelling van de wet of van de uitvoeringsbesluiten, en een ‘subjectief criterium’, met name het wezenlijke doel van de transactie(s) bestaande in het verkrijgen van een belastingvoordeel. Dit objectieve en subjectieve element moet evenwel bewezen worden door objectieve factoren.

⁴⁹Zie o.a. HvJ 29 april 2004, zaken C-487/01 en C-7/02, Gemeente Leusden en Holin Groep, *FJF*, No. 2006/11; HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, Halifax e.a., *FJF*, No. 2006/161; HvJ 22 december 2010, zaak C-277/09, RBS Deutschland Holdings GmbH, *FJF*, No. 2011/129; HvJ 22 december 2010, zaak C-103/09, Weald Leasing Ltd, *FJF*, No. 2011/128.

⁵⁰Zie HvJ 12 juli 1988, zaken 138/86 en 139/86, Direct Cosmetics Ltd. en Loughtons Photographs Ltd, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. V 88/0906.

⁵¹HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, Halifax, *FJF*, No. 2006/161.

⁵²Art. 1 § 10 WBTW zoals ingevoegd door art. 18 wet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006.

⁵³HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, Halifax e.a., *FJF*, No. 2006/161.

⁵⁴Ingevoegd door wet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006.

Mocht er op basis van objectieve factoren vastgesteld worden dat er sprake is van misbruik, dan moeten de transacties zo worden gedefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de elementen van de contractvoorwaarden die misbruik opleveren⁵⁵.

De artificialiteit van een handeling is op zich niet voldoende om als misbruik te kwalificeren. Niettemin heeft het Hof van Justitie verduidelijkt dat dit een aanwijzing voor misbruik kan vormen⁵⁶. Het kunstmatig opsplitsen van één handeling in twee afzonderlijke transacties kan als misbruik kwalificeren voor zover het objectief en subjectief criterium van het verbod op misbruik op basis van objectieve factoren kunnen worden aangetoond.

Van misbruik is evenwel geen sprake wanneer de transacties daadwerkelijk werden verricht in het kader van een reële economische activiteit. De belastingplichtige heeft nu eenmaal de vrijheid om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten⁵⁷.

Aldus werd geoordeeld dat:

- ondernemingen geen misbruik plegen wanneer een Britse onderneming wagens leaset van een Duitse onderneming en deze leasing in geen van beide landen aan btw is onderworpen omdat Groot-Brittannië van oordeel is dat de leasing belast was als dienst in het land waar de dienstverrichter was gevestigd en Duitsland van oordeel was dat de leasing als een levering dient te worden aanzien die wordt onderworpen aan de Britse btw⁵⁸;
- een onderneming het gemeenschapsrecht niet misbruikt wanneer zij bedrijfsmiddelen leaset in plaats van rechtstreeks aankoopt voor zover de leasevergoedingen overeenstemmen met normale marktvoorwaarden⁵⁹.

Hoofdstuk III

Methodologie

5121

De praktische toepassing van de btw veronderstelt dat zowel aandacht wordt besteed aan verschillende (basis)concepten als aan de toepassing van de algemene regels. Conceptueel gezien kan men een btw-vraagstuk als volgt analyseren:

- Is diegene die de activiteit uitoefent een belastingplichtige?
- Welke activiteit betreft het? Een levering, dienstverrichting, invoer of intracommunautaire verwerving?
- Waar vindt deze activiteit plaats en op welk tijdstip?
- Wat is de maatstaf van heffing voor de btw en het toepasselijk tarief?
- Is de activiteit vrijgesteld van belasting?
- Wie is de btw verschuldigd?
- Welke formaliteiten dienen te worden vervuld?

⁵⁵Zie o.a. HvJ 22 december 2010, zaak C-103/09, Weald Leasing Ltd, *FJF*, No. 2011/128.

⁵⁶HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, Part Service Srl. *JDE* 2008, afl. 148, 135.

⁵⁷HvJ 22 december 2010, zaak C-277/09, RBS Deutschland Holdings GmbH, *FJF*, No. 2011/129.

⁵⁸HvJ 22 december 2010, zaak C-277/09, RBS Deutschland Holdings GmbH, *FJF*, No. 2011/129.

⁵⁹HvJ 22 december 2010, zaak C-103/09, Weald Leasing Ltd, *FJF*, No. 2011/128.

5122

Men dient zich bewust te zijn van het feit dat de bovenstaande vragen met elkaar samenhangen. De moeilijkheid van btw is daarbij minder gelegen in het beantwoorden van deze vragen, dan in de noodzaak om eenvoudige begrippen toe te passen op complexe feitsituaties. Zij veronderstelt een goed begrip van de basisprincipes, de gecombineerde toepassing van deze principes en de interpretatie van de feiten in het licht van deze principes.

Eenmaal een onderneming opgestart, is het niet noodzakelijk om deze vragen dagelijks te beantwoorden. De btw is een zeer automatisch proces dat geïntegreerd is in informaticaprogramma's en boekhoudkundige procedures. Elke verandering in de structuur van een onderneming of de ontwikkeling van de activiteit brengt echter wel de noodzaak met zich mee om bijzonder oplettend te zijn voor de aanpassing van de software en de interne procedures. De bijzonder hoge sancties voor een onjuiste toepassing van de btw en de mogelijkheid om die sancties gedurende maximaal zeven jaar in te roepen, heeft immers tot gevolg dat een kleine fout op het ogenblik van de invoering van de procedures, verregaande gevolgen kan hebben.

5123

De btw biedt op het eerste gezicht minder fiscale planningsmogelijkheden dan de inkomstenbelastingen en heeft geen directe invloed op de financiële resultaten, zodat bedrijfsleiders er doorgaans weinig aandacht aan besteden. Gelet op de mogelijke optimalisaties op het vlak van o.m. vastgoedtransacties en financiële handelingen, alsook het risico op zeer zware sancties indachtig, lijkt dergelijke attitude evenwel ongepast. Wat de eventuele optimalisaties betreft, dient er bovendien op te worden gewezen dat het zeer moeilijk is om bestaande btw-structuren achteraf nog aan te passen.

5124

Naast het vermijden van btw-kosten door dubbele heffingen, dient de btw-planning voor een onderneming die recht op aftrek geniet, als voornaamste doelstellingen voor ogen te houden:

- het onderwerpen van een maximum aan activiteiten aan de belasting, behalve dan voor die klanten die geen recht op aftrek hebben;
- het verminderen van de termijn voor de terugbetaling van belastingkredieten;
- het verminderen van de administratieve kosten.

Een onderneming die geen of slechts een beperkt recht op aftrek heeft, moet zich voornamelijk richten naar:

- een toename van het percentage van belaste activiteiten (bv. belastingen van betalings- en ontvangstverrichtingen⁶⁰);
- de verwerving van goederen en diensten die van btw zijn vrijgesteld of onderworpen zijn aan een verlaagd tarief;
- de spreiding van de belasting in de tijd (bv. onroerende leasing)⁶¹.

⁶⁰Art. 44 § 3 8° WBTW, Aanschr. nr. 18, 26 oktober 1979.

⁶¹Art. 44 § 3 2° b) WBTW, HvJ 22 december 2010, zaak C-103/09, Weald Leasing Ltd, *FJF*, No. 2011/128.

Belastingplicht

Wie is belastingplichtige?

§ 1. DEFINITIE EN ROL

5200

art. 4 § 1 WBTW

Enkel leveringen van goederen en diensten, verricht door een belastingplichtige, zijn in België onderworpen aan de btw.

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 het wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend (art. 9 Btw-richtlijn en art. 4 § 1 WBTW). Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (art. 9 lid 2 *in fine* Btw-richtlijn).

Uit de wettelijke omschrijving kan alvast worden afgeleid dat het begrip ‘belastingplichtige’ erg ruim moet worden opgevat. Dit wordt verklaard door het opzet van de btw, zijnde het belasten van zoveel mogelijk consumptie. Wil dit doel worden verwezenlijkt, moet het begrip ‘ondernemer’ – *die uiteindelijk de te consumeren goederen en diensten levert* – ruim worden ingevuld.

Het begrip niet-belastingplichtige heeft onder meer belang voor de toepassing van de lokalisatieregels voor de levering van goederen en dienstprestaties.

5201

Het begrip ‘belastingplichtige’ wordt regelmatig verward met onder meer de volgende begrippen⁶²:

- personen geïdentificeerd voor de btw (art. 50 WBTW). Een niet-belastingplichtige rechtspersoon kan voor de btw geïdentificeerd zijn voor haar intracommunautaire verwervingen, zelfs wanneer zij geen belastingplichtige is. Een toevallige belastingplichtige moet niet worden geïdentificeerd voor de btw;
- personen gehouden tot voldoening van de belasting (art. 51 en 51bis WBTW). De producent of leverancier van goederen en diensten is niet noodzakelijk de persoon, gehouden tot voldoening van de belasting.

§ 2. KENMERKEN

5203

Om als belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt, is het nodig:

- a. dat effectief een economische activiteit wordt uitgeoefend (openvolgende handelingen);
- b. dat deze activiteit geregeld wordt uitgeoefend (met een bepaalde regelmaat);

⁶²Voor een toepassing uit de rechtspraak i.v.m. het onderscheid tussen de verschillende begrippen, zie Cass. 12 december 2003, *FJF*, No. 2004/83.

c. dat deze activiteit zelfstandig wordt uitgeoefend (geen band van ondergeschiktheid).

1. Eenieder

5204

De belastingplichtige kan een fysieke persoon zijn, een rechtspersoon (een handelsvennootschap of een vereniging zonder winstoogmerk), maar ook een groepering zonder rechtspersoonlijkheid van natuurlijke personen of zelfs van rechtspersonen (verenigingen voor vermaak of ontspanning en tijdelijke verenigingen)⁶³.

2. Uitoefening van een economische activiteit

a. Uitwisseling tussen economische agenten

5205

art. 9 § 1 lid 2 Btw-richtlijn

Het wetboek bevat geen definitie van het begrip ‘economische activiteit’ in tegenstelling tot artikel 9, § 1, lid 2 van de Btw-richtlijn. Op basis van dit laatste artikel omvat het begrip ‘economische activiteit’ alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen.

Het begrip ‘economische activiteit’ vereist dat er sprake is van een deelneming aan het economisch verkeer.

Van zodra voorbereidende handelingen worden gestart, is er sprake van een economische activiteit en verwerft men de hoedanigheid van ‘belastingplichtige’. Er dienen echter wel objectieve factoren te zijn die het oogmerk om een economische activiteit uit te oefenen ondersteunen⁶⁴.

De toewijzing, via een veiling, door de nationale regelgevende instantie die verantwoordelijk is voor de toewijzing van rechten zoals rechten op het gebruik van frequenties van het elektromagnetische spectrum voor het aanbieden van mobiele telecommunicatiediensten aan het publiek, is geen economische activiteit in de zin van die bepaling en valt dus niet binnen de werkingsfeer van de richtlijn⁶⁵.

Verenigingen en groeperingen met of zonder rechtspersoonlijkheid zoals harmonieën, fanfares en andere muzikensembles die eigen concerten organiseren of die optreden voor organisatoren van schouwspelen, stoeten en andere feestelijkheden, hebben niet de hoedanigheid van belastingplichtige wanneer de hierna volgende voorwaarden zijn vervuld:

- het optreden van de leden van die verenigingen of groeperingen, geschiedt in het kader van hun vrijetijdsbesteding;
- de prijs die dergelijke verenigingen of groeperingen voor hun optreden aan de organisator vragen, is slechts de vergoeding voor hun kosten;
- de door die verenigingen of groeperingen gevraagde vergoeding en/of toegangsgeld mag uitsluitend worden gebruikt voor het verwezenlijken van het doel van de vereniging of groepering⁶⁶.

⁶³Vr. nr. 678 NYSSSENS 25 mei 2000, Vr. & Antw. Senaat 1999-2000, nr. 2-25, 31 oktober 2000, 1180; T. CHARON, “Het samenwerkingsverband ten aanzien van de BTW”, TFR 2001, afl. 202, 511-526; B. COOPMAN, “Het BTW-regime van de maatschap en andere vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid”, Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2001-2002, Diegem, Ced.Samsom, 2001, 95-132.

⁶⁴HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83, Rompelman, Jur.HvJ 1985, 655; HvJ 15 september 2011, zaken C-180/10, C-181/10, Jaroslav Slaby, TFR 2011, afl. 409, 840.

⁶⁵HvJ 26 juni 2007, zaak C-284/04, T-Mobile Austria GmbH, e.a., Pb.C. 25 augustus 2007, afl. 199, 3; zie ook in dezelfde zin HvJ 26 juni 2007, zaak C-369/04, Hutchison 3G UK Ltd, mm02 plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd, Vodafone Group Services Ltd c. Commissioners of Customs and Excise, Pb.C. 25 augustus 2007, afl. 199, 3.

⁶⁶Vr. nr. 435 Deseyn 19 februari 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 106, 12-14.

Volgens de Belgische minister van Financiën oefent een handels- of nijverheidsonderneming waarvan de activiteiten volledig aan de btw onderworpen zijn en die, om haar financiële situatie veilig te stellen, edelmetaal aankoopt bij een bank teneinde dat later te verkopen, geen economische activiteit uit. Deze handelingen moeten volgens de minister worden aanzien als beleggingshandelingen⁶⁷.

b. Geen onderscheid tussen geoorloofd of ongeoorloofd karakter

5207

De btw is gebaseerd op het beginsel van de fiscale neutraliteit. Dit beginsel verzet zich tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties, met uitzondering van de gevallen waarin op grond van de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen elke mededinging tussen een legale en illegale sector uitgesloten is⁶⁸, zoals het vervalsen van geld⁶⁹ en de levering van verdovende middelen op basis van hennep, zelfs indien de overheid een selectief vervolgingsbeleid voert⁷⁰. In navolging van voormeld beginsel besliste het Hof dat de organisatie van verboden kansspelen binnen de werksfeer van de btw valt⁷¹, alsook de levering van namaakparfums⁷².

c. Activiteit onder bezwarende titel

5208

Hij die regelmatig, doch uitsluitend 'om niet' diensten verricht jegens ondernemers, kan niet worden aangemerkt als belastingplichtige⁷³. Zelfs in geval van tegenprestatie kan deze zo laag zijn dat de activiteit alsnog dient te worden beschouwd als een vrijgevigheid⁷⁴.

De vennootschap die daadwerkelijk boten en mobilhomes verhuurt aan haar zaakvoerders, familieleden en derden is een belastingplichtige, ook al werd onvoldoende omzet gerealiseerd⁷⁵.

Deviezentransacties zijn diensten die worden verricht in ruil voor een tegenprestatie, ook al worden daarbij geen provisie of directe kosten in rekening gebracht. De bank ontvangt betaling voor haar dienst, door middel van een in haar koersen ingecalculeerde tegenprestatie⁷⁶.

De afgifte door een belastingplichtige van kledingstukken waarop zijn naam en activiteit zijn afgedrukt, is een handeling die bestaat in de afgifte van een goed door die belastingplichtige, met als tegenprestatie het verlenen van een dienst en in voorko-

⁶⁷Vr. nr. 200 BROTCORNE 15 februari 2012, Vr. & Antw. Kamer 2011-2012, nr. 058, 113.

⁶⁸HvJ 2 augustus 1993, zaak C-111/92, Wilfried Lange, *Jur.HvJ* 1993, I-4677, *FJF*, No. 93/236; HvJ 12 januari 2006, gevoegde zaken C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics en Bond House Systems, *AFT* 2006, afl. 5, 37.

⁶⁹HvJ 6 december 1990, zaak 343/89, Witzemann, *Jur.HvJ* 1990, I-4477, *FJF*, No. 91/56.

⁷⁰HvJ 5 juli 1988, zaak C-289/86, Happy Family, *Jur.HvJ* 1988, I-3655; HvJ 29 juni 1999, zaak C-158/98, Coffeeshop Siberië, *FJF*, No. 99/127, *TFR* 2000, afl. 177, 259-264, noot B. PEETERS.

⁷¹HvJ 11 juni 1998, zaak C-283/95, K. Fischer, *Act.fisc.* 1998, afl. 27, 3; HvJ 17 februari 2005, zaak C-453/02 en C-462/02, Finanzamt Gladbeck Edith Linneweber en Finanzamt Hern-West Savas Akriditis, *Pb.C.* 16 april 2005, afl. 93, 1. Zie ook neergelegde conclusies in de zaak Optigen (HvJ conclusies neergelegd op 16 februari 2004, gevoegde zaken C-354/03, 355/03 en 484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd en Bond House Systems Ltd tegen Commissioners of Customs and Excise).

⁷²HvJ 28 mei 1998, zaak C-3/97, J. Goodwin en ET Unstead, *FJF*, No. 99/218.

⁷³HvJ 1 april 1982, zaak C-89/81, Hong Kong Trade Development, *Jur.HvJ* 1982, I-1277, *AFT* 1982, 259, *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 940.

⁷⁴HvJ 21 september 1988, zaak C-50/87, Commissie/Frankrijk, *Jur.HvJ* 1988, I-4797, *FJF*, No. 90/27, *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 164.

⁷⁵Gent 12 maart 1997, *FJF*, No. 97/146.

⁷⁶HvJ 14 juli 1998, zaak C-172/96, First National Bank of Chicago, *Fisc.Koer.* 1998, 506.

mend geval het betalen van een opleg in geld door de verkrijger van dat goed. Laatstgenoemde maakt immers door het dragen van het betreffende kledingstuk met daarop de naam en de activiteit van de belastingplichtige, hoe dan ook reclame voor deze laatste. Onder gegeven omstandigheden is de gratis afgifte van een kledingstuk dan te beschouwen als een levering onder bezwarende titel die in hoofde van de belastingplichtige de btw opeisbaar maakt⁷⁷.

Een dienst blijft ‘ten bezwarende titel verricht’ ook al is de tegenprestatie niet in rechte afdwingbaar en neemt de dienstverrichter slechts een ereschuld op zich⁷⁸.

In een vrij verrassend arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een onderneming die haar werknemers aankoopbonnen verstrekt als onderdeel van hun bezoldiging, een dienst ten bezwarende titel verricht⁷⁹.

d. Rechtstreekse band tussen de handeling en de ontvangen tegenprestatie

5209

Een handeling is slechts belastbaar als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte handeling en de ontvangen tegenwaarde⁸⁰. Dit impliceert derhalve een handeling, een tegenprestatie én een rechtstreeks verband tussen beiden.

Wanneer derhalve de geldsommen die door een onderneming aan een andere onderneming van dezelfde groep worden gestort slechts een louter financiële steun vertegenwoordigen en geen tegenprestatie vormen van een levering van goederen of van een dienstverrichting, verricht door deze onderneming voor eerstgenoemde, zijn deze sommen niet aan de btw onderworpen⁸¹.

De ontvangen tegenprestatie moet kunnen worden uitgedrukt in geld en een subjectieve waarde hebben omdat de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en niet de waarde zoals vastgesteld volgens objectieve criteria⁸².

Zo oordeelde het Europees Hof van Justitie in het bekende arrest Tolsma dat wanneer iemand muziek speelt op de openbare weg en daarvoor kleingeld van de voorbijgangers ontvangt, deze ontvangsten niet kunnen worden geacht de tegenprestatie te zijn voor een verleende dienst⁸³. Om die reden is ook het volgrecht van een kunstenaar, i.e. het recht voor een auteur van een beeldend kunstwerk of voor zijn rechtverkrijgenden, om een geldsom te ontvangen telkens het beeldend kunstwerk in een openbare kunstveiling wordt toegewezen aan een koper, niet onderworpen aan btw⁸⁴. Daarentegen is er wel een verband tussen de handeling en de vergoeding, wanneer deze bestaat uit een jaarlijks forfaitair

⁷⁷Vr. nr. 1447 VAN DEN EYNDE 28 februari 1995, Vr. & Antw. Kamer 1994-1995, nr. 149, 16043.

⁷⁸HvJ 17 september 2002, zaak C-498/99, Town & County Factors Ltd, *Fiscooloog* 2002, afl. 863, 10.

⁷⁹HvJ 29 juli 2010, zaak C-40/09, Astra Zeneca UK Ltd, *FJF*, No. 2011/8. Voor een kritische bespreking zie: E. CECI en E. TRAVERSA, “L’octroi et l’utilisation de bons d’achat face à la TVA: (r)évolutions récentes et perspectives”, *RGF* 2011, afl. 5, 6-24; K. DIEHL, “VAT applicability to Employee Retail Vouchers”, *EC Tax Review* 2010, afl. 5, 228-230; zie ook Vr. nr. 110 ARENS 16 november 2010, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 012,12.

⁸⁰HvJ 8 maart 1988, zaak C-102/86, Apple and Pear Development Council, *Jur.HvJ* 1988, I-1443, *RW* 1990-1991, 535, *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 961; C. AMAND, “When is a link direct?”, *International VAT Monitor* 1996, 3.

⁸¹Vr. nr. 517 MICHEL 22 juli 1996, Vr. & Antw. Kamer 1995-1996, nr. 48, 6632, *BTW-Revue*, afl. 124, 1000.

⁸²HvJ 5 februari 1981, zaak C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, *Jur.HvJ* 1981, I-445, *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 931.

⁸³HvJ 3 maart 1994, zaak C-16/93, Tolsma, *Jur.HvJ* 1994, I-743, *BTW-Revue*, afl. 109, 773.

⁸⁴B. COOPMAN, “Kunstenaars en BTW”, *AFT* 2002, 463; Besliss. nr. ET 102.061, 7 juli 2003.

lidgeld van de leden van een sportvereniging, ook al maken zij weinig of zelfs geen gebruik van de voorzieningen van de sportvereniging⁸⁵.

Een schadevergoeding wegens contractuele of buiten-contractuele aansprakelijkheid is niet aan de btw onderworpen omdat er tegenover de vergoeding geen dienst of levering staat⁸⁶. Dit is bijvoorbeeld het geval voor het bedrag dat een leasingmaatschappij van de leasingsnemer terugvordert om één van zijn voertuigen te laten herstellen⁸⁷, alsook het bedrag dat een aannemer ontvangt wanneer het openbaar bestuur wijzigingen ten opzichte van het initiële lastenkohier vraagt en deze wijzigingen leiden tot een vermindering van de aannemingsprijs⁸⁸.

Zo kan een bouwheer op grond van artikel 1794 BW het aannemingscontract eenzijdig verbreken, ook al is de aannemer al met het werk begonnen op voorwaarde dat de bouwheer de aannemer schadeloos stelt voor al zijn uitgaven, zijn arbeid en alles wat hij bij die aanneming had kunnen winnen. De vergoeding die op basis van dit wetsartikel wordt betaald is niet aan btw onderworpen, in de mate waarin ze alleen de winstderving van de aannemer dekt voor het werk dat hij niet heeft uitgevoerd⁸⁹.

De verbintenis tot beëindiging van de melkproductie, die een landbouwproducent aangaat in het kader van de gemeenschappelijke landbouwpolitiek en waarbij een vergoeding wordt vastgesteld voor de definitieve beëindiging van de melkproductie, is geen dienst. Aldus is de hiervoor ontvangen vergoeding niet onderworpen aan de omzetbelasting. Door landbouwers een vergoeding te geven voor het stopzetten van hun productie verwerft de Gemeenschap geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt ze in het algemeen belang, te weten het bevorderen van en de goede werking van de communautaire markt voor melk. De verbintenis van de landbouwer om zijn melkproductie te beëindigen, levert noch de Gemeenschap noch de bevoegde nationale autoriteiten een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt⁹⁰.

De verbintenis (ten aanzien van een overheid) die erin bestaat 20 % van de geteelde aardappelen niet te oogsten, is geen dienst in de zin van de Zesde Btw-richtlijn. De daarvoor vanwege die overheid ontvangen subsidies zijn bijgevolg niet aan btw onderworpen⁹¹.

Deze principes hebben een belangrijke weerslag op het statuut van een zogenaamde 'passieve' holding.

Omdat het zuiver houden van aandelen in andere ondernemingen op zichzelf niet is aan te merken als de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat een eventueel dividend – de opbrengst van deze deelneming – voortspruit uit de loutere eigendom van het goed, kwalificeert een holding niet als een belastingplichtige. Daardoor vallen dividenden niet binnen de werkingssfeer van de btw⁹². Dit geldt evenzeer voor het enkel houden van obligaties⁹³, het opnemen van een nieuwe vennoot in een personenvennootschap tegen betaling van een contante inbreng⁹⁴ alsook voor de ver-

⁸⁵HvJ 21 maart 2002, zaak C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, *Jur.HvJ* 2002, I-3293.

⁸⁶Cass. 15 april 1999, *FiscoLoog* 1999, afl. 722, 11; Cass. 4 februari 1983, *RW* 1983-1984, 29 en 30, noot; Cass. 15 april 1999, *FiscoLoog* 1999, afl. 722, 11; V. SEPULCHRE, "T.V.A. et dommages et intérêts", *RGF* 2001, afl. 2, 63-79. Zie ook Besliss. nr. ET 109.759, 8 augustus 2005, in verband met vergoedingen gestort voor opleidingen in het kader van de overdracht van voetballers.

⁸⁷Vr. nr. 3-2373 CHERON 24 maart 2005, *Vr. & Antw.* Senaat 2004-2005, nr. 3-44, 3535-3537.

⁸⁸Besliss. 447, *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 198.

⁸⁹Besliss. nr. ET 18.762, 13 september 1974, *BTW-Revue* 1974, afl. 18, 395, nr. 492.

⁹⁰HvJ 29 februari 1996, zaak C-215/94, Jürgen Mohr/Finanzamt Bad Seeberg, *Jur.HvJ* 1996, I-959, *FJF*, No. 96/168, *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 682.

⁹¹HvJ 18 december 1997, zaak C-384/95, Landboden-Agrardienste, *Jur.HvJ* 1997, I-7387.

⁹²HvJ 22 juni 1993, zaak C-333/91, Sofitam SA, *Jur.HvJ* 1993, I-3531, *FJF*, No. 93/184, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 754.

⁹³HvJ 6 februari 1997, zaak C-80/95, Harnas & Helm CV, *Jur.HvJ* 1997, I-745, *FJF*, No. 97/96.

⁹⁴HvJ 26 juni 2003, zaak C-442/01, KapHag Renditefonds, *FJF*, No. 2004/246.

koop van aandelen door een trust. In dit laatste geval kan er niet worden uitgegaan van de omvang van een aandelenverkoop, noch van de omstandigheid dat in het kader van een dergelijke verkoop een beroep is gedaan op professionele raadgevers als criteria, om een onderscheid te maken tussen de activiteiten van een particuliere investeerder, die buiten het toepassingsgebied van de richtlijn vallen, en die van een investeerder waarvan de operaties een economische activiteit vormen⁹⁵. Dit ligt anders wanneer de deelneming gepaard gaat met een zich direct of indirect mengen in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de houder van de deelnemingen als aandeelhouder of vennoot heeft⁹⁶.

e. Met of zonder winstoogmerk

5210

Het is van geen belang of de handelingen met of zonder winstoogmerk worden verricht. Niet alleen handelaars (fabrikanten, personen die kopen om door te verkopen, aannemers van werk, handelsagenten, ambachtslieden) zijn dus belastingplichtigen, maar al degenen die geregeld en zelfstandig belastbare handelingen verrichten. Bij het onderzoek of iemand al dan niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, dient niet te worden nagegaan of hij in de uitoefening van zijn economische activiteit winst maakt of wil maken. Dat de zaak niet rendabel zou zijn omdat onvoldoende omzet werd gerealiseerd, is ter zake niet relevant⁹⁷.

Belastingplichtigen kunnen dus zijn: personen die een vrij beroep uitoefenen, verenigingen zonder winstoogmerk⁹⁸, beroepsverenigingen, instellingen van openbaar nut, enz.

Er dient een duidelijk onderscheid te worden gemaakt tussen de personen of organismen die activiteiten verrichten tegen betaling zonder winstoogmerk, die belastingplichtig zijn, en de personen of organismen die gratis handelingen verrichten, die geen belastingplichtigen zijn.

Er is geen sprake van een economische activiteit ingeval de activiteit, bestaande uit het fokken van paarden, wegens de aanzienlijke en voortdurende wanverhouding tussen de investeringen en werkingskosten enerzijds, en de ontvangsten anderzijds, voortdurende en vrijwillige verliezen deed ontstaan. Hoewel het begrip 'economische activiteit' geen mogelijke verliezen uitsluit, moet het steeds gaan om onvrijwillige en tijdelijke verliezen. In dergelijk geval is de rendabiliteit het fundamenteel criterium voor de bepaling van het al dan niet beroepsmatig karakter⁹⁹.

Hoewel het al dan niet hebben van een winstoogmerk irrelevant is voor de beoordeling van de hoedanigheid van belastingplichtige, kan dit criterium wel een rol spelen bij de toepassing van enkele btw-vrijstellingen¹⁰⁰.

⁹⁵HvJ 20 juni 1996, zaak C-155/94, Wellcome Trust Ltd., *Jur.HvJ* 1996, I-3013; HvJ 26 september 1996, Enkler, *Jur.HvJ* 1996, I-4517.

⁹⁶HvJ 20 juni 1991, zaak C-60/90, Polysar Investments Netherlands, *Jur.HvJ* 1991, I-3111, *RGF* 1992, 128, *AFT* 1992, 138; HvJ 14 november 2000, zaak C-142/90, Floridienne en Berginvest, *TFR* 2001, afl. 204, 696-706, noot J. VAN DER PAAL, *AFT* 2001, afl. 2, 85, noot L. VANDENBERGHE; HvJ 12 juli 2001, zaak C-102/00, Welthgrove BV, *Fiscoloog* 2001, afl. 809, 7, *International VAT monitor*, annex vol. 12/afl. 5, 65; HvJ 27 september 2001, zaak C-1 6/00, Cibo Participations SA, *TFR*, afl. 212, 1148, noot D. STAS; J. GOBBIN, "Holdingvennootschappen en BTW: de rechtspraak van het Hof van Justitie volop in beweging", *TFR* 2001, afl. 199, 355-373; C. ETTEMA, "Opnieuw een Nederlandse holdingvennootschap naar Luxemburg", *Btw-brief* 1999, afl. 6/7, 3-6; H. VANDEBERGH, "Zijn holdingvennootschappen belastingplichtigen?", *Fiskofoon* 1993, afl. 116, 65; D. STAS, "Dividenden als tegenprestatie voor actieve inmenging?", *Actuele Voorinformatie* 1999, afl. 281, 6-12.

⁹⁷Gent 12 maart 1997, *FJF*, No. 97/146.

⁹⁸S. RUYSSCHAERT, "BTW-aspecten van de financieringsbronnen van vzw's", *AFT* 2003, afl. 6-7, 307-317.

⁹⁹Rb. Namen 6 februari 2008, *FJF*, No. 2009/86.

¹⁰⁰Vr. nr. 1320 GORIS 12 juni 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 128, 25140.

3. Geregelde activiteit

5211

Het occasioneel of op onregelmatige wijze uitoefenen van een economische activiteit is niet voldoende om als belastingplichtige te worden beschouwd.

Het begrip 'exploitatie' heeft betrekking op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen¹⁰¹. De verhuur door een zaakvoerder en vennoot van één wagen aan zijn vennootschap, wordt niet beschouwd als zijnde gericht op het verkrijgen van duurzame opbrengsten. De verhuurder is derhalve niet als btw-plichtige te beschouwen¹⁰².

Het Hof van Justitie heeft verduidelijkt dat de verhuur van een kampeerwagen op zich als een btw-belaste activiteit kan worden beschouwd, voor zover de verhuur gericht is op het duurzaam verkrijgen van opbrengsten. Indien een zaak naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, moeten alle exploitatieomstandigheden worden onderzocht, teneinde uit te maken of zij werkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen¹⁰³.

Een paardenfokker die in 8 jaar slechts twee veulens verkocht, heeft geen economische activiteit voor de toepassing van de btw¹⁰⁴.

Een natuurlijke persoon die in totaal 37 houtleveringen, hout afkomstig uit zijn privébos, verricht om met de daaruit verkregen gelden schade te compenseren die werd veroorzaakt door een storm (overmacht), oefent een economische activiteit uit wanneer die persoon de leveringen verricht om er duurzaam opbrengsten uit te verwerven¹⁰⁵.

De organisator van een sportevenement kwalificeert in de regel als een gewone belastingplichtige. Wanneer de organisator slechts één maal per jaar een evenement organiseert en geen andere btw-belaste handelingen verricht, kan de organisatie volstaan met het indienen van één btw-aangifte¹⁰⁶. Vereist is wel dat het bedrag van hun aftrekbare voorbelasting gekend is op het tijdstip van het aangeven van de verschuldigde btw.

Het Btw-Wetboek voorziet in een aantal uitzonderingen op de vereiste van het geregeld karakter van de activiteit, voor handelingen met betrekking tot onroerende goederen en de levering van voertuigen naar een andere lidstaat (zie randnrs. 5216-5218).

Elke persoon die een economische activiteit uitoefent, wordt in principe beschouwd als een belastingplichtige, zonder onderscheid naargelang de belangrijkheid van de uitgeoefende activiteit, van de meest belangrijke tot de meest bijkomstige.

4. Zelfstandige activiteit

5212

De werkzaamheid (economische activiteit) moet worden uitgeoefend door personen die zelfstandig zijn vanuit juridisch oogpunt¹⁰⁷. Noch natuurlijke personen die hun werkzaamheid uitoefenen in het kader van een arbeids- of bediendencontract, noch de thuiswerkers die als loontrekkenden worden

¹⁰¹HvJ 4 december 1990, zaak C-186/89, van Tiem, *Jur.HvJ* 1990, I-4363, *FJF*, No. 91/29.

¹⁰²Rb. Antwerpen 21 februari 2003, *FJF*, No. 2003/144 en H. VANDEBERGH, "Verhuur van één personenwagen: BTW-belastingplicht?", *TFR* 2003, 756-757; Vr. nr. 857 PIETERS 3 januari 2002, *Vr. & Antw.* Kamer 2002-2003, nr. 153, 19601; Vr. nr. 206 BROTCORNE 19 januari 2009, *Vr. & Antw.* Kamer 2008-2009, nr. 051, 199-201; Rb. Antwerpen 2 juni 2008, *FiscoLoog* 2008, afl. 1132, 6.

¹⁰³HvJ 26 september 1996, zaak C-230/94, Renate Enkler, *Jur.HvJ* 1996, I-4517, *FJF*, No. 99/35.

¹⁰⁴Luik 12 maart 2010, *Fisc.Act.* 2010, afl. 18, 12.

¹⁰⁵HvJ 19 juli 2012, zaak C-263/11, *Ainàrs Rédlis*, *Pb.C.* 29 september 2012, afl. 295, 13.

¹⁰⁶Besliss. nr. ET 119.653, 11 juli 2011.

¹⁰⁷Zie bv. HvJ 6 november 2003, gevoegde zaken C-78/02, 79/02 en 80/02, *Elliniko Dimosio*, *FJF*, No. 2004/274.

aangemerkt voor de heffing van de inkomstenbelasting en voor de toepassing van de sociale wetgeving, zijn dus belastingplichtigen.

Het woord 'zelfstandige' moet aldus worden uitgelegd, dat als zelfstandige moet worden aangemerkt, degene die organisatorisch niet in een onderneming is geïntegreerd, die over adequate organisatorische vrijheid beschikt ten aanzien van het voor zijn werkzaamheden in te zetten personeel en materieel, en die het economisch risico voor die werkzaamheid draagt¹⁰⁸.

Een fysieke persoon die, anders dan als werknemer, les geeft in een instelling die al dan niet de vrijstelling inzake onderwijs geniet, wordt niet als zelfstandige aangemerkt, wanneer met die instelling een verhouding van ondergeschiktheid bestaat ten aanzien van o.m. de inhoud van de te onderwijzen leerstof, de uurregeling, de bezoldiging en het intern reglement¹⁰⁹.

Voor de diensten verstrekt door gidsen en reisleiders wordt verwezen naar een administratieve beslissing¹¹⁰.

Het Hof van Justitie oordeelde dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt, en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht¹¹¹.

De zaakvoerders en bestuurders worden beschouwd als organen van de vennootschap die niet zelfstandig optreden en bijgevolg is de vergoeding voor de normale uitoefening van hun functie geen tegenprestatie voor een economische activiteit. De rechtspersonen die optreden als bestuurder worden in principe beschouwd als belastingplichtigen, maar zij hebben de mogelijkheid om af te zien van een identificatie voor de btw¹¹². Deze keuze is onherroepelijk en geldt voor alle bestuurdersmandaten die de vennootschap uitoefent¹¹³. Ook een vereffenaar is een orgaan van de vennootschap indien hij handelt in de normale uitoefening van zijn opdracht¹¹⁴.

Het feit dat een persoon (maat) een goed verhuurt aan een maatschap waarvan hij zelf deel uitmaakt, belet op zich niet dat deze persoon met betrekking tot deze verhuur kan worden geacht op een zelfstandige wijze te handelen. Voor zover deze verhuur een economische activiteit vormt, is zijn verbondenheid met zijn medecontractant in beginsel geen voldoende reden om zijn hoedanigheid van belastingplichtige te betwisten¹¹⁵.

Een natuurlijke persoon die in naam en voor rekening van een belastingplichtige vennootschap alle werkzaamheden van deze laatste verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan die vennootschap, waarvan hij overigens enig aandeelhouder, bestuurder en personeelslid is, bindt, is zelf geen belastingplichtige¹¹⁶.

De rechtbank van eerste aanleg van Bergen oordeelde dat een voormalige notaris die zijn kantoor aan zijn zoon overlaat en zich ertoe verbindt om tegen een jaarlijkse forfaitaire vergoeding en in een band van ondergeschiktheid voor dat kantoor te blijven werken, niet op zelfstandige wijze handelt en bijgevolg geen btw-plichtige is in de zin van artikel 4 WBTW, aangezien hij zijn werkzaamheid niet zelfstandig uitoefent¹¹⁷.

¹⁰⁸Concl. Adv. Gen. G. Tesauro 4 juni 1991, zaak C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, *Jur.HvJ* 1991, I-4247, *FJF*, No. 91/123.

¹⁰⁹Vr. nr. 1341 VAN DEN EYNDE 28 april 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 134, 18600, *BTW-Revue*, afl. 136, 589.

¹¹⁰Besliss. nr. ET 111.432, 28 augustus 2006.

¹¹¹HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, FCE Bank plc, I. LEJEUNE, I. STUYVER en B. CALUWE, "Hof van Justitie 23 maart 2006, zaak C-210/04, FCE Bank plc. - Handelingen tussen hoofdhuis en bijhuis en vice versa doorgaans buiten toepassingsgebied van BTW", *AFT* 2006, afl. 6, 19-21.

¹¹²Besliss. nr. ET 78.581, 27 januari 1994, *BTW-Revue*, afl. 110, 1019.

¹¹³Besliss. nr. ET 118.288, 27 april 2010.

¹¹⁴Vr. nr. 2628 DE CLIPPELE 30 januari 2003, *Vr. & Antw. Senaat* 2002-2003, nr. 2-71, 3985.

¹¹⁵HvJ 27 januari 2000, zaak C-23/98, Heerma, *FJF*, No. 2000/203, *AFT* 2000, afl. 2, 103-106, noot L. VANDENBERGHE.

¹¹⁶HvJ 18 oktober 2007, zaak C-355/06, Van der Steen, *TFR* 2008, afl. 333, 44.

¹¹⁷Rb. Bergen 26 oktober 2004, *FJF*, No. 2008/80.

§ 3. CATEGORIEËN VAN BELASTINGPLICHTIGEN

1. Gewone of volledige belastingplichtigen

5213

Onder gewone of volledige belastingplichtige verstaat men elke persoon die als zodanig een activiteit uitoefent die onderworpen is aan de belasting of een activiteit die is vrijgesteld in het kader van de internationale handel.

2. Als zodanig handelende belastingplichtigen

5214

Elke handeling gesteld door een belastingplichtige is niet noodzakelijk gesteld door een als zodanig handelende belastingplichtige. Een belastingplichtige kan ook ten private titel handelingen stellen.

Dit is het geval bij de verkoop van een onroerend goed waarin een hotel en een privéwoning zijn ondergebracht, voor dat gedeelte dat overeenstemt met de privéwoning van de hotelier¹¹⁸.

Een belastingplichtige die een investeringsgoed betreft dat zowel voor bedrijfs- als voor privédoel-einden zal worden gebruikt, kan dat goed geheel in zijn privévermogen behouden en het aldus volledig van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde uitsluiten¹¹⁹.

3. Btw- eenheid

5215

art. 4 § 2 WBTW

Met ingang van 1 april 2007 werd in België de mogelijkheid gecreëerd voor Belgische personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, zich voor de toepassing van het Btw-Wetboek als één belastingplichtige te laten aanmerken (art. 4 § 2 WBTW)¹²⁰.

Het koninklijk besluit nr. 55 bevat de basisregels inzake de oprichting van de eenheid en de formaliteiten bij toetreding, uittreding en stopzetting. De fiscale administratie heeft een circulaire gepubliceerd waarin zij een aantal andere aspecten van de btw- eenheid toelicht, zoals de verbondenheid en de uitoefening van het recht op btw- aftrek¹²¹.

a. Concept

5215,10

¹¹⁸HvJ 4 oktober 1995, zaak C-291/92, D. Armbrrecht, *Jur.HvJ* 1995, I-2775; Rb. Bergen 18 december 2008, *JLMB* 2009, afl. 36, 1729.

¹¹⁹HvJ 8 maart 2001, zaak C-415/98, Laszlo Bakcsi, *FJF*, No. 2001/246.

¹²⁰KB nr. 55, 9 maart 2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw- eenheid vormen, *BS* 15 maart 2007, 13787 (hierna: KB nr. 55).

¹²¹Circ. nr. AOIF 42/2007 (ET 111.702), 9 november 2007.

Het concept van de btw-eenheid bestaat erin dat de leden van de eenheid ten aanzien van de fiscale administratie als één belastingplichtige worden beschouwd.

Naar derden toe blijven de leden hun handelingen stellen zoals zij dat deden vóór de oprichting van de eenheid.

Door de oprichting van de btw-eenheid worden de leveringen van goederen en diensten tussen de leden van de eenheid, de zogenaamde interne handelingen, beschouwd als handelingen die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen. De transactie situeert zich immers binnen één en dezelfde belastingplichtige.

De leveringen van goederen en diensten die door derden aan een lid van de eenheid worden verricht, worden voor de toepassing van de btw geacht te zijn verricht aan de btw-eenheid. De leveringen van goederen en diensten aan een derde, alsmede de invoeren en de intracommunautaire verwervingen die worden verricht door een lid van de btw-eenheid, worden geacht te zijn verwezenlijkt door de btw-eenheid¹²².

Gesteld dat een lid van een eenheid bepaalde handelingen verricht (bijvoorbeeld het verhuren van wagens) en een ander lid van dezelfde btw-eenheid een aan deze handeling bijkomstige handeling verricht (bijvoorbeeld verzekeringsprestaties met betrekking tot deze wagens, die aan de klant van het eerder vernoemd lid worden verstrekt), dan is het volledige bedrag dat de verhuurder van wagens in de loop van de overeenkomst ontvangt of moet ontvangen van de huurder, onderworpen aan de btw tegen het normale tarief, met inbegrip van de kosten van verzekering die door de verhuurder in rekening worden gebracht. In dat geval moet op de factuur die wordt uitgereikt door het lid dat de bijkomstige handeling verricht (die dus de btw-regeling van de door het andere lid verrichte hoofdhandeling volgt), worden verwezen naar de hoofdhandeling waarmee deze verband houdt¹²³.

b. Oprichtingsvoorwaarden

5215,20

art. 44 WBTW

De belastingplichtigen die in België zijn gevestigd, kunnen als één belastingplichtige worden beschouwd indien zij financieel, organisatorisch en economisch nauw met elkaar zijn verbonden¹²⁴. Deze verbondenheden moeten bestaan op de drie gebieden, opdat de betrokken personen deel kunnen uitmaken van een eenheid¹²⁵. Ook belastingplichtigen die vrijgesteld zijn op grond van artikel 44 WBTW kunnen lid worden van een btw-eenheid¹²⁶.

De 'financiële verbondenheid' impliceert een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding in rechte of in feite¹²⁷. De administratie neemt aan dat deze voorwaarde is vervuld, wanneer een belastingplichtige, rechtstreeks of onrechtstreeks, 10 % of meer van de maatschappelijke rechten bezit van

¹²²Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 12, BS 15 maart 2007, 13790.

¹²³Vr. nr. 167 VAN DER MAELEN 14 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 048, 27-29; I. MASSIN en K. VYNCKE, "BTW-eenheid: opletten met 'gebundelde' prestaties", *Fiscooloog* 2009, afl. 1153, 5.

¹²⁴Art 1 § 1 KB nr. 55.

¹²⁵Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 24, BS 15 maart 2007, 13792.

¹²⁶Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 25, BS 15 maart 2007, 13792.

¹²⁷Art 1 § 1 1° KB nr. 55.

een andere vennootschap¹²⁸. Voor de beoordeling van de controlebevoegdheid beroept de administratie zich verder ook op artikel 5, § 1 en § 3 W.Venn.¹²⁹.

Ter beoordeling van de financiële verbondenheid bij entiteiten die een niet in aandelen vertegenwoordigd kapitaal hebben, worden alternatieve criteria gebruikt: toebehoren van de meerderheid van de activa aan dezelfde persoon (art. 1 § 1 1° *in fine* KB nr. 55), de verbintenis om exploitatieverliezen ten laste te nemen, enz.

De ‘organisatorische verbondenheid’ houdt in dat de leden in feite of in rechte rechtstreeks of onrechtstreeks onder een gemeenschappelijke leiding staan of hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in gemeenschappelijk overleg organiseren. Organisatorische verbondenheid bestaat eveneens wanneer de leden in rechte of in feite, rechtstreeks of onrechtstreeks, onder de controlebevoegdheid staan van één persoon¹³⁰.

Aan de voorwaarde van de ‘economische verbondenheid’ is voldaan, wanneer de voornaamste werkzaamheid van de leden van dezelfde aard is, hun werkzaamheden aanvullen of beïnvloeden of kaderen in het nastreven van een gezamenlijk economisch doel dan wel dat een lid werkzaamheden uitoefent ten behoeve van andere leden¹³¹.

In de aanvraag tot identificatie moet worden aangetoond dat aan al de voormelde voorwaarden is voldaan.

Indien een lid van de btw-eenheid een rechtstreekse deelneming heeft van meer dan 50 % in een andere belastingplichtige, dan wordt de financiële, organisatorische en economische verbondenheid geacht te zijn vervuld. De leden kunnen evenwel het tegenbewijs leveren en aldus aantonen dat de verbondenheid niet aanwezig is. Zonder dit tegenbewijs is een lid dat voor meer dan de helft in handen is van een andere belastingplichtige, lid van een btw-eenheid, verplicht toe te treden.

Men kan slechts lid zijn van één enkele btw-eenheid.

De optie om deel uit te maken van de btw-eenheid geldt tot tenminste 31 december van het derde jaar, volgend op het tijdstip waarop de btw-eenheid een aanvang neemt¹³².

c. Formaliteiten

5215, 30

De leden duiden één van hen aan als de vertegenwoordiger van de btw-eenheid die het verzoek tot oprichting van de btw-eenheid moet indienen bij het controlekantoor waaronder de vertegenwoordiger ressorteert¹³³. Het verzoek dient te worden ingediend door middel van de ‘Aanvraag tot identificatie van een btw-eenheid’ (formulier 606 A).

Deze vertegenwoordiger moet van de leden een volmacht krijgen om te kunnen optreden.

¹²⁸Circ. nr. AOIF 42/2007 (ET 111.702), 9 november 2007, nr. 3.1.1. Deze stelling is gebaseerd op artikel 13, lid 2, 1° W.Venn. dat een weerlegbaar vermoeden inhoudt van een deelneming.

¹²⁹Circ. nr. AOIF 42/2007 (ET 111.702), 9 november 2007, nr. 3.1.1.

¹³⁰Art. 1 § 1 2° KB nr. 55.

¹³¹Art. 1 § 1 3° KB nr. 55.

¹³²Art. 2 § 1 KB nr. 55.

¹³³Art. 2 § 2 KB nr. 55; *Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 28 maart 2007.

Behoudens negatieve beslissing van de fiscale administratie of het uitdrukkelijk verzoek om de identificatie van de eenheid uit te stellen, worden de leden van de btw-eenheid aangemerkt als één belastingplichtige, vanaf de eerste dag van de maand volgend op het verstrijken van een termijn van één maand na de geldige indiening van de aanvraag.

De btw-eenheid wordt aangemerkt als één belastingplichtige en wordt als dusdanig geïdentificeerd onder een uniek btw-nummer voor de eenheid. Dit nummer geldt voor het indienen van de periodieke aangiften van de btw-eenheid, voor het houden van de btw-rekening-courant van de eenheid, voor de eventuele opmaak van bijzondere rekeningen, voor alle bijkomende taxaties alsmede voor alle in- en invorderingsacties vanwege de administratie¹³⁴.

Van zodra de btw-eenheid in werking treedt, dienen de periodieke btw-aangiften van de btw-eenheid te worden ingediend door de vertegenwoordiger. De geconsolideerde aangifte moet onder het nummer van de btw-eenheid worden ingediend bij het kantoor waaronder de btw-eenheid ressorteert.

In tegenstelling tot de periodieke btw-aangiften, dienen de klantenlisting¹³⁵ en de intracommunautaire opgave afzonderlijk te worden ingediend door de leden van de btw-eenheid¹³⁶. De leden dienen de listing en de opgave in te dienen in het controlekantoor waaronder zij ressorteren¹³⁷.

Op administratief vlak blijven de normale regels van toepassing, zodat de leden van de btw-eenheid zelf hun boekhouding en facturen moeten opmaken¹³⁸.

Voor de boekhoudkundige verwerking van de btw-schulden en -vorderingen ten name van de leden van een btw-eenheid, verwijzen we de lezer naar het advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen¹³⁹.

Telkens een lid van de btw-eenheid een goed of dienst levert aan een ander lid van de btw-eenheid, moet een stuk worden opgemaakt¹⁴⁰.

De aan- en verkoopboeken van de leden moeten ook de 'interne' transacties bevatten. Telkens wanneer een lid van de btw-eenheid een goed of dienst levert aan een ander lid van de btw-eenheid, moet er niet alleen een stuk worden opgemaakt maar dient de handeling ook te worden verwerkt in de boekhouding.

d. Herzieningen en recht op aftrek

5215, 40

art. 12 § 1 lid 1 5° WBTW

Op het moment van de oprichting of toetreding dient een herziening ten voordele van de Schatkist te worden verricht van de btw die in aftrek werd gebracht van de onroerende goederen uit hun aard en de

¹³⁴Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 11, BS 15 maart 2007, 13789.

¹³⁵Art. 1 KB nr. 23 tot regeling van de toepassingsmodaliteiten van artikel 53quinquies WBTW (hierna KB nr. 23).

¹³⁶Art. 1 lid 2 KB nr. 50 tot regeling van de toepassingsmodaliteiten van artikel 53sexies § 1 WBTW (hierna KB nr. 50).

¹³⁷Art. 1ter KB nr. 23, art. 5 § 3 1° KB nr. 50 en MB 23 juni 2008, BS 2 juli 2008.

¹³⁸Art. 14 lid 2 en art. 15 § 1 lid 1 KB nr. 1.

¹³⁹CBN-advies 2010-13, Boekhoudkundige verwerking van de belasting over de toegevoegde waarde in hoofde van de leden van een btw-eenheid, 8 september 2010.

¹⁴⁰Art. 53 § 3 WBTW.

zakelijke rechten, tenzij die goederen het voorwerp hebben uitgemaakt van een levering die recht op aftrek verleent¹⁴¹. Voor de roerende bedrijfsmiddelen suggereert de fiscale administratie de toepassing van artikel 12, § 1, lid 1, 5° WBTW (onttrekking)¹⁴².

In hoofde van de btw-eenheid dient vervolgens een herziening van de in het verleden uitgeoefende recht op aftrek van de btw te gebeuren conform het recht op aftrek van de btw-eenheid¹⁴³.

De beide btw-herzieningen kunnen worden verrekend in hoofde van de btw-eenheid¹⁴⁴.

Het recht op aftrek wordt op het niveau van de btw-eenheid bepaald in functie van de handelingen die naar derden worden gesteld. Dat betekent m.a.w. dat, net zoals voor alle belastingplichtigen, het recht op aftrek van de voorbelasting die derden aan een btw-eenheid hebben aangerekend ter gelegenheid van de levering van goederen en diensten aan de btw-eenheid, zal afhangen van de eindbestemming die de leden van de eenheid van die goederen geven aan die goederen en diensten. Dit geldt ook voor het recht op aftrek van de btw met betrekking tot de bedrijfsmiddelen, bijvoorbeeld de gebouwen¹⁴⁵.

e. Bijzondere bepalingen

5215, 50

art. 19bis WBTW

Het artikel 19bis WBTW is een bepaling die werd ingevoerd om eventuele misbruiken via 'channeling' tegen te gaan.

Via betreffend artikel beoogt de administratie alsnog btw na te vorderen over bepaalde interne handelingen.

Toepassing

Een Belgische financiële groep met een beperkt recht op btw-aftrek richt een IT-vennootschap op in Indië. Deze vennootschap verleent haar diensten aan haar Belgische vestiging die deel uitmaakt van de eenheid. Noch op de doorrekening aan de vestiging, noch op de doorrekening aan de leden van de eenheid is btw verschuldigd. De Belgische btw-eenheid heeft via de omweg naar India en via de combinatie van de regels van hoofdhuis-bijhuis en de btw-eenheid, niet langer een btw-kost op haar IT-diensten.

Telkens een Belgische vestiging van een buitenlandse onderneming lid is van een Belgische btw-eenheid en een dienst van de buitenlandse onderneming ontvangt die geacht wordt in België te zijn verstrekt, is er met name sprake van een dienst onder bezwarende titel.

Blijkens de administratieve circulaire, daarbij verwijzend naar de parlementaire voorbereidingen, beoogt het wetsartikel enkel verrichtingen die door een buitenlandse vestiging worden binnengebracht in een Belgische btw-eenheid via een Belgische vestiging van een zelfde rechtspersoon, louter om door deze laatste door te rekenen aan andere leden van de btw-eenheid zonder toepassing van de btw.

¹⁴¹Art. 10 § 1 5° KB nr. 3, 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de btw (hierna KB nr. 3).

¹⁴²Circ. nr. AOIF 42/2007 (ET 111.702), 9 november 2007, nr. 6.1.1.

¹⁴³Art. 10 § 2 KB nr. 3.

¹⁴⁴Art. 10 § 3 KB nr. 3.

¹⁴⁵Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 13, BS 15 maart 2007, 13790.

De maatstaf van heffing wordt begroot op de normale waarde van de dienst¹⁴⁶. Het ontvangende lid dient een stuk op te maken dat de dienst vaststelt¹⁴⁷.

art. 51ter WBTW

Artikel 51ter WBTW voert een hoofdelijke aansprakelijkheid in voor alle leden van de btw-eenheid voor de btw, interesten, boetes en kosten die zijn ontstaan tijdens de periode van de eenheid. Elk lid van de eenheid kan door de administratie worden aangesproken voor de schulden van een ander lid.

f. Commentaar

5215,60

De figuur van de btw-eenheid is ingevoerd op vraag van de financiële sector en biedt voor deze sector ontegensprekelijk voordelen (cf. vermijden van niet aftrekbare btw op diensten die binnen de groep uitbesteed worden – cf. ‘shared service centers’). Naast deze vaststelling dient te worden opgemerkt dat de regeling voor de Schatkist geen budgettaire impact mocht hebben. Vanuit die optiek voorziet de regeling misbruikbepalingen en administratieve formaliteiten om eventuele misbruiken en/of optimalisaties te voorkomen.

Dit alles brengt met zich mee dat de regeling zeer technisch is én dat de btw-eenheid geen aanleiding geeft tot administratieve vereenvoudiging (cf. behoud van de verschillende btw-nummers, verplichting tot facturatie van interne handelingen, verschillende boekhoudingen, ...). Voorafgaand aan de beslissing tot het invoeren van een eenheid, dienen de potentiële voordelen van een eenheid (vnl. het beperken van de voorfinanciering van btw, het vermijden van niet-aftrekbare btw op interne handelingen en de mogelijkheid om een onroerend goed binnen de eenheid te verhuren zonder negatieve btw-implicaties) dan ook per dossier afgewogen te worden tegen de potentiële nadelen (de hoofdelijke aansprakelijkheid, de administratieve verplichtingen, en de eventuele impact op het recht op btw-aftrek).

4. Toevallige belastingplichtigen

a. Overdracht van onroerende goederen

5216

art. 8 WBTW

Iedere belastingplichtige die niet geregeld ‘nieuwe’ gebouwen vervreemdt en iedere niet-belastingplichtige persoon (rechtspersoon of particulier), kan door middel van een optie, de hoedanigheid van ‘toevallige’ belastingplichtige verkrijgen, waardoor hij een nieuw gebouw (of een zakelijk recht m.b.t. een dergelijk gebouw) kan vervreemden (verkopen, ruilen, inbrengen, enz.) met toepassing van de btw (art. 8 WBTW). Deze procedure is georganiseerd door het KB nr. 14 van 3 juni 1970¹⁴⁸. De optie gaat vooraf aan het stellen van de handeling en wordt uitgeoefend door het indienen van een voorafgaandelijke verklaring bij het lokale btw-controlekantoor. Indien de verklaring niet tijdig werd ingediend, heeft dit in principe tot gevolg dat het goed niet meer met btw kan worden vervreemd. De administratie

¹⁴⁶Art. 33 § 1 3° WBTW.

¹⁴⁷Art. 3 lid 2 KB nr. 1.

¹⁴⁸Zoals gewijzigd bij KB 29 december 1992, BS 31 december 1992.

aanvaardt echter dat de handeling toch nog aan btw wordt onderworpen wanneer blijkt dat de partijen ondubbelzinnig de bedoeling hadden om de handeling onder het btw-stelsel te plaatsen zoals met een onderhandse verkoopbelofte die dateert van vóór het verstrijken van de nieuwe termijn¹⁴⁹.

Een ‘gebouw’ is ieder bouwwerk dat vast met de grond verbonden is¹⁵⁰.

Een uit prefabelementen opgetrokken gebouw dat vast met de grond is verbonden zodat het niet makkelijk kan worden verplaatst of gedemonteerd, is een gebouw in de zin van artikel 12, § 2 van de Btw-richtlijn. Om als gebouw te kwalificeren in de zin van de richtlijn dient het gebouw niet onlosmakelijk met de grond te zijn verbonden¹⁵¹.

Een gebouw kan enkel worden vervreemd onder het stelsel van de btw gedurende de periode dat het als ‘nieuw’ wordt beschouwd (in de zin van de btw). Een gebouw dat is opgericht of verworven met toepassing van de btw, blijft voor de toepassing van de btw nieuw tot 31 december van het tweede jaar, volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of eerste inbezitneming¹⁵². Na afloop van deze periode valt het definitief en onherroepelijk onder het stelsel van de registratierechten. In de praktijk kan een gebouw dat vóór een overdracht belangrijke renovatiewerken of omvormingswerken ondergaat ook als nieuw worden beschouwd¹⁵³. In dergelijk geval moet de radicale verandering van de wezenlijke bestanddelen van een gebouw worden beoordeeld op het tijdstip van de levering en in hoofde van de vervreemder. Alleen de door de vervreemder verrichte verbouwingen die voltooid zijn op de dag van de levering mogen in aanmerking worden genomen om uit te maken of de levering van de btw moet worden vrijgesteld of aan de btw moet worden onderworpen¹⁵⁴. De overdracht van een dergelijk gebouw door een (toevallige) belastingplichtige binnen de btw-termijn, kan dus gebeuren onder het regime van de btw.

5217

art. 44 § 3 1° a) WBTW

Sinds 1 januari 2011 (art. 44 § 3 1° a) WBTW) is de levering van een terrein met het nieuwe gebouw ook onderworpen aan btw wanneer het door dezelfde persoon en tegelijkertijd wordt geleverd¹⁵⁵.

De Belgische wetswijziging is ingegeven door het arrest Breitsohl van het Hof van Justitie¹⁵⁶. Voor meer info in verband met de oude regeling verwijzen we naar de editie 2009-2010 van dit Handboek.

¹⁴⁹Vr. nr. 227 WOUTERS 18 januari 2011, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 018, 12.

¹⁵⁰Art. 1 § 9 WBTW, ingevoegd door art. 130 programmawet 2 augustus 2002, BS 29 augustus 2002, 38408; Circ. nr. AFZ/2001-1292-N (AFZ 24/2002 - ET 103.009), 6 december 2002; B. VANDERSTICHELEN, “Bâtiment neuf: une définition modifiée qui ouvre la voie vers de nouvelles opportunités”, RGF 2003, afl. 1, 18-24. Voor een praktische toepassing van het begrip gebouw, zie Vr. nr. 774 FOURNAUX 4 mei 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 083, 14253.

¹⁵¹HvJ 16 januari 2003, zaak C-315/00, Maierhofer, TFR 2003, 504, noot F. LIBERT en S. REYNAERS, “Hof van Justitie breidt vrijstelling uit”, Fisc.Act. 2003, afl. 3, 3.

¹⁵²Art. 8 § 1 WBTW, gewijzigd door art. 131 programmawet 2 augustus 2002, BS 29 augustus 2002, 38408; Circ. nr. AFZ/2001-1292-N (AFZ 24/2002 - ET 03.009), 6 december 2002; Vr. nr. 443 FOURNAUX 27 juli 2004, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 082, 13977.

¹⁵³BTW-Revue 1974, afl. 17, 334, nr. 481 en 1977, afl. 28, 29, nr. 595; Vr. nr. 53 DE CLIPPELE 26 november 1990, Vr. & Antw. Senaat 1990-1991, nr. 156, 560, BTW-Revue 1991, afl. 93, 85; Circ. nr. AFZ/2001-1 292-N (AFZ 24/2002 - ET 103.009), 6 december 2002; Vr. nr. 1110 PIETERS 27 september 2002, Vr. & Antw. Kamer 2002-2003, nr. 151, 19313.

¹⁵⁴Rb. Luik 7 juni 2007, FJF, No. 2008/262.

¹⁵⁵Art. 1 § 9 WBTW.

¹⁵⁶HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Finanzamt Goslar t. Brigitte Breitsohl, TFR 2001, 322, noot D. STAS, International VAT Monitor 2001, 25, noot J. VAN STEENWINCKEL en A. THEISSEN; zie Vr. Europese Commissie van Ivo Belet, 14 mei 2008, zoals aangehaald in Vr. nr. 44 VANVELTHOVEN 30 juli 2008, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 032, 8089-8090.

De nieuwe regeling werd uitvoerig becommentarieerd door de Belgische fiscale administratie in een beslissing van 28 oktober 2010¹⁵⁷.

b. Nieuwe vervoermiddelen

5218

art. 8bis § 1 en 39bis WBTW

Eenieder die toevallig en onder zekere voorwaarden (art. 39bis WBTW) intracommunautaire leveringen verricht van nieuwe vervoermiddelen, wordt beschouwd als een toevallige belastingplichtige (art. 8bis § 1 WBTW). In dit geval is er geen sprake van een optie. Voor elke levering dient een aangifte te worden ingediend bij de btw-administratie (zie KB nr. 48).

Met het oog op internationale controle op leveringen van nieuwe vervoermiddelen, hebben alle Europese lidstaten – behalve het Groothertogdom Luxemburg – op 27 november 2002 een overeenkomst getekend inzake administratieve bijstand tussen de bevoegde autoriteiten betreffende de intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen¹⁵⁸.

5. Gemengde belastingplichtigen

5219

Een belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit alleen maar met btw belaste handelingen stelt, wordt ‘volledige’ belastingplichtige genoemd. De belastingplichtige die twee soorten handelingen stelt, namelijk handelingen die aan de btw onderworpen zijn en handelingen die een btw-vrijstelling genieten, noemt men ‘gemengde belastingplichtige’. De persoon die handelingen stelt die zowel binnen als buiten het toepassingsveld van de btw vallen is een ‘gedeeltelijke belastingplichtige’.

6. Belastingplichtige zonder recht op aftrek

5220

art. 44 en 56 § 2 WBTW

Handelingen verricht door belastingplichtigen maar die niet aan de btw worden onderworpen, verlenen geen recht op aftrek (zie randnr. 5712). Bedoeld zijn de handelingen die zijn vrijgesteld door de artikelen 44 (binnenlandse vrijstellingen) en 56, § 2 WBTW (kleine ondernemingen).

Niet-belastbare handelingen, bv. uitvoer en handelingen in het buitenland die belast zouden zijn indien ze in België worden verricht, onderscheiden zich van niet-belaste handelingen, doordat ze wel recht op aftrek verlenen.

§ 4. ONTSTAAN VAN DE BELASTINGPLICHT

5221

¹⁵⁷Besliss. nr. ET 119.318, 28 oktober 2010; I. MASSIN, “BTW op ‘bijhorend terrein’: wat zijn juist de gevolgen?”, *T.Not.* 2010, 581.

¹⁵⁸Circ. nr. AOIF 30/2003 (ET 105.978), 19 november 2003, *Fiscooloog* 2002, afl. 871, 6.

Wanneer de voorwaarden om als belastingplichtige te worden beschouwd, zijn vervuld, vloeit de belastingplicht voort uit de wet en wordt ze van rechtswege verkregen. Zij mag niet worden geweigerd en er mag niet aan worden verzaakt.

De voorbereidende handelingen zoals de verkrijging van bedrijfsmiddelen – wat ook hun juridische kwalificatie is – worden beschouwd als deel uitmakend van de economische activiteit. Degene die om aftrek van btw verzoekt, zal moeten aantonen dat aan de voorwaarden voor de aftrek is voldaan en, inzonderheid, dat hij als belastingplichtige is aan te merken. De belastingdienst heeft wel het recht om te eisen dat de uiting van de wil wordt ondersteund door objectieve gegevens¹⁵⁹. De omstandigheid dat de economische activiteit slechts later tot de verkrijging van ontvangsten heeft geleid, is dienaangaande irrelevant¹⁶⁰.

Wanneer de belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap – die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om te starten met een economische activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden – de hoedanigheid van btw-plichtige heeft, kan de opdracht van een rentabiliteitsstudie als een economische activiteit worden aangemerkt die recht op aftrek geeft, zelfs indien op grond van de resultaten van deze studie werd besloten om toch niet tot de operationele fase over te gaan¹⁶¹. Hetzelfde geldt wanneer de enige verwezenlijkte handeling op het einde, de overdracht van de activiteit is. In dat geval is diegene die de operatie verricht een belastingplichtige die recht heeft op de terugbetaling van de btw¹⁶².

§ 5. EINDE VAN DE BELASTINGPLICHT

5222

De hoedanigheid van belastingplichtige gaat verloren op het tijdstip waarop definitief een einde wordt gemaakt aan de uitoefening van de economische activiteit, d.i. bij de sluiting van de vereffening van de onderneming. De vereffeningshandelingen zelf zijn nog wel belastbaar¹⁶³.

Door een tijdelijke onderbreking verdwijnt de belastingplicht niet. Een slapende vennootschap blijft dus belastingplichtige. Volgens de administratie echter, verliest een vennootschap die kennelijk in de toekomst niet meer 'geregeld' belastbare handelingen zal stellen, van rechtswege haar hoedanigheid van belastingplichtige en dus ook haar recht op aftrek. Dat geldt eveneens voor een ontbonden en in vereffening gestelde vennootschap¹⁶⁴.

De hoedanigheid van belastingplichtige gaat niet verloren door faillissement, maar verdwijnt pas bij de sluiting van het faillissement¹⁶⁵.

Het Hof van Justitie oordeelde dat een persoon die een commerciële activiteit heeft gestaakt, maar die voor de voor deze activiteit gebruikte ruimte huur en bijkomende kosten blijft betalen omdat de huur-overeenkomst een beding bevat volgens hetwelk de huur niet kan worden opgezegd, wordt beschouwd

¹⁵⁹HvJ 14 februari 1985, zaak C-268/83, Rompelman, *Jur.HvJ* 1985, I-655, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 735; HvJ 15 september 2011, zaken C-180/10 en C-181/10, Jaroslav Slaby, *TFR* 2011, afl. 409, 840; D. STAS, "BTW-aftrek voor handelingen verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit en mogelijkheid om de BTW-heffing in het kader van een levering van (gedeelten van) gebouwen en het erbij behorend terrein te beperken tot de (gedeelten van) gebouwen", *TFR* 2001, afl. 198, 303-305; HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Finanzamt Goslar t. Brigitte Breitsohl, *FJF*, No. 2000/187, *AFT* 2000, 477, noot H. VANGINDERTAEL.

¹⁶⁰Antwerpen 13 november 2007, *FJF*, No. 2008/114.

¹⁶¹HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, Intercommunale voor Zeewaterontziltling (INZO) t. Belgische Staat, *Jur.HvJ* 1996, I-857, *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 686.

¹⁶²HvJ 29 april 2004, zaak C-137/02, Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein Gbr, *FJF*, No. 2005/90.

¹⁶³Rb. Antwerpen 21 juni 1988, *Fisc.Koer.* 1988, 470.

¹⁶⁴Vr. nr. 175 DE CLIPPELE 11 april 1983, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, nr. 31, 1180, *BTW-Revue* 1983, afl. 60, 467; *Besliss.* nr. ET 90191, 13 oktober 1998, *BTW-Revue* 1998, afl. 138, 813, nr. 1055.

¹⁶⁵Aanschr. nr. 26, 31 augustus 1978.

als belastingplichtige in de zin van dit artikel. In die hoedanigheid geniet deze recht op aftrek van de btw over de aldus betaalde bedragen, voor zover er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de verrichte betalingen en de commerciële activiteit en voor zover vaststaat dat er geen sprake is van een voornemen tot fraude of misbruik¹⁶⁶.

Hoofdstuk II

Publieke rechtspersonen

5223

- Bibliografie
- WUYTJENS, R., *Openbare besturen en BTW*, Antwerpen, Intersentia Rechtswetenschappen, 2004, 189 p.
 - AMAND, C., “B.T.W. Openbare instellingen en concurrentievervalsing”, *AFT* 1992, 198-212.
 - BORGER, F., “Het BTW-statuut en de BTW-verplichtingen van provincies, steden en gemeenten”, *LRB* 1998, afl. 3, 3-13.
 - STREPENNE, L., “Statut T.V.A. des organismes publics”, *RGF* 2000, afl. 11, 331-345.
 - DE CLERCK, D., “De tweeledige hoedanigheid van de overheid op het vlak van de BTW”, *TFR* 2001, afl. 203, 571-595.
 - VANDERSTICHELEN, B. en RIVERA, E., “La TVA et les autorités publiques locales: L’improbable réconciliation?”, *RGF* 2004, afl. 12, 15-24.
 - VERVOORT, M., “Het autonoom gemeentebedrijf: een ware redder in nood?”, *AFT* 2004, afl. 12, 17-29.
 - VERVOORT, M., “Publiekrechtelijke lichamen en B.T.W.: wetgeving nog steeds contra legem?”, *AFT* 2007, afl. 3, 12-24.
 - DE LA FERIA, R., “The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction”, *Intertax* 2009, afl. 3, 148-165.

5224

art. 6 WBTW

De publieke rechtspersonen nemen een bijzondere plaats in op het vlak van het statuut als belastingplichtige (art. 6 WBTW en art. 13 Btw-richtlijn). Dit statuut werd door de programmawet (I) van 27 december 2006 grondig gewijzigd.

Met de wijziging van artikel 6 WBTW beoogde de wetgever de regeling in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn én tegemoet te komen aan het arrest van het Grondwettelijk Hof van 16 maart 2005¹⁶⁷ waarin het Hof had geoordeeld dat de oude regeling ongrondwettelijk was. Het Hof oordeelde dat de regeling van het btw-statuut van de publiekrechtelijke instellingen door middel van een koninklijk besluit, strijdig was met het legaliteitsbeginsel. Het kwestieuze KB nr. 26 werd hierna opgeheven¹⁶⁸. Bijkomend beoogde de wetgever bepaalde concurrentieverstoringen weg te werken tussen openbare besturen en privaatrechtelijke lichamen¹⁶⁹.

Het nieuwe artikel 6 WBTW sluit het statuut als belastingplichtige van een openbaar bestuur principieel uit, indien het orgaan ‘als overheid’ optreedt.

¹⁶⁶HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, I/S Fini, *TFR* 2005, afl. 287, 780 noot D. STAS; Rb. Brussel 20 februari 2004, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. B1 04/5.

¹⁶⁷Arbitragehof 16 maart 2005, nr. 57/2005, *BS* 12 april 2005.

¹⁶⁸KB 20 december 2007 tot opheffing van het KB nr. 26 van 2 december 1970 met betrekking tot het onderwerpen van de openbare instellingen aan de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 11 januari 2008, ed. 1, 836.

¹⁶⁹*Parl.St.* Kamer 2006-2007, DOC 51-2773/001, 36-37. Zie ook: *Integraal verslag*, Kamer, 19 december 2006, nr. 252, 32-33.

Per 1 januari 2007 beoogde de wetgever een publiekrechtelijk lichaam in drie situaties aan te merken als belastingplichtige. In de eerste plaats wanneer de handelingen die het openbaar bestuur ‘als overheid’ stelt, aanleiding geven tot een concurrentievervalsing van enige betekenis¹⁷⁰. Vervolgens wanneer het orgaan bepaalde limitatief opgesomde handelingen stelt, op voorwaarde dat de handelingen niet van onbeduidende omvang zijn¹⁷¹.

art. 44 WBTW

Ten slotte kwalificeert het publiekrechtelijk lichaam, volgens de wettekst die op 1 juli 2007 in werking is getreden, automatisch als belastingplichtige wanneer het handelingen stelt die zijn vrijgesteld op grond van het artikel 44 WBTW.

De voormelde nieuwe regeling is in werking getreden op 1 juli 2007, maar er werd een overgangspe-riode toegestaan tot 31 december 2008¹⁷².

De nieuwe regeling werd door het Grondwettelijk Hof bij een arrest van 17 juli 2008 vernietigd met ingang vanaf 1 januari 2009, in de mate dat de publiekrechtelijke lichamen van rechtswege als belastingplichtigen worden beschouwd indien ze handelingen stellen die op grond van artikel 44 WBTW zijn vrijgesteld van btw¹⁷³. Deze vernietiging heeft voornamelijk impact naar de regels ter zake ‘eigen werk in onroerende staat’ en de plaats van de dienst.

§ 1. IN ARTIKEL 6 WBTW BEDOELDE INSTELLINGEN

5225

art. 6 WBTW

De Staat, de gemeenschappen en de gewesten, alsmede de gemeenschaps- en gewestinstellingen die zich daarmee vereenzelvigen zijn geen belastingplichtigen indien zij handelen als overheid. De provincies en de gemeenten, alsmede hun regieën en diensten, vallen eveneens onder toepassing van artikel 6 WBTW. De regieën van de Staat worden ook beoogd (bv. Regie der Gebouwen).

Autonome gemeentebedrijven vallen niet onder de btw-regeling voor overheden en zijn bijgevolg gewone belastingplichtigen¹⁷⁴.

Artikel 6 WBTW beoogt evenmin de publiekrechtelijke verenigingen die als vereniging zijn georganiseerd, zoals de gemengde economische ondernemingen en de naamloze vennootschappen naar publiek recht (NMBS, TEC, De Lijn, etc.). Zij zijn in principe gewone belastingplichtigen ten aanzien van de belastbare handelingen die ze geregeld verrichten. Openbare instellingen met rechtspersoonlijkheid die bij wijze van stichting tot stand zijn gebracht, zijn in principe geen belastingplichtigen (bv. OCMW¹⁷⁵).

¹⁷⁰Art. 6 lid 2 WBTW.

¹⁷¹Art. 6 lid 3 WBTW.

¹⁷²Circ. nr. AOIF 24/2007 (ET 113.252), 29 augustus 2007, nr. 45; Info 11 maart 2008, *Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, www.monKEY.be; Vr. nr. 52 MATHOT 14 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 047, 19-22.

¹⁷³GwH 17 juli 2008, nr. 104/2008, BS 11 augustus 2008, ed. 1, 41562.

¹⁷⁴Dit werd in een administratieve beslissing expliciet bevestigd ten aanzien van autonome gemeente- en provinciebedrijven (zie: Besliss. nr. ET 101.890, 27 maart 2002). Ook de administratieve circulaire bevestigt dat het nieuwe artikel 6 WBTW niet van toepassing is op entiteiten met een onderscheiden rechtspersoonlijkheid (zie Circ. nr. AOIF 24/2007 (ET 113.252), 29 augustus 2007, nr. 45).

¹⁷⁵Vr. nr. 36 DE CLIPPELE 8 november 1990, Vr. & Antw. Senaat 1990-1991, nr. 93, 773, nr. 10; *BTW-Revue* 1991, afl. 93, 77.

Instellingen van openbaar nut zijn belastingplichtigen zoals gewone vzw's¹⁷⁶, in de mate dat geregeld belastbare handelingen worden verricht.

Aangaande de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden¹⁷⁷ heeft de administratie beslist dat er een onderscheid moet worden gemaakt tussen de verschillende vormen die het samenwerkingsverband kan aannemen.

Enkel wanneer de oprichting van een intergemeentelijk samenwerkingsverband gepaard gaat met een beheersoverdracht, kwalificeert het samenwerkingsverband niet als belastingplichtige. Blijkens een administratieve beslissing is dit het geval wanneer het intergemeentelijk samenwerkingsverband rechtspersoonlijkheid heeft en het de vorm aanneemt van een opdrachthoudende vereniging, alsook wanneer het samenwerkingsverband geen rechtspersoonlijkheid heeft (interlokale vereniging). De andere samenwerkingsverbanden met rechtspersoonlijkheid (projectvereniging of dienstverlenende vereniging) zijn gewone belastingplichtigen in de zin van artikel 4, § 1 WBTW.

De door een gerechtsdeurwaarder uitgeoefende activiteiten vallen onder de toepassing van het btw-stelsel en vallen niet onder artikel 4 WBTW op de enkele grond dat zij bestaan in het verrichten van overheidshandelingen. De gerechtsdeurwaarder verricht zijn werkzaamheden immers niet als publiekrechtelijk lichaam, daar hij geen deel uitmaakt van de overheid, maar in de vorm van een economische werkzaamheid als zelfstandige in het kader van een vrij beroep¹⁷⁸. Bijgevolg vallen zijn activiteiten onder het btw-stelsel.

§ 2. HANDELINGEN DIE AANLEIDING GEVEN TOT HOEDANIGHEID VAN BELASTINGPLICHTIGE

1. Handelen als overheid en concurrentievervalsing

5226

Wanneer een publieke rechtspersoon als overheid optreedt, verkrijgt hij in principe niet de hoedanigheid van belastingplichtige.

De werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht, worden als overheidshandelingen beschouwd indien de werkzaamheden worden verricht in het kader van het specifiek voor de publiekrechtelijke lichamen geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers verrichten¹⁷⁹.

Volgens de administratie betekent dit dat de uitbating van parkeerplaatsen op de openbare weg tegen betaling, de ophaling en verwerking van huisvuil en ander afval door de publieke overheid en binnen het kader van hun reglementerings- en beheersbevoegdheid, het toestaan van een staanplaats op een openbare markt of de overdracht of verpachting van deze rechten én ten slotte de diensten van de brandweer, handelingen zijn die niet aan btw zijn onderworpen omdat het publiekrechtelijk lichaam voor deze handelingen als overheid optreedt¹⁸⁰.

¹⁷⁶Rb. Luik 8 juni 2004, *FJF*, No. 2005/109.

¹⁷⁷Besliss. nr. ET 111.703, 6 september 2006.

¹⁷⁸HvJ 21 mei 2008, zaak C-456/07, Karol Mihal, *Pb.C.* 15 augustus 2008, afl. 209, 17.

¹⁷⁹HvJ 14 december 2000, zaak C-446/98, Fazenda Pública t. Câmara Municipal do Porto, r.o. 17, *Fisc.Act.* 2001, afl. 3, 4, *FJF*, No. 2001/154.

¹⁸⁰Circ. nr. AOIF 24/2007 (ET 113.252), 29 augustus 2007, nr. 12.

De kwalificatie als niet-belastingplichtige geldt slechts voor zover de handelingen of werkzaamheden die zij als overheid verrichten, niet in concurrentie staan met handelingen die door particuliere lichamen kunnen worden verricht onder een privaatrechtelijk regime of op basis van overheidsconcessies¹⁸¹. Indien de behandeling van het publiekrechtelijk lichaam als niet-belastingplichtige tot een concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden, dan moet het publiekrechtelijke lichaam als belastingplichtige worden gekwalificeerd. Er anders over oordelen zou leiden tot een schending van de fiscale neutraliteit van de btw¹⁸².

Of er effectief sprake is van een concurrentievervalsing van enige betekenis, moet worden beoordeeld door de nationale rechter¹⁸³. In de *Isle of Wight*-zaak gaf het Hof van Justitie ter zake de belangrijkste richtlijnen weer¹⁸⁴.

Volgens de administratie dient het publiekrechtelijk lichaam als een belastingplichtige te worden beschouwd, indien het gaat om verrichtingen van identieke handelingen als andere economische operatoren – voornamelijk uit de privésector – en indien het verrichten van deze handelingen leidt tot een belangrijke concurrentieverstoring ten nadele van de andere betrokken operator¹⁸⁵.

Het Hof van Justitie stelde in het arrest *Salix* dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige moeten worden beschouwd voor de werkzaamheden of handelingen die zij verrichten als overheid, en dit niet alleen wanneer de omstandigheid dat zij niet belastingplichtig zijn leidt tot concurrentievervalsing van enige betekenis ten nadele van hun particuliere concurrenten, maar ook wanneer dat leidt tot een dergelijke vervalsing in hun eigen nadeel¹⁸⁶.

De minister van Financiën is van mening dat er sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis in het kader van de procedures voor openbare aanbesteding of inschrijving, alsook ten aanzien van diensten die wegens hun aard, hun omvang of het cliënteel waartoe ze zich richten en de gebruikte middelen (reclame, tarieven, enz.) in rechtstreekse en onbetwistbare concurrentie treden met de commerciële ondernemingen¹⁸⁷.

De vereiste inzake de concurrentievervalsing impliceert alleszins dat er private operatoren op de relevante markt aanwezig zijn, zodat er effectief sprake kan zijn van mededinging.

Wanneer blijkt dat enkel publieke ‘verkoopsorganen’ de melkquota kunnen verkopen en deze verkoopsorganen niet worden geconfronteerd met particuliere marktdeelnemers die handelingen verrichten die concurreren met de door de overheid verrichte handelingen, kan er geen concurrentievervalsing van enige betekenis ontstaan. Het publieke verkoopsorgaan dat de melkquota verhandelt, treedt dan ook op als overheid en dus als niet-belastingplichtige¹⁸⁸.

¹⁸¹HvJ 8 juni 2006, zaak C-430/04, Finanzamt Eisleben t. Feuerbestattungsverein Halle eV, r.o. 24, *FJF*, No. 2007/42; HvJ 15 mei 1990, zaak C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino, *Jur.HvJ*, I-3233, *FJF*, No. 90/186.

¹⁸²HvJ 13 december 2007, zaak C-408/06, Landesanstalt für Landwirtschaft t. Franz Götz, r.o. 42, *TFR* 2008, afl. 337, 267.

¹⁸³HvJ 8 juni 2006, zaak C-430/04, Finanzamt Eisleben t. Feuerbestattungsverein Halle eV, r.o. 24, *FJF*, No. 2007/42.

¹⁸⁴HvJ 16 september 2008, zaak C-288/07, *Isle of Wight*, *Pb.C.* 22 november 2008, afl. 301, 9, *TFR* 2008, afl. 349, 944.

¹⁸⁵Circ. nr. AOIF 24/2007 (ET 113.252), 29 augustus 2007, nr. 20.

¹⁸⁶HvJ 4 juni 2009, zaak C-102/08, *Salix*, *Pb.C.* 1 augustus 2009, afl. 180, 15.

¹⁸⁷Vr. nr. 12 DEVLIES 18 september 2007, *Vr. & Antw.* Kamer 2007-2008, nr. 003, 103-105.

¹⁸⁸HvJ 13 december 2007, zaak C-408/06, Landesanstalt für Landwirtschaft t. Franz Götz, r.o. 42, *TFR* 2008, afl. 337, 267.

Indien een private belastingplichtige zich benadeeld voelt door het niet-belastingplichtige statuut van de publieke rechtspersonen, kan hij een gemotiveerd verzoekschrift indienen bij de fiscale administratie. Laatstgenoemde zal onderzoeken of er al dan niet sprake is van concurrentieverstoring. Het verzoekschrift is niet aan bijzondere vormvereisten onderworpen, maar dient bij voorkeur te worden gericht aan de centrale diensten van de AOIF. Zij zullen naar aanleiding van het verzoekschrift ook de concurrentieverstoring in ruimere zin kunnen onderzoeken.

De minister van Financiën preciseerde verder dat het niet gaat om een geschil, zodat de fiscale administratie geen gemotiveerde beslissing moet nemen, noch dat een verzoekschrift conform artikel 1385decies en artikel 1385undecies Ger.W. kan worden neergelegd¹⁸⁹.

De concurrentievervalsing van enige betekenis waartoe de behandeling als niet-belastingplichtige van publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden als overheid verrichten, zou leiden, moet worden beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig, zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke plaatselijke markt.

De term ‘zou leiden tot’ moet aldus worden geïnterpreteerd dat hij niet alleen betrekking heeft op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie, voor zover de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, reëel en niet zuiver hypothetisch is.

De uitdrukking ‘van enige betekenis’ moet aldus worden begrepen dat de daadwerkelijke of potentiële concurrentievervalsing van meer dan onbeduidende omvang moet zijn¹⁹⁰.

2. Limitatief opgesomde handelingen

5227

Voor bepaalde limitatief opgesomde gevallen kwalificeert een publiekrechtelijke overheid altijd als belastingplichtige, behalve indien de werkzaamheden of handelingen van onbeduidende omvang zijn (art. 6 lid 3 WBTW).

De administratie aanvaardt dat de handelingen alleszins van onbeduidende omvang zijn, indien de omzet die de handelingen genereren lager blijft dan 5 580,00 EUR per jaar¹⁹¹.

Meer bepaald gaat het om de volgende handelingen:

- de telecommunicatiediensten;
- de levering en de voorziening van water, gas, elektriciteit en stoom;
- het goederen- en personenvervoer;
- de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;
- de levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;
- de handelingen van de landbouwinterventiebureaus met betrekking tot landbouwproducten, die worden verricht op grond van verordeningen, houdende een gemeenschappelijke marktordening voor deze producten;

¹⁸⁹Vr. nr. 12 DEVLIES 18 september 2007, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 003, 103-105.

¹⁹⁰HvJ 16 september 2008, zaak C-288/07, Commissioners of HMRC vs. Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council, *Pb.C.* 22 november 2008, afl. 301, 9.

¹⁹¹Circ. nr. AOIF 24/2007 (ET 113.252), 29 augustus 2007, nr. 24.

- de exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;
- de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een parkeergelegenheid, een opslagplaats en/of een kampeerterrein;
- de werkzaamheden inzake reclame;
- de diensten van reisbureaus, bedoeld in artikel 1, § 7 WBTW;
- de leveringen van goederen en de diensten verricht door bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties en soortgelijke inrichtingen;
- de leveringen van goederen en de diensten verricht door radio- en televisieomroepdiensten.

Deze lijst verschilt van de handelingen die in het opgeheven KB nr. 26 stonden vermeld. Zo is de onroerende leasing, alsook de exploitatie en het verlenen van het recht op de exploitatie van een school voor het besturen van motorvoertuigen niet langer opgenomen. Dit betekent echter niet dat overheden die zulke handelingen stellen niet de hoedanigheid van belastingplichtige kunnen hebben. Indien het stellen van deze handelingen door een niet-belastingplichtige overheidsinstelling leidt tot een concurrentieverstoring van enige betekenis, dan kwalificeert de overheidsinstelling immers als belastingplichtige op grond van artikel 6, lid 2 WBTW. De administratie gaat er van uit dat de opgeheven handelingen in feite handelingen betreffen die normaal leiden tot een belangrijke concurrentieverstoring en dus sowieso aanleiding geven tot de hoedanigheid van belastingplichtige¹⁹².

3. Handelen als vrijgestelde belastingplichtige

5228

De tekst van artikel 6 WBTW stelde met ingang van 1 juli 2007 dat het verrichten van handelingen die zijn vrijgesteld op grond van artikel 44 WBTW, aanleiding geeft tot de hoedanigheid van belastingplichtige. De beoogde vrijgestelde handelingen betroffen onder meer de handelingen gesteld door homes voor gehandicapten die worden beheerd door de provincies of de gemeenten (art. 44 § 2^o WBTW), het schoolvervoer, georganiseerd door een openbare onderwijsinstelling of door de voor deze onderwijsinstellingen bevoegde overheid (art. 44 § 2 4^o WBTW), culturele voorstellingen die door de culturele centra van steden en gemeenten worden georganiseerd (art. 44 § 2 9^o WBTW), ...¹⁹³.

Door de uitbreiding van de belastingplicht tot de vrijstellingen van artikel 44 WBTW zou het overheidsorgaan evenmin recht op aftrek genieten (art. 45 § 1 WBTW), doch kwalificeert het wel systematisch als een belastingplichtige.

art. 19 § 2 en 21 § 2 WBTW

Dit heeft belang voor onder andere de regels inzake de plaatsbepalingen en de btw die moet worden afgedragen bij eigen werk in onroerende staat (art. 19 § 2 WBTW). De wetgever beoogde op die wijze een gelijkstelling tussen de overheden en de vrijgestelde belastingplichtigen te bewerkstelligen.

Wat het eigen werk in onroerende staat betreft, heeft de minister van Financiën in het parlement onderstreept dat een overheidsinstantie geen btw verschuldigd is op het onderhoud door haar technische dienst, van gebouwen die betrekking hebben op een activiteit zoals bedoeld in artikel 44 WBTW (crèches, scholen, rusthuizen, ziekenhuizen) en dat de betrokken overheidsinstanties geen nadeel zullen ondervinden¹⁹⁴. Daarmee werd een oude administratieve tolerantie¹⁹⁵ van toepassing verklaard op de overheden die vrijgestelde handelingen stellen.

¹⁹²Circ. nr. AOIF 24/2007 (ET 113.252), 29 augustus 2007, nr. 26.

¹⁹³Circ. nr. AOIF 24/2007 (ET 113.252), 29 augustus 2007, nr. 24.

¹⁹⁴Beknopt Verslag, Plenumvergadering van 19 december 2006, nr. 51-PLN 252, 22. Zie ook: Circ. nr. AOIF 24/2007 (ET 113.252), 29 augustus 2007, nr. 32.

¹⁹⁵BTW-Handleiding, nr. 63 in fine: "Tenslotte wordt, bij wijze van proef, aanvaard dat artikel 19, § 2 van het Wetboek niet moet worden toegepast t.a.v. herstellings-, onderhouds- en reinigingswerk dat wordt

Zoals reeds eerder werd aangegeven, heeft het Grondwettelijk Hof door het arrest van 17 juli 2008 het gewijzigde artikel 6 WBTW vernietigd, meer in het bijzonder de gelijkstelling met vrijgestelde belastingplichtigen, in de mate dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige kwalificeren voor de vrijgestelde handeling van artikel 44 WBTW¹⁹⁶.

Dit betekent dat de bedoelde publiekrechtelijke lichamen zoals gemeentescholen, zich ook ná 31 december 2008 niet moeten aanpassen aan de wetgeving.

De administratie had via een beslissing van het Overlegcomité de publiekrechtelijke lichamen uitstel gegeven tot en met 31 december 2008 om zich aan de nieuwe wetgeving aan te passen. Ingevolge het arrest van het Grondwettelijk Hof kan sinds 1 januari 2009 het publiekrechtelijke lichaam echter enkel nog als een belastingplichtige worden beschouwd wanneer de handelingen niet als overheid worden gesteld (hetzij omdat de handelingen niet binnen het 'juridische regime' van de overheid passen, hetzij omdat het lichaam de in artikel 6 WBTW limitatief opgesomde handelingen stelt), of wanneer de handelingen wel als overheid worden gesteld, maar de behandeling als niet-belastingplichtige tot een concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden¹⁹⁷.

Voor de periode van 1 januari 2009 tot 31 december 2009 aanvaardde de administratie, om omwille van praktische redenen vooruit te lopen op de toestand die vanaf 1 januari 2010 zou gelden, dat de openbare instellingen die geen belastbare handelingen verrichten en voor het geheel van hun activiteiten dus niet-belastingplichtig waren, voor de plaatsbepaling van de diensten, toch als belastingplichtigen werden beschouwd als ze voor enige doeleinden voor de btw geïdentificeerd waren.

Sinds 1 januari 2010, bij de inwerkingtreding van de gewijzigde regels betreffende de plaats van de dienst, wordt elke niet-belastingplichtige rechtspersoon, die om enige reden voor de btw is geïdentificeerd, alleszins als belastingplichtige aangemerkt.

Voor de openbare instellingen die, naast de in artikel 44 WBTW bedoelde handelingen, ook belastbare handelingen verrichten, verwijst de administratie naar de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsradet vs. Skatteverket* waarin beslist werd dat een persoon die diensten afneemt van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van deze richtlijnen vallen, moet worden geacht de hoedanigheid van belastingplichtige te hebben, ook indien deze diensten alleen worden afgenomen ten behoeve van laatstgenoemde activiteiten.

Met betrekking tot de btw-situatie van de overheidsinstellingen die uitsluitend door artikel 44 WBTW bedoelde handelingen verrichten en door het arrest van het Grondwettelijk Hof van 17 juli 2008 niet langer automatisch als btw-belastingplichtige kwalificeren, heeft de administratie tot dusver nog geen officieel standpunt gepubliceerd¹⁹⁸.

verricht door een belastingplichtige waarvan de economische activiteit volledig van de belasting is vrijgesteld op grond van artikel 44 van het Wetboek."; Vr. nr. 201 BROT CORNE 19 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 051, 196-197, www.monKEY.be.

¹⁹⁶GwH 17 juli 2008, nr. 104/2008, BS 11 augustus 2008, ed. 1, 41562. I. MASSIN en K. VYNCKE, "BTW-plicht overheden voor vrijgestelde handelingen vernietigd", *FiscoLoog* 2008, afl. 1124, 2.

¹⁹⁷Ph. PRÉGARDIEN, "Statut TVA des organismes publics: intervention de la Cour constitutionnelle", *Act.fisc.* 2008, afl. 37, 3.

¹⁹⁸Vr. nr. 362 BROT CORNE 13 maart 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 069, 65-68.

Belastbare handelingen

5300

Er bestaan vier soorten belastbare handelingen: (i) de levering van goederen, (ii) het verrichten van diensten, (iii) de invoer en (iv) de intracommunautaire verwerving.

5301

Een levering van goederen of een dienstverrichting wordt alleen belast als ze wordt verricht door een belastingplichtige ten bezwarende titel in het binnenland. Een activiteit kan op het eerste gezicht belastbaar zijn maar toch geen aanleiding geven tot heffing van de belasting omdat de activiteit is vrijgesteld. De betaling van een som geld is op zich geen belastbare activiteit, zelfs als ze over het algemeen de belasting opeisbaar doet worden.

5302

De invoer kan worden gerealiseerd door gelijk welke persoon als het loutere binnenbrengen van een goed in de Europese Unie/het binnenland.

De intracommunautaire verwervingen van goederen worden gerealiseerd door belastingplichtigen of door niet-belastingplichtige rechtspersonen (cf. toevallige belastingplichtigen).

5303

Het onderscheid in en de kwalificatie van soorten van belastbare handelingen heeft een impact op heel wat elementen zoals:

- de belastbaarheid van de activiteit;
- het land waar de btw principieel verschuldigd is;
- een eventuele vrijstelling;
- de maatstaf van heffing;
- het toepasselijk tarief;
- het belastbaar feit;
- de belastingschuldige;
- de formaliteiten.

Hoofdstuk I

Levering van goederen in België

5304

art. 10 WBTW

Als een levering van een goed wordt beschouwd, de overdracht of de overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken (art. 10 WBTW).

Elke levering van goederen is onderworpen aan de belasting, behalve indien men bewijst dat het ging:

- om een intracommunautaire levering die van een vrijstelling kan genieten;
- om een uitvoer;
- om een binnenlandse levering aan bepaalde internationale instellingen;
- om een vrijgestelde levering van een goed in het binnenland;
- om een levering binnen een btw-eenheid.

§ 1. HET BEGRIP 'GOEDEREN'

1. Lichamelijke goederen

5305

Voor de toepassing van de btw dient men als 'goederen' te beschouwen, de lichamelijke goederen, zowel de roerende als onroerende.

Het onderscheid tussen roerende goederen en onroerende goederen is belangrijk in de mate dat:

- de levering van onroerende goederen het voorwerp kan zijn van vrijstellingen¹⁹⁹;
- de personen die gehouden zijn tot voldoening van de btw, geheven op onroerend werk, niet noodzakelijk dezelfde zijn als deze die gehouden zijn tot voldoening van de btw, geheven op roerend werk.

5306

Het onderscheid tussen nieuwe goederen en tweedehandse goederen is belangrijk in de mate dat de maatstaf van heffing van de levering van tweedehands goederen verschilt van die van nieuwe goederen. Voor de toepassing van de btw verstaat men onder 'nieuwe goederen' een investeringsgoed, gebruikt of niet, ten aanzien waarvan de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek²⁰⁰.

5307

Het onderscheid tussen goederen en een algemeenheid van goederen is van belang in de mate dat de overdracht van een algemeenheid van goederen niet wordt beschouwd als een levering (art. 11 WBTW, zie randnr. 5315 e.v.).

5308

art. 9 lid 3 WBTW

Effecten aan toonder worden niet als lichamelijke goederen beschouwd (art. 9 lid 3 WBTW). Aandelen en obligaties zijn bij de uitgifte onlichamelijke goederen²⁰¹.

2. Gelijikstelling met lichamelijke goederen

5309

art. 9 lid 2 1° WBTW

Elektriciteit, gas, warmte en koude worden als lichamelijke goederen beschouwd (art. 9 lid 2 1° WBTW).

Als lichamelijke goederen worden eveneens beschouwd, de andere zakelijke rechten dan het eigendomsrecht, die aan de titularis ervan de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed als eigenaar te gebruiken. Bedoeld zijn het vruchtgebruik, het recht van opstal, de erfpacht en de erfdienstbaarheid. De vestiging en de overdracht van een hypotheekrecht worden niet bedoeld. Het recht van gebruik en van bewoning kan als een lichamenlijk goed en bijgevolg als een belastbare levering worden beschouwd, wanneer deze betrekking heeft op een nieuw gebouw²⁰².

¹⁹⁹Zo zijn havenkranen van grote omvang, die zich enkel verplaatsen over rails die zijn ingelijfd bij de grond, voorwerpen die op een duurzame en gebruikelijke wijze aan de grond zijn aangehecht (de havenkaai). Aldus kunnen ze worden beschouwd als onroerende goederen uit hun aard (Vr. nr. 388 BROTCORNE 8 oktober 2008, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 042, 11269).

²⁰⁰HvJ 9 juli 1992, zaak C-131/91, "K" Line, *Jur.HvJ* 1992, I-4513, *RGF* 1992, 238, *AFT* 1992, 248, *BTW-Revue* 1992, afl. 101, 999.

²⁰¹Een aandeel in een feitelijke vereniging is een onlichamelijk goed, *BTW-Revue* 1979, afl. 37, 896, nr. 666.

²⁰²Besliss. nr. ET 99.087, 13 december 2000, www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinckele, "Vestiging, overdracht of wederoverdracht van zakelijke rechten op gebouwen".

art. 159 10° W.Reg.

De vestiging of overdracht van een erfpacht door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende leasing, wordt niet beschouwd als de levering van een lichamenlijk goed, wanneer deze handeling verricht wordt in het kader van een contract van onroerende leasing waarop de btw wordt geheven. In tegenstelling tot de vestiging of overdracht van andere zakelijke rechten wordt dergelijke erfpacht beschouwd als een aan btw onderworpen dienst. De btw-heffing verschaft vrijstelling van het registratierecht (art. 159 10° W.Reg.).

§ 2. HET BEGRIIP 'LEVERING'

5310

Het begrip 'levering van een goed' verwijst niet naar de eigendomsoverdracht in de door het burgerlijk recht voorziene vormen, maar slaat op elke overdracht van een lichamenlijk zaak die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk te beschikken over deze zaak, als ware zij eigenaar²⁰³. Ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van de zaak plaatsvindt, kan er sprake zijn van een levering²⁰⁴. Waar het op aan komt, is niet dat de juridische eigendom in burgerrechtelijke zin wordt overgedragen, maar wel dat er een overdracht is van het recht om het goed te exploiteren, te transformeren, te hypothekeren, het risico van waardeveranderingen van het goed te dragen en het recht om het goed te vervreemden²⁰⁵.

5311

De consignatieverkoop is een verkoop onder opschortende voorwaarde. De consignant stelt goederen ter beschikking van de consignataris die slechts geacht wordt eigenaar van deze goederen te worden, op het tijdstip waarop hij ze in dezelfde staat doorverkoopt aan een volgende koper.

5312

Er is sprake van een koop op proef onder opschortende voorwaarde wanneer een koopovereenkomst is aangegaan, onder voorbehoud van bevredigend uitvallende proeven. In hoofde van de verkoper is er geen levering omdat hij nog niet de macht overdraagt om als een eigenaar te beschikken over de verzonden goederen. Dit gebeurt pas met terugwerkende kracht door het slagen van de proef.

5313

Een zending op zicht is niet meer dan een verkoopaanbod. De koper beslist of hij het aanbod al dan niet aanvaardt. De eigendomsoverdracht van de op zicht gezonden goederen vindt pas plaats na onderzoek en aanvaarding van de goederen.

Huurkoop is een levering van het ter beschikking gestelde goed, ondanks het uitstel van de eigendomsoverdracht tot alle huurprijzen betaald zijn. De huurkoop is aan de btw onderworpen op het tijdstip van de terbeschikkingstelling²⁰⁶.

De levering van banden met montage kwalificeert voor haar geheel als een levering van goederen²⁰⁷.

²⁰³HvJ 6 februari 2003, zaak C-185/01, Auto Lease Holland, *FJF*, No. 2004/247, *TFR* 2003, afl. 245, 705, C.A. HELLEPUTTE en O. HODY, "Les implications TVA en matière de leasing automobile", *RGF* 2003, afl. 3, 26-28. Het vervaardigen van 'master tapes' door een opnamestudio voor een platenmaatschappij is geen levering, daar deze laatste niet de juridische macht heeft om over de tapes te beschikken: Antwerpen 18 februari 2003, *Fisc.Koer.* 2003, 688, *FJF*, No. 2003/145.

²⁰⁴HvJ 8 februari 1990, zaak C-320/88, *Safe*, *Jur.HvJ* 1990, I-285, *FJF*, No. 90/51, H. VANDENBERGH, "De begrippen leveringen en diensten in het WBTW en de 6de E.E.G.- richtlijn", *TFR* 1990, afl. 95-96, 165.

²⁰⁵Vr. nr. 319 MICHEL 4 maart 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, nr. 33, 4124, *BTW-Revue*, afl. 122, 558.

²⁰⁶Vr. nr. 1027 DE CLIPPELE 20 april 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, nr. 128, 14 november 1994, 13358, *BTW-Revue* 1994, afl. 111, 1221; Vr. nr. 224 MILQUET 4 april 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1997-1998, nr. 1-45, 13 mei 1997, 2221.

Een handeling die bestaat in de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, dient te worden beschouwd als een levering van goederen, wanneer blijkt dat de kabel, na door de leverancier te zijn getest, zal worden overgedragen aan de klant, die er als eigenaar over zal kunnen beschikken, dat de prijs van de kabel zelf verreweg het grootste deel van de totale kosten van deze handeling vertegenwoordigt en dat de diensten van de leverancier enkel de plaatsing van de kabel omvatten, zonder de aard ervan te veranderen en zonder deze aan te passen aan de specifieke behoeften van de klant²⁰⁸.

In de praktijk is het onderscheid tussen een levering van een goed en het verrichten van een dienst niet altijd even evident. In tegenstelling tot de visie van de Belgische btw-administratie heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een financiële leasing in tegenstelling tot een operationele leasing als een levering kan worden aanzien²⁰⁹.

In een andere zaak heeft het Hof verduidelijkt dat reprografie die alleen bestaat in een gewone reproductie van documenten op een drager, te beschouwen is als een levering van goederen²¹⁰. Dit kwalificeert echter als een dienst wanneer blijkt dat deze activiteit gepaard gaat met bijkomende diensten die ten aanzien van de levering van goederen overheersend kunnen zijn naargelang het belang dat zij voor de dienstontvanger hebben, de tijd die de uitvoering ervan vergt, de mate van verwerking die de originele documenten vereisen en het aandeel van deze diensten in de totale kostprijs, zodat zij voor de dienstontvanger een doel op zich vormen.

5314

art. 10 § 2 en 3 WBTW

In § 2 en 3 van artikel 10 WBTW worden de handelingen vastgesteld die eveneens beschouwd kunnen worden als leveringen. Het zijn de eigendomsoverdracht van een goed krachtens een wet, een decreet, enz., evenals de afgifte en de teruggaaf van een goed ingevolge een verbruiklening.

§ 3. BEPERKING VAN HET BEGRIIP 'LEVERING'

5315

- Circulaire – Circ. nr. AOIF 46/2009 (ET 110.663), 30 september 2009, www.monKEY.be.
- Bibliografie – VAN DEN BRUEL, L., “Overgang van een algemeenheid van goederen of een bedrijfstak – Artikel 11 WBTW doorgelicht”, in *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1993-1994*, Diegem, CED-Samsom, 1993, 151-174.
- AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen. Fiscaal-juridische aspecten*, Gent, Larcier, 2004, 560 p.
- DONNAY, M., “TVA Cession d’universalité ou de branche d’activité. Régime de l’article 11 du Code”, *Rec.gén.enr.not.*, nr. 21.704, 281, noot.
- VAN DEN BERGHE, L., “Cession d’une universalité de biens ou d’une branche d’activité dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée”, *RGF* 1973, 131.
- VAN DEN BERGHE, L., “Bijzondere gevallen van overdracht van een algemeenheid van goederen in het stelsel van de BTW”, *AFT* 1977, 56, 80 en 117.
- BALTUS, F., “La cession de fonds de commerce et l’article 11 du code de la taxe sur valeur ajoutée”, *J.D.F.* 1989, 193.
- VAN KEIRSBILCK, M., “Het begrip bedrijfstak”, *AFT* 2003, 70-101.
- HODY, O. en DE DONNEA, E., “Cession d’universalité et de branches d’activité au regard de la TVA immobilière”, *Act.fisc.* 2010, afl. 17, 1-4.

²⁰⁷Besliss. nr. ET 92.567, 15 mei 1998, *BTW-Revue* 1998, 569.

²⁰⁸HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, Aktiebolaget NN, *Fiscooloog* 2007, afl. 1073, 11.

²⁰⁹HvJ 16 februari 2012, zaak C-118/11, Eon Aset Menidjmnt OOD, *JDE* 2012, afl. 188, 131.

²¹⁰HvJ 11 februari 2010, zaak C-88/09, Graphic Procédé, *FJF*, No. 2012/40 (vermeldt foutief 11 februari 2011 als datum van het arrest), *TFR* 2010, afl. 381, 464, *Fiscooloog* 2010, afl. 1231, 17.

1. Algemeen

5316

art. 11 WBTW

Overeenkomstig artikel 11 WBTW wordt niet als levering beschouwd, de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, bij wege van inbreng in vennootschap of anderszins, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de btw indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken.

art. 18 § 3 WBTW

Ten aanzien van diensten verricht bij een overdracht in de omstandigheden als bedoeld in artikel 11 WBTW, wordt artikel 18, § 3 WBTW toegepast. Het gaat om een technische bepaling met als doel de financiële toestand van de inbrengende of overdragende onderneming niet te verzwaren²¹¹.

5317

art. 8 en 11 WBTW art. 117 W.Reg.

Niettegenstaande de inbreng in een vennootschap aan het registratierecht is onderworpen (waarvan echter vrijstelling geldt als art. 117 W.Reg. van toepassing is), is hij in principe ook aan de btw onderworpen. Artikel 11 WBTW vestigt daar een uitzondering op, indien de inbreng betrekking heeft op de algemeenheid van goederen van de onderneming (natuurlijke persoon of rechtspersoon) of van een bedrijfsafdeling (bedrijfstaking) van een onderneming.

Artikel 11 WBTW geldt echter niet alleen voor een inbreng in vennootschap, ook andere overdrachten worden beoogd (bv. verkoop of verdeling).

5317, 50

De overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling is niet aan btw onderworpen, voor zover de overnemer de btw geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken.

De administratie aanvaardt dat de overdracht aan een belastingplichtige die geen recht op aftrek heeft, onder toepassing van artikel 11 WBTW kan gebeuren indien er ingevolge de overdracht recht op aftrek ontstaat in hoofde van de overnemer²¹². De overnemer wordt geacht de persoon van de overdrager voort te zetten. Op basis van deze bepaling stelde de administratie traditioneel dat de overnemer in principe dezelfde beroepswerkzaamheid moet uitoefenen als de overdrager²¹³.

Deze voorwaarde werd wel geacht voldaan te zijn indien uit de tussen partijen gesloten overeenkomst bleek dat het de bedoeling van de overdrager van een handelszaak was, het cliënteel over te dragen, zelfs wanneer de overnemer een andere aan de btw onderworpen werkzaamheid beoogde uit te oefenen dan die van de overdrager²¹⁴.

Het Hof van Justitie stelde in de zaak *Zita Modes* dat de voortzetting van dezelfde activiteit geen voorwaarde is om een overdracht van een algemeenheid of van een bedrijfstaking met vrijstelling van btw te doen. Het is enkel een element bij de feitelijke beoordeling van werkelijke overdracht van algemeenheid of bedrijfstaking. De overnemer moet wel de bedoeling hebben om de handelszaak of het overgedragen bedrijfs onderdeel te exploiteren²¹⁵.

5317, 60

²¹¹HvJ 27 november 2003, zaak C-497/01, *Zita Modes*, *Jur.HvJ* 2003, I-14393, *Pb.C.* 24 januari 2004, afl. 21, 5.

²¹²www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinckele, "Administratieve controle op de juiste toepassing van artikel 11 WBTW". *Contra*: Rb. Luik 22 oktober 2001, *TFR* 2002, 533-539, noot I. VAN TONGERLOO; zie ook H. VANDEBERGH, *Het BTW-handboek 1999*, o.c., 123-125.

²¹³*BTW-Handleiding*, nr. 32, punt B.

²¹⁴*BTW-Revue* 1977, afl. 31, 432, nr. 610.

²¹⁵HvJ 18 maart 1986, zaak 24/85, *Spijkers*, *Jur.HvJ* 1986, 1119; HvJ 19 mei 1992, zaak C-29/91, *Redmond Stichting*, *Jur.HvJ* 1992, I-3189; HvJ 27 november 2003, zaak C-497/01, *Zita Modes*, *Fisc.Act.* 2003, afl. 44, 6; Vr. nr. 1266 *WATHELET* 3 mei 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 122, 23804-23805.

Om te bepalen of een overdracht betrekking heeft op een bedrijfsafdeling of een algemeenheid moet, volgens het Hof van Justitie, rekening worden gehouden met de feitelijke omstandigheden in hoofde van de verkrijger²¹⁶. Aldus eist het Hof niet dat alle elementen van het bedrijf of van de bedrijfsafdeling worden overgedragen. Het volstaat dat een geheel van elementen of een combinatie van elementen die de verderzetting van een autonome economische activiteit toelaten, wordt overgedragen om het bijzonder stelsel van niet-levering te kunnen toepassen.

Traditioneel stelde de Belgische administratie dat de begrippen algemeenheid van goederen en bedrijfsafdeling beoordeeld dienden te worden in hoofde van de overdrager²¹⁷. In het licht van het Zita Modes-arrest heeft de Belgische administratie haar traditionele standpunt aangepast. De vraag of er sprake is van een overdracht van een algemeenheid of bedrijfsafdeling dient beoordeeld te worden in hoofde van de overnemer²¹⁸.

Conform het gewijzigde standpunt kunnen de artikelen 11 en 18, § 3 WBTW van toepassing zijn wanneer de overdrager naar aanleiding van de overdracht sommige activa van de algemeenheid van goederen of van de bedrijfsafdeling behoudt, op voorwaarde dat het de overnemer niet verhindert om aan de hand van de overgelaten elementen een autonome economische activiteit uit te oefenen. Dienengevolge is de omstandigheid dat het gebouw waarin de algemeenheid van goederen of de bedrijfsafdeling werd geëxploiteerd of dat de rechten met betrekking tot dit gebouw niet zouden worden overgedragen, niet noodzakelijk van aard om de toepassing van de artikelen 11 en 18, § 3 WBTW in vraag te stellen.

Wanneer het gebouw noodzakelijk is voor de voortzetting van de activiteit, moet het ook in de overdracht begrepen zijn, maar is het voldoende dat het wordt verhuurd aan de overnemer²¹⁹. Omwille van deze verhuur dient de overdrager evenwel een herziening te doen van de in het verleden in aftrek gebrachte btw m.b.t. het gebouw. Voorheen aanvaardde de administratie dat geen btw-herziening diende te worden verricht indien het gebouw werd verhuurd en niet mee werd overgedragen, maar dit standpunt werd sinds de circulaire van 2009 aangepast²²⁰.

De vestiging van een zakelijk recht op een onroerend goed ten voordele van de overnemer in het kader van een btw-neutrale overdracht van algemeenheid of bedrijfsafdeling vereist daarentegen geen herziening bij de overdrager²²¹.

5318

In de praktijk bestonden er reeds vóór 1 januari 2010 bepaalde uitzonderingen op het principe dat alle activa en passiva dienden overgedragen te worden. Artikel 11 WBTW kon toepassing vinden op de overdracht van een handelszaak²²², zonder dat de handelsschulden en -schuldvorderingen daarin be-

²¹⁶HvJ 27 november 2003, zaak C-497/01, Zita Modes, *Fisc.Act.* 2003, afl. 44, 6; Vr. nr. 1266 WATHELET 3 mei 2006, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 122, 23804-23805; Circ. nr. ET 110.663 (AOIF 46/2009), 30 september 2009.

²¹⁷*BTW-Revue* 1975, afl. 21, 228, nr. 522; HvJ 13 oktober 1992, zaak C-50/91, Commerz-Credit-Bank AG, *Jur.HvJ* 1992, I-5225; Antwerpen 21 december 1998, *FJF*, No. 99/145, *TFR* 1999, 298. Overdracht van een gebouw dat deel uitmaakt van een bedrijfsafdeling: *BTW-Revue* 1973, afl. 10, nr. 344. Overdracht van een bedrijfsafdeling geëxploiteerd in een privéwoning: *BTW-Revue* 1979, afl. 38, 101, nr. 680; Vr. nr. 1186 DE CLIPPELE 5 maart 2001, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-40, 2020.

²¹⁸Circ. nr. ET 110.663 (AOIF 46/2009), 30 september 2009.

²¹⁹HvJ 10 november 2011, zaak C-444/10, Christel Schriever, *FJF*, No. 2012/94; I. MASSIN, "Algemeenheid: 'verhuur' gebouw is deel van de overdracht", *Fiscoloog* 2011, afl. 1275, 8 en S. DRAULANS en B. BUELENS, "Wederom geen btw-herziening bij verhuur bedrijfslokalen aan overnemer", *Fisc.Act.* 2011, afl. 43, 11.

²²⁰Rb. Hasselt 9 juni 2011, *Fisc.Koer.* 2011, 374, *TFR* 2011, afl. 411, 934.

²²¹Besliss. nr. ET 108.759, 26 januari 2005.

²²²*BTW-Revue* 1976, afl. 27, 331, nr. 585.

grepen hoefden te zijn²²³. Bij de overdracht van een handelsfonds was het niet noodzakelijk dat de eigendom of het genot van de bedrijfsgebouwen werd overgedragen²²⁴. Het cliënteel was wel een essentieel bestanddeel van de overdracht²²⁵, doch de loutere overdracht van het cliënteel was dan weer onvoldoende²²⁶.

Andere uitzonderingen op de strikte toepassingsvoorwaarden van artikel 11 WBTW hadden betrekking op het volgende:

- de overdracht van een handelszaak die door twee of meer (zelfs verschillende) overeenkomsten wordt vastgesteld, mits de opeenvolgende overeenkomsten met elkaar verband houden en het van in het begin de bedoeling was om alles over te dragen²²⁷;
- het geval waarin een onverdeeld deel van een handelszaak wordt overgedragen²²⁸;
- de toepassing van de vrijstellingsregeling kan niet worden geweigerd omdat de overdrachten niet aan dezelfde persoon gebeuren, noch dat elke afzonderlijke overdracht aan eenzelfde persoon op zich een volledige bedrijfsafdeling tot voorwerp heeft²²⁹.
- de toepassing van het niet-leveringsbeginsel is mogelijk zelfs wanneer het onroerend goed door een andere partij wordt gekocht op grond van een wettelijk toegekend voorkooprecht, doch waarbij de koper aan de eigenlijke overnemende exploitant onmiddellijk een concessie verleent²³⁰.

5319

Er is recht op aftrek van de btw over uitgaven die door de overdrager worden gedaan naar aanleiding van een overdracht bedoeld in de artikelen 11 en/of 18, § 3 WBTW²³¹. Een entiteit die geen enkele andere verrichting heeft gesteld dan de overdracht krachtens artikel 11 en/of 18, § 3 WBTW heeft recht op aftrek van de btw²³².

2. Bijzonderheden

5320

De circulaire nr. 46/2009 verplicht de overdrager niet langer om te opteren voor de toepassing van de btw op nieuwe gebouwen die deel uitmaken van een overdracht die onderworpen is aan de artikelen 11 en 18, § 3 WBTW. Het volstaat dat in de akte vermeld wordt dat de overdracht plaatsvindt met toepassing van artikel 11 WBTW²³³.

²²³Aanschr. nr. 74, 6 mei 1971, sinds 1 januari 2010 opgeheven door Circ. nr. ET 110.663 (AOIF 46/2009), 23 september 2009.

²²⁴Vr. nr. 7 LAVENS 17 oktober 1972, Vr. & Antw. Senaat 1972-1973, nr. 11, 398, BTW-Revue 1973, afl. 12, 283.

²²⁵Vr. nr. 90 GENDEBIEN 20 maart 1973, Vr. & Antw. Kamer 1972-1973, 1046, BTW-Revue 1973, afl. 13, 451.

²²⁶Brussel 11 mei 2011, Fisc.Koer. 2011, 476.

²²⁷BTW-Revue 1972, afl. 6, 201, nr. 246; Rb. Brussel 9 maart 1998, Fisc.Koer. 1998, 478, TFR 1999, 295; Circ. nr. ET 110.663 (AOIF 46/2009), 30 september 2009.

²²⁸BTW-Revue 1971, afl. 4, 466, nr. 115, www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinckele, "Een deel van een onverdeeldheid is geen bedrijfsafdeling - Handelszaak die in onverdeeldheid geëxploiteerd wordt", 10°.

²²⁹Brussel 13 september 2006, Fisc.Koer. 2006, 748.

²³⁰Antwerpen 23 november 2010, FJF, No. 2011/113.

²³¹HvJ 22 februari 2001, zaak C-408/98, Abbey National plc, AFT 2001, 248, FJF, No. 2001/66, Fiscooloog 2001, afl. 791, 4, Intern.Fisc.Act. 2001, afl. 3, 2 en afl. 4, 4, Jur.HvJ 2001, afl. 2, I-1361, Pb.C. 16 juni 2001, afl. 173, 10, RGF 2001, 282.

²³²HvJ 29 april 2004, zaak C-137/02, Faxworld, FJF, No. 2005/90, Pb.C. 30 april 2004, afl. 118, 20.

²³³Dergelijke optie is eigenlijk niet 'verboden', maar moet op zich wettelijk niet worden uitgeoefend (Vr. nr. 107 BROTCORNE 16 december 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 91, 791; Besliss. nr. EE/Parl. 200, 27 januari 2010).

Overeenkomstig artikel 159, 8°, lid 5 W.Reg. is de vrijstelling van het verkooprecht onderworpen aan de voorwaarde dat de datum waarop de belastingplichtige kennis heeft gegeven van zijn intentie de verrichting te doen met betaling van de btw, in de akte wordt vermeld. Teneinde discussie te vermijden blijft het in hoofde van een niet-beroepsverkoper aangewezen om bij de overdracht van een nieuw gebouw de formaliteiten inzake toevallige belastingplicht te vervullen.

Er werd gevonnen dat de overdracht door de overdrager van de roerende goederen aan een vennootschap A en van de onroerende goederen aan een vennootschap B door middel van dezelfde overeenkomst, geen overdracht van een bedrijfsafdeling uitmaakte, niettegenstaande vennootschap B het desbetreffende gebouw aan vennootschap A verhuurde, zodat laatstgenoemde de activiteit van de overdrager *de facto* kon voortzetten²³⁴.

De administratie heeft lange tijd een herziening geëist van de aftrek van de btw op verbeteringen die aan het gehuurde pand werden aangebracht door de huurder die zijn huurrecht stopzet. Volgend op een verzoekschrift ingediend door het Europees Parlement, geeft de administratie toe dat zo'n herziening niet langer wordt geëist bij overdrachten onder artikel 11 WBTW²³⁵. Zij sluit zich aan bij de heersende rechtspraak.

Wanneer het huurcontract bepaalt dat de verbouwingen eigendom blijven van de huurder tot op het einde van het huurcontract, staat niets in de weg dat de huurder de verbouwingen samen met het huurcontract aan iemand anders overdraagt. Bijgevolg blijft artikel 11 WBTW van toepassing en is er geen herziening van de aftrek²³⁶.

Een aandelenoverdracht zou aangemerkt kunnen worden als een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van een onderneming²³⁷.

Gelet op de moeilijkheid die kan bestaan om uit te maken of de artikelen 11 en 18 WBTW al dan niet van toepassing zijn, geeft de verkeerde toepassing van die bepalingen in principe aanleiding tot een verminderde boete²³⁸.

§ 4. GELIJKSTELLING MET LEVERING VAN GOEDEREN

5321

Bibliografie – VERSCHAFFEL, J., “Herzieningen van BTW, onttrekkingen en gelijkgestelde handelingen”, *AFT* 2000, afl. 3, 126-142.

Een levering aan zichzelf is geen economische handeling en is bijgevolg in principe niet belastbaar. Om te beletten dat een belastingplichtige, die over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed btw heeft kunnen aftrekken, geen btw zou hoeven te betalen wanneer hij dit goed voor privédoeleinden definitief aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt en aldus zou genieten van onrechtmatige voordelen in vergelijking met een gewone consument die hetzelfde goed koopt en hierover wel btw voldoet, zijn een reeks handelingen gelijkgesteld met belastbare handelingen. Deze gelijkstelling geldt wanneer deze goederen of diensten een volledig of gedeeltelijk recht op aftrek van btw hebben gegenereerd²³⁹.

1. Onttrekking van roerende goederen voor privédoeleinden

5322

art. 12 § 1 1° WBTW

²³⁴Rb. Antwerpen 10 maart 2008, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. A1 08/0801.

²³⁵Vr. nr. 421 FOURNAUX 13 mei 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, nr. 40, 5357.

²³⁶Rb. Mechelen 20 juni 1996, *FJF*, No. 96/189. Zie ook Rb. Brussel 4 maart 1996, *FJF*, No. 96/246.

²³⁷HvJ 29 oktober 2009, zaak C-29/08, AB SKF, *AFT* 2010, afl. 8-9, 71, *Pb.C.* 19 december 2009, afl. 312, 3, *TFR* 2010, afl. 373, 52.

²³⁸Vr. nr. 651 MICHEL 29 november 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 70, 9388, *BTW-Revue*, afl. 128, 414.

²³⁹HvJ 6 mei 1992, zaak C-20/91, De Jong, *Jur.HvJ*, I-2847.

Een niet-afrekbare btw is intern verschuldigd wanneer een belastingplichtige aan zijn bedrijf een roerend goed onttrekt voor zijn privédoeleinden of voor de privédoeleinden van zijn personeel²⁴⁰ of, meer algemeen, voor andere doeleinden dan die van zijn economische activiteit, indien voor dat goed of de bestanddelen ervan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek is ontstaan (art. 12 § 1 1° WBTW). Indien een belastingplichtige een voertuig – dat zonder recht op aftrek van de btw is gekocht en waaraan na de aankoop werkzaamheden zijn verricht waarvoor de btw is afgetrokken – onttrekt voor andere dan bedrijfsdoeleinden, treft de btw alleen de bestanddelen waarvoor recht op aftrek is ontstaan, namelijk de bestanddelen die hun fysieke en economische kenmerken definitief hebben verloren doordat zij na de aanschaf van het voertuig daarin zijn geïntegreerd in verband met leveringen van goederen die hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van het voertuig die op het tijdstip van de onttrekking nog niet volledig was verbruikt²⁴¹.

2. Onttrekking om gratis te verstrekken

5323

art. 12 § 1 2° WBTW

Een niet-afrekbare btw is intern verschuldigd wanneer een belastingplichtige aan zijn bedrijf een goed (roerend of onroerend) onttrekt om het ‘om niet’ te verstrekken²⁴², tenzij het gaat om een handelsmonster (promotiedoeleinden) of om een handelsgeschenk van geringe waarde²⁴³. De geringe waarde wordt bepaald door of vanwege de minister van Financiën²⁴⁴.

Onder handelsmonster wordt verstaan een specimen van een product waarmee de verkoop daarvan moet worden bevorderd en aan de hand waarvan de eigenschappen en kwaliteiten van dit product kunnen worden beoordeeld zonder tot een ander eindgebruik te leiden dan aan dergelijke promotieactiviteiten inherent is²⁴⁵.

Voor het goed of de bestanddelen ervan moet recht op volledige of gedeeltelijke aftrek ontstaan zijn (art. 12 § 1 2° WBTW).

²⁴⁰A. SORIANO en P. NOIRHOMME, “Les cadeaux et la T.V.A.”, *RGF* 2003, 14-24.

²⁴¹HvJ 17 mei 2001, zaak C-322/99 en C-323/99, Fischer t. Brandenstein, *FJF*, No. 2003/8, *TFR* 2009, 978-990, *International VAT Monitor*, annex vol. 12/nr. 5, 54.

²⁴²Zie bv. Vr. nr. 658 VAN BIESEN 23 februari 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2004-2005, nr. 073, 12121-12123, betreffende de uitdeling van gratis drankjes aan jeugdspelers; Vr. nr. 325 VAN BIESEN 18 januari 2010, *Vr. & Antw. Kamer* 2009-2010, nr. 097, 91-93.

²⁴³HvJ 30 september 2010, zaak C-581/08, EMI Group, *Pb.C.* 20 november 2010, afl. 317, 7, *TFR* 2010, afl. 389, 876.

²⁴⁴A. SORIANO en P. NOIRHOMME, “Les cadeaux et la T.V.A.”, *RGF* 2003, 14-24.

²⁴⁵HvJ 30 september 2010, zaak C-581/08, EMI Group Ltd., *FJF*, No. 2011/66; Vr. nr. 966 MICHEL 1 juli 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, nr. 154, 19721; Mond. Vr. nr. A407 VAN WEDDINGEN 27 november 2002, *Fisc.Act.* 2002, afl. 43, 1; zie ook Vr. nr. 3-6220 NYSENS 3 november 2006, *Vr. & Antw. Senaat* 2006-2007, nr. 3-81, 8830-8831.

De administratie aanvaardt niet dat goederen die worden uitgedeeld aan slachtoffers van een ramp fiscaal als handelsmonsters worden aangemerkt²⁴⁶. Dit geldt ook voor goederen die een belastingplichtige onttrekt aan zijn voorraad om ze aan een liefdadigheidsinstelling te schenken. In principe moet die persoon dus btw betalen, berekend op de aankoopprijs van de goederen. In de praktijk aanvaardt de administratie echter dat de btw wordt berekend op de waarde die de goederen op het moment van de schenking nog hebben²⁴⁷.

De administratie gaat ervan uit dat, indien een leverancier zijn voorraad verkoopt tegen een zeer laag bedrag, hij ook tot een onttrekking moet overgaan. De vraag of een prijs al dan niet zeer laag is, is een feitenkwestie die geval per geval moet worden onderzocht²⁴⁸.

3. Ingebruikneming als bedrijfsmiddel

5324

art. 12 § 1 3° WBTW

Een aftrekbare btw is intern verschuldigd wanneer een belastingplichtige, als bedrijfsmiddel, een roerend of onroerend goed in gebruik neemt dat hij anders dan als bedrijfsmiddel heeft opgericht, heeft laten oprichten, heeft vervaardigd, heeft laten vervaardigen, heeft verkregen of heeft ingevoerd, of waarvoor met toepassing van de btw te zijnen bate zakelijke rechten (zie randnr. 5309) werden gevestigd of werden overgedragen of wederovergedragen, wanneer voor dat goed of de bestanddelen ervan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan (art. 12 § 1 3° WBTW). Bedoeling is om de aftrekbare btw aan het systeem van de herzieningen te onderwerpen.

De Btw-richtlijn bevat geen bepaling met het oog op de invoering van dergelijke gelijkstelling.

In verband met de verplichte onttrekking ingevolge de ingebruikneming van voertuigen door constructeurs van en handelaars in die voertuigen, dient een onderscheid te worden gemaakt tussen enerzijds het uitzonderlijk gebruik voor korte duur van een voor de verkoop bestemd voertuig door een constructeur van of een handelaar in dat voertuig, voor proefritten met het oog op de verkoop ervan, en anderzijds het gebruik van een voertuig in andere omstandigheden (*i.c.* met het oog op de verkoop van andere voertuigen of als vervangwagen). In het eerste geval wordt het gebruik niet aangemerkt als een handeling bedoeld in artikel 12, § 1, 3° WBTW omdat het voertuig in dat geval niet op duurzame wijze wordt gebruikt als werkinstrument of exploitatiemiddel. In dergelijk geval moet derhalve geen onttrekking worden gedaan. In alle andere gevallen, met name het tweede geval, moet daarentegen steeds een onttrekking worden gedaan²⁴⁹.

Een beroepsoprichter die een voor de verkoop bestemd gebouw verhuurt, moet een onttrekking aangeven. De van die onttrekking geheven btw moet berekend worden op de kostprijs. Die kostprijs omvat volgens het Hof van Cassatie ook de 'intercalaire interesten' die volgens de boekhoudwetgeving in de aanschaffingswaarde van het actief werden opgenomen²⁵⁰.

4. Ingebruikneming anders dan als bedrijfsmiddel

5325

art. 12 § 1 4° WBTW

Wanneer een belastingplichtige (volledige of gemengde belastingplichtige) een door hem vervaardigd roerend goed anders dan als bedrijfsmiddel in gebruik neemt voor het verrichten van handelingen

²⁴⁶Besliss. nr. ET 22.410, 29 januari 1976, *BTW-Revue* 1976, afl. 25, 152, nr. 571.

²⁴⁷Vr. nr. 190 VANDERBORGHT 28 september 1982, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, nr. 3, 67, *BTW-Revue* 1983, afl. 56, 53; Vr. nr. 63 VERMEIREN 22 november 1984, *Vr. & Antw.* Senaat 1984-1985, nr. 12, 474, *BTW-Revue* 1985, afl. 66, 133; Gent 30 juni 1992, *FJF*, No. 93/22.

²⁴⁸Vr. nr. 14036 TOMMELEIN 14 februari 2007, *Beknopt Verslag*, Commissie voor de Financiën, Kamer, Com. 1206, 1-2.

²⁴⁹Besliss. nr. ET 107.150, 15 mei 2006.

²⁵⁰Cass. 19 januari 2012, F.10.0136.N, *Property Development Company nv* (dat het arrest van het hof van beroep te Antwerpen verbreekt (Antwerpen 16 februari 2010, *TFR* 2010, afl. 384, 632)).

waarvoor op grond van artikel 45 WBTW geen volledig recht op aftrek bestaat, dient hij intern geen of slechts gedeeltelijk aftrekbare btw te voldoen. Voor de bestanddelen van het goed moet recht op volledige of gedeeltelijke aftrek ontstaan zijn (art. 12 § 1 4^o WBTW).

- Voor een volledige belastingplichtige: zie Aanschr. nr. 6 van 1994 m.b.t. prijzen of premies in spelen, competities of wedstrijden.
- Voor een gemengde belastingplichtige, voorkoming van een dubbele toepassing van het algemeen verhoudingsgetal²⁵¹, regel van het werkelijk gebruik: ingebruikneming voor de niet-belastbare sector²⁵²; integrale aftrek voor de goederen gebruikt bij de vervaardiging²⁵³.
- Tandheelkundige kliniek met eigen laboratorium²⁵⁴.

5. Definitieve stopzetting van de activiteit

5326

art. 12 § 1 5^o WBTW

Een niet-aftrekbare btw is intern verschuldigd wanneer een belastingplichtige of zijn rechthebbenden, een goed (roerend of onroerend) onder zich hebben bij de definitieve stopzetting van de economische activiteit²⁵⁵.

6. Onttrekking van een gebouw door een beroepsverkoper

5327

art. 12 § 2 lid 1 WBTW

Overeenkomstig artikel 12, § 2, lid 1 WBTW is intern btw verschuldigd wanneer een gebouw dat door of voor een beroepsverkoper werd opgericht of werd verkregen met voldoening van de btw, niet wordt vervreemd binnen de nieuwerdstermijn voor de btw. De invordering van de btw staat een latere heffing van het registratierecht niet in de weg.

- Artikel 12, § 2 WBTW is van toepassing op een oud gebouw, indien het ingrijpend gewijzigd werd²⁵⁶.
- Verkoop onder opschortende voorwaarde: artikel 12, § 2 WBTW is van toepassing indien de voorwaarde niet binnen de btw-termijn wordt vervuld²⁵⁷.
- Verkoop van blote eigendom met voorbehoud van vruchtgebruik ten bate van een beroepsverkoper: artikel 12, § 2 WBTW is van toepassing indien het vruchtgebruik niet wordt overgedragen binnen de btw-termijn, zelfs indien uitdovend aan het vruchtgebruik werd verzaakt²⁵⁸.
- Geen toepassing van artikel 12, § 2 WBTW op een gebouw dat overgedragen wordt zonder btw, onder gecombineerde toepassing van de artikelen 8 en 11 WBTW²⁵⁹.
- Kostprijs als maatstaf van heffing voor de onttrekking²⁶⁰.
- Bestemming van een nieuw gebouw voor de verhuur of voor enig ander gebruik als bedrijfsmiddel: onmiddellijke onttrekking i.p.v. toepassing artikel 12, § 2 WBTW²⁶¹.

²⁵¹BTW-Revue 1971, afl. 4, 488, nr. 183.

²⁵²BTW-Revue 1981, afl. 51, 629, nr. 772.

²⁵³BTW-Revue 1971, afl. 2, 241, nr. 45.

²⁵⁴Aanschr. nr. 57, 2 juni 1972, www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinckele, "Gemengde belastingplichtige die de regel van het werkelijk gebruik toepast", 4°.

²⁵⁵Vr. nr. 1333 MICHEL 23 april 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 145, 19956, BTW-Revue, afl. 141, 278.

²⁵⁶BTW-Revue 1977, afl. 28, 29, nr. 595.

²⁵⁷BTW-Revue 1975, afl. 22, 315, nr. 536.

²⁵⁸BTW-Revue 1976, afl. 24, 78, nr. 552.

²⁵⁹BTW-Revue 1982, afl. 52, 52, nr. 776.

²⁶⁰BTW-Revue 1992, afl. 100, 790, nr. 956.

§ 5. UITBREIDING VAN HET BEGRIIP 'LEVERING'

5328

Het betreft handelingen die verwant zijn aan dienstverrichtingen, zoals de handelingen van commissionairs en gelijkgestelde handelingen, de huurkoop, de verkoop op afbetaling, de consignatie en – tot 31 december 1995 – het maakloonwerk.

1. Commissionairs en daarmee gelijkgestelde tussenpersonen

5329

- Bibliografie – GOVERS, M., *Tussenpersonen en btw*, Mechelen, Kluwer, 2011, 172 p.
– AMAND, C., “Les intermédiaires en TVA belge depuis l’abolition des frontières fiscales”, *JDF* 1993, 195.
– DEGADT, C., “De Commissionair, BTW en douane”, *TRV* 2011, afl. 399-400, 331-351.

art. 13 § 1 WBTW

Commissionair is hij die in eigen naam of onder firma voor rekening van een lastgever handelt. Een commissionair handelt dus als mandataris ten aanzien van zijn lastgever en als koper of verkoper ten aanzien van derden. Hieruit volgt dat er tussen de lastgever en zijn commissionair geen sprake is van overdracht van de macht om als eigenaar te beschikken over de verkochte goederen. Deze overdracht komt onmiddellijk tot stand tussen verkoper en koper. Een verkoopcommissionair kan ook consignataris zijn van de goederen die hij verkoopt. Krachtens artikel 13, § 1 WBTW wordt een inkoopcommissionair niettemin aangemerkt als koper en, ten opzichte van zijn lastgever, als verkoper van het goed dat door zijn toedoen wordt gekocht. Een verkoopcommissionair wordt aangemerkt als verkoper en, ten opzichte van zijn lastgever, als koper van het goed dat door zijn toedoen wordt verkocht. Hoewel er slechts één enkele verkoop tot stand komt, vindt er btw-technisch een dubbele verkoop plaats.

Wanneer A goederen verkoopt aan B die een beroep doet op commissionair X om een koper C te vinden, dan wordt A geacht te leveren aan B, B aan X en X aan C.

art. 13 § 2 WBTW

Op grond van een onweerlegbaar wettelijk vermoeden (art. 13 § 2 WBTW) wordt iedere tussenpersoon bij inkoop of verkoop, die zijn lastgever vertegenwoordigt bij de totstandkoming van een in het WBTW bedoelde levering van goederen (ongeacht in welke hoedanigheid hij in werkelijkheid optreedt en zelfs als dat duidelijk gebeurt buiten het kader van een commissiecontract) aangemerkt als een commissionair (dus als koper-verkoper), wanneer hij een op eigen naam gestelde factuur, debetnota of ander daarmee gelijkstaand stuk respectievelijk van de verkoper ontvangt of aan de koper uitreikt, zonder dat er uitdrukkelijk uit blijkt dat hij optreedt voor rekening en in opdracht van een met naam genoemde lastgever.

Het Hof van Justitie verduidelijkt dat er slechts sprake is van een commissionair indien kan worden aangetoond dat de betreffende belastingplichtigen daadwerkelijk in eigen naam handelen²⁶¹.

In de Zaak Auto Lease Holland oordeelde het Hof van Justitie dat wanneer een leasingnemer brandstof voor zijn wagen aankoopt in naam en voor rekening van de leasinggever, er in de relatie tussen de

²⁶¹ *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 627, nr. 993.

²⁶² HvJ 14 juli 2011, zaak C-464/10, Pierre Henfling en anderen, *FJF*, No. 2012/159.

petroleummaatschappij en de leasinggever toch geen levering plaatsvindt, maar rechtstreeks tussen de maatschappij en de leasingnemer²⁶³.

- In de praktijk betekent de wettelijke fictie van gelijkstelling met een koper-verkoper o.m. dat een levering die aan X wordt gefactureerd doch eigenlijk voor Y bestemd is, door X moet worden doorgefactureerd aan Y, ofschoon X in werkelijkheid hoegenaamd geen goederen aan Y heeft geleverd²⁶⁴.
- Een tussenpersoon bij leveringen die van de btw zijn vrijgesteld zonder recht op aftrek, zoals de verkoop van gronden, wordt geacht zelf de gronden te hebben gekocht en zelf te hebben doorverkocht. Er is tweemaal vrijstelling van btw. Het commissieloon van de tussenpersoon wordt in rekening gebracht door het toe te voegen op de prijs die voor de gronden wordt betaald. Het ontsnapt dus aan de btw. Hetzelfde geldt voor tussenkomst bij bepaalde vrijgestelde diensten, zoals verhuur van huizen of vakantiewoningen²⁶⁵. Men dient opletten te zijn voor het feit dat de tussenkomst bij bepaalde vrijgestelde activiteiten niet altijd zelf is vrijgesteld.
- De gelijkstellingen van commerciële tussenpersonen met kopers en verkopers, gelden ook voor inkoop- en verkoopcombinaties, zelfs als ze geen rechtspersoonlijkheid hebben.

2. De huurkoop

5330

Huurkoop is een levering van het ter beschikking gestelde goed, ondanks het uitstel van de (automatische) eigendomsoverdracht tot alle huurprijzen betaald zijn²⁶⁶. De huurkoop is aan de btw onderworpen op het tijdstip van de terbeschikkingstelling²⁶⁷.

§ 6. BELASTBARE LEVERING DOOR OPTIE

5331

Een belastingplichtige wiens economische activiteit niet bestaat in het regelmatig vervreemden van gebouwen met toepassing van de btw, kan opteren voor de toepassing van de btw op de levering van een nieuw gebouw, op de vestiging of de overdracht van zakelijke rechten op een nieuw gebouw, wanneer zij gebeuren binnen de nieuwhedstermijn (zie randnr. 5216).

²⁶³HvJ 6 februari 2003, zaak C-185/01, Auto Lease Holland, *FUF*, No. 2004/247, D. STAS, "Het commissienairsbeginsel op losse schroeven gezet?", *TFR* 2003, 708-710.

²⁶⁴J. VERSCHAFFEL, "Doorfacturatie van kosten: BTW-gevolgen", *AFT* 2001, 378.

²⁶⁵Vr. nr. 421 DE CLIPPELE 5 februari 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, nr. 52, 22 maart 1993, 4426, *BTW- Revue* 1993, afl. 104, 625.

²⁶⁶Art. 14 2. b) Btw-richtlijn.

²⁶⁷Vr. nr. 1027 DE CLIPPELE 20 april 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, nr. 128, 14 november 1994, 13358, *BTW-Revue* 1994, afl. 111, 1221; Vr. nr. 224 MILQUET 4 april 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1997-1998, nr. 1-45, 13 mei 1997, 2221; Vr. nr. 2003 BROTCORNE 19 januari 2009, *Vr. & Antw. Kamer* 2008-2009, nr. 051, 197-199.

§ 7. PLAATS VAN DE LEVERING VAN GOEDEREN

5331,50

art. 15 § 2 lid 1 WBTW

Als algemene regel bepaalt artikel 15, § 2, lid 1 WBTW dat een levering in België plaatsvindt wanneer de plaats waar het goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld, zich in België bevindt.

Het tweede lid van voornoemd artikel vermeldt de afwijkingen op deze algemene regel en bepaalt dat een levering in België plaatsvindt wanneer:

- de verzending of het vervoer van een goed naar de verkrijger in België begint;
- een goed in België wordt geïnstalleerd of gemonteerd door de leverancier of door een derde voor rekening van de leverancier. In de Europese rechtspraak bestaat een duidelijke toepassing van deze regel. De bevoegdheid tot het heffen van belasting op de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, komt aan elk van deze lidstaten toe in verhouding tot de lengte van de kabel op hun grondgebied, zowel wat de prijs van de kabel zelf en het overige materieel betreft als wat de kosten van de met de plaatsing ervan verbonden diensten betreft. Bijgevolg is de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten met elkaar verbindt, niet aan btw onderworpen voor het deel van de handeling dat plaatsvindt in de exclusieve economische zone, op het continentale plat en in volle zee²⁶⁸.
- een goed wordt geleverd aan boord van een schip, een vliegtuig of een trein tijdens het gedeelte van een binnen de Europese Gemeenschap verricht passagiersvervoer dat in België is vertrokken²⁶⁹;
- de levering van gas en elektriciteit aan een btw-plichtige wiens zetel of vaste inrichting waarvoor de goederen worden geleverd, zich in België bevindt en wiens hoofdactiviteit bestaat uit het opnieuw verkopen van die goederen. De leveringen aan andere afnemers worden geacht in België plaats te vinden, voor zover het effectieve gebruik en verbruik van deze goederen in België plaatsvindt²⁷⁰.

5332

art. 15 § 3 WBTW

Wanneer de plaats van aanvang van de verzending of het vervoer van een goed naar de verkrijger niet binnen de Europese Gemeenschap gelegen is, wordt de plaats van de levering, evenals de plaats van de leveringen die eventueel daarop volgen, geacht in de lidstaat van invoer te liggen (art. 15 § 3 WBTW).

5333

art. 15 § 7 WBTW

Behoudens tegenbewijs wordt de levering geacht in België plaats te vinden wanneer op het tijdstip van de levering (zie § 8 *infra*) één van de erbij betrokken partijen aldaar de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd, of bij ontstentenis daarvan, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats (art. 15 § 7 WBTW).

²⁶⁸HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, Aktiebolaget NN, *Fiscooloog* 2007, afl. 1073, 11.

²⁶⁹Wat betreft de lokalisatie van levering van goederen op een schip, zie HvJ 7 april 2005, conclusies in de zaak C-58/04, Antje Köhler tegen Finanzamt Düsseldorf-Nord.

²⁷⁰Richtlijn 2003/92/EG 7 oktober 2003 tot wijziging van de regels inzake de plaats van levering van gas of elektriciteit.

Artikel 15 WBTW vaardigt bijzondere regels uit voor de plaats van levering bij zogenaamde verkopen op afstand. Ze worden besproken in hoofdstuk IV met betrekking tot de regeling inzake intracommunautaire verwerving van goederen.

§ 8. TIJDSTIP VAN DE LEVERING VAN GOEDEREN

5334

Het begrip ‘tijdstip van levering van goederen’ is onder meer van belang voor het bepalen van de plaats van levering van de goederen, de facturatietermijn, de aangifteperiode voor de btw en het toepasselijk tarief.

art. 16 § 1 lid 1 WBTW

De levering vindt plaats op het tijdstip waarop een goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld (art. 16 § 1 lid 1 WBTW).

5335

art. 16 § 1 lid 2 WBTW

Wanneer het goed wordt verzonden of vervoerd door de leverancier of door een derde voor zijn rekening, vindt de levering in principe plaats op het tijdstip van de aankomst van de verzending of het vervoer naar de verkrijger of de overnemer. Ingeval het goed door de leverancier of door een derde voor zijn rekening wordt geïnstalleerd of gemonteerd, vindt de levering plaats op het tijdstip waarop de installatie of de montage wordt beëindigd (art. 16 § 1 lid 2 WBTW).

5336

art. 44 § 3 1° a) WBTW

In afwijking op het voorgaande wordt een levering geacht plaats te vinden:

1. in geval van doorlopende leveringen van goederen die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen: bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft;
2. ter zake van vervreemding van gebouwen: uiterlijk bij het verstrijken van de in artikel 44, § 3, 1°, a) WBTW bepaalde termijn (31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of eerste inbezitneming).

5337

art. 16 § 2 lid 1 WBTW

Wanneer het goed ter beschikking van de verkrijger of overnemer wordt gesteld vóór het sluiten van het contract of wanneer de verkoper of overdrager het bezit van het goed behoudt na het sluiten van het contract, wordt krachtens artikel 16, § 2, lid 1 WBTW, de levering geacht plaats te vinden op het tijdstip waarop het contract uitwerking heeft.

5338

art. 16 § 2 lid 2 WBTW

Ten aanzien van in consignatie gegeven goederen (cf. *supra* uitbreiding van het begrip ‘levering’) vindt krachtens artikel 16, § 2, lid 2 WBTW de levering aan de consignataris plaats op het tijdstip waarop deze er eigenaar van wordt. Wanneer de consignataris echter verkoopscissionair is, wordt de levering aan hem geacht plaats te vinden naarmate hij de door zijn toedoen verkochte goederen levert²⁷¹.

²⁷¹Vr. nr. 1215 CAUDRON 14 september 1994, Vr. & Antw. Kamer 1994-1995, nr. 128, 14 november 1994, 13368, BTW-Revue 1994, afl. 111, 1271.

5340

art. 16 § 3 WBTW

Behoudens tegenbewijs wordt de levering van goederen geacht plaats te vinden op het tijdstip waarop de goederen het magazijn, het atelier of het depot van de leverancier in België verlaten (art. 16 § 3 WBTW).

§ 9. TIJDSTIP WAAROP DE BTW INZAKE LEVERING OPEISBAAR WORDT

5341

Als belastbaar feit wordt beschouwd, het feit waardoor wordt voldaan aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting. De belasting wordt geacht verschuldigd te zijn wanneer de Schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen²⁷².

5342

In principe valt het tijdstip van het belastbaar feit samen met dat van de opeisbaarheid van de btw. In afwijking hiervan valt het belastbaar feit echter op het tijdstip dat de prijs of een deel ervan (voorschot) wordt gefactureerd of ontvangen, indien dat tijdstip zich vóór het tijdstip van de levering situeert. Bovendien is de btw opeisbaar op het tijdstip waarop de prijs geheel of gedeeltelijk contractueel moet worden voldaan, wanneer dat tijdstip voorafgaat aan de voormelde tijdstippen (levering, facturering of incassering). De belasting is evenwel niet opeisbaar op vooruitbetalingen van een forfaitair bedrag dat is betaald voor goederen die algemeen zijn omschreven op een lijst die te allen tijde met wederzijds goedvinden van de koper en de verkoper kan worden gewijzigd en aan de hand waarvan de koper de artikelen eventueel zal kunnen kiezen, op basis van een overeenkomst die hij te allen tijde eenzijdig kan opzeggen onder terugvordering van alle nog niet benutte vooruitbetalingen²⁷³.

Aangezien de facturatie richtlijn 2001/115/EG geen verplichting tot uitreiking van een factuur voorziet én aangezien noch de Tweede, noch de Zesde richtlijn ooit hebben bepaald dat de vervaldag een oorzaak van opeisbaarheid kan uitmaken, is de contractuele vervaldag met ingang van 1 januari 2004 als subsidiaire oorzaak van opeisbaarheid geschrapt²⁷⁴.

5343

art. 17 § 3 WBTW art. 17

KB nr. 1

Krachtens artikel 17, § 3 WBTW kan de Koning bepalen dat voor de levering van roerende goederen, verricht door belastingplichtigen die gewoonlijk goederen leveren aan particulieren en waarvoor zij gebruik hebben gemaakt van de ontheffing van de factureringsplicht (cf. *infra* uitgifte en afgifte van facturen), de btw opeisbaar wordt naarmate van de incassering van de prijs. Deze bepaling is niet van toepassing op belastingplichtigen onder de forfaitaire regeling (art. 17 KB nr. 1, 29 december 1992).

²⁷²HvJ 20 oktober 1993, zaak C-10/92, M. Balocchi, *Jur.HvJ*, I-5105, *FJF*, No. 94/73.

²⁷³HvJ 21 februari 2006, zaak C-419/02, BUPA Hospitals Ltd & Goldsborough Developments Ltd, *FJF*, No. 2006/162.

²⁷⁴Art. 17 § 1 lid 3 afgeschaft bij art. 3 wet 28 januari 2004, *BS* 10 juni 2004, van toepassing sinds 1 januari 2004.

Diensten

§ 1. DEFINITIE

5351

Als een dienst wordt beschouwd, elke handeling die geen levering van een goed is.

5352

art. 18 § 1 lid 2 WBTW

Artikel 18, § 1, lid 2 WBTW bevat een lijst die verduidelijkt wat onder een dienstverrichting moet worden verstaan, doch deze lijst is niet limitatief en duidt dus enkel een aantal grenzen van het begrip aan. Enerzijds is er een afbakening ten opzichte van de levering van goederen, die is gebaseerd op het onderscheid tussen lichamelijke en onlichamelijke goederen. Anderzijds is er de afbakening ten opzichte van het niet-handelen²⁷⁵. Bovendien dient rekening te worden gehouden met het principe van ‘bijzaak volgt de hoofdzaak’, waardoor de ‘bijzaak’ dezelfde btw-behandeling ondergaat als de ‘hoofdzaak’. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een telecommunicatieprovider extra kosten of een heffing aanrekent voor afzonderlijke betalingsafwikkeling (bv. betalen met een kredietkaart). Deze extra kosten hebben geen betrekking op een afzonderlijke dienst²⁷⁶.

Ook wanneer parkinggebruikers worden vervoerd van de parking naar de luchthaven, vormt deze vervoerdienst geen afzonderlijk te kwalificeren handeling aangezien de modale consument vooral de parkingdienst voor ogen heeft²⁷⁷. Het hof van beroep te Antwerpen oordeelde echter in de andere zin over het verlenen van het recht om een familiepark te bezoeken en het gebruik maken van de aanpalende parking door de parkbezoekers²⁷⁸. Het hof stelde dat beide diensten hun eigen btw-regime volgen.

Zoals reeds onder het hoofdstuk levering verduidelijkt (zie randnr. 5313) is het in de praktijk vaak moeilijk om het onderscheid te maken tussen een levering van goederen en een dienstverrichting (zoals de levering van een goed met de plaatsing ervan, de herstelling van een goed met de levering van onderdelen, ...). Voor leveringen met installatie of montage past de btw-administratie de 50 %-regel toe: wanneer de waarde van de goederen die naar aanleiding van de complexe handeling worden geleverd en geplaatst, lager is dan 50 % van de totale prijs, moet de handeling voor haar geheel worden aangemerkt als een dienst. Wanneer de waarde meer dan 50 % bedraagt, moet de gehele handeling worden aangemerkt als een levering van goederen²⁷⁹.

Voor maakloonwerk voorziet circulaire nr. 40 een aantal richtlijnen voor het geval de maakloonwerker bepaalde materialen zelf aanlevert. Er wordt evenwel geen maximum voorzien met betrekking tot de waarde van de aangeleverde materialen²⁸⁰.

²⁷⁵Een verplichting om zich te onthouden van een handeling wordt geacht een dienst te zijn. Een handeling die is opgenomen in deze lijst is niet noodzakelijk onderworpen aan de btw: zij kan immers binnen het toepassingsgebied van een btw-vrijstelling vallen.

²⁷⁶HvJ 2 december 2010, zaak C-276/09, Everything Everywhere Ltd voorheen T-Mobile (UK) Ltd, *FJF*, No. 2011/130.

²⁷⁷HvJ 19 januari 2012, zaak C-117/11, Purple Parking Ltd en Airparks Services Ltd, *Pb.C.* 14 april 2012, afl. 109,4.

²⁷⁸Antwerpen 10 mei 2011, *TFR* 2011, afl. 407, 732.

²⁷⁹Besliss. nr. ET 95.109, 10 mei 1999, *BTW-Revue*, afl. 145, 139.

²⁸⁰Circ. nr. AOIF 40, 6 november 2007.

Dit onderscheid is eveneens moeilijk te maken ten aanzien van cateringdiensten en restaurantdiensten. De verkoop van bereide spijzen is niet *per se* een restaurantdienst, maar een levering van een goed indien er geen sprake is van een reeks van handelingen waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is. Het dienstenpakket (opdienen van de spijzen, afruimen, advies inzake dranken, vestiaire,...) moet ruimschoots de bovenhand hebben²⁸¹.

Een opnamestudio die in opdracht van platenmaatschappijen opnames maakt van muzikale werken om uiteindelijk tot een mastertape te komen, verricht een dienst. Er kan geen sprake zijn van een levering van een goed, aangezien de opnamestudio geen macht heeft om als eigenaar over het artistiek werk te beschikken. Daarenboven is het materieel werk niet ondergeschikt aan het afgeleverd product²⁸².

Het Hof van Justitie besliste dat wanneer een onderneming aankoopbonnen, die zij tegen een prijs inclusief de belasting over de toegevoegde waarde heeft aangeschaft, aan haar werknemers verstrekt, die in ruil daarvoor afzien van een gedeelte van hun bezoldiging in contanten, daarmee een dienst onder bezwarende titel verricht²⁸³.

§ 2. DE OPSOMMING VAN ARTIKEL 18, § 1, LID 2 EN ARTIKEL 18, § 2 WBTW

5353

Een materieel of intellectueel werk waaronder het maakloonwerk.

Hier zijn onder meer beoogd: werk in roerende en in onroerende staat, beheer, organisatie, advies, studie, controle, analyse, persoonsverzorging, ophaling van afvalstoffen en afbraakmaterialen, reclame, organisatie van een begrafenis²⁸⁴, expertises gedaan door architecten, landmeters en, meer algemeen, door alle experts in onroerende goederen²⁸⁵, expertises gedaan door accountants²⁸⁶, bewaken en verzorgen van dieren²⁸⁷, verrichten van solvabiliteitsonderzoeken voor een kredietinstelling²⁸⁸, beheer van overgenomen schuldvorderingen, prestaties van psychologen²⁸⁹ en de exploitatie van stortplaatsen²⁹⁰.

art. 18 § 1 1° WBTW

Tot 31 december 1995 werd maakloonwerk beschouwd als een levering. Onder 'maakloonwerk' wordt verstaan, het vervaardigen of samenstellen van een roerend goed door een opdrachtnemer, door middel van materialen en voorwerpen die daartoe door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer zijn verstrekt, ongeacht of de opdrachtnemer al dan niet een deel van de gebruikte materialen heeft verstrekt (art. 18 § 1 1° WBTW)²⁹¹.

Het begrip 'maakloonwerk' veronderstelt de creatie van een nieuw goed: er is sprake van een nieuw goed als er door het werk van de maakloonwerker een goed ontstaat waarvan de functie, volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen, verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden²⁹².

²⁸¹HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, Faaborg Gelting Linien, *Jur.HvJ* 1996, I-02395; HvJ 10 maart 2011, zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, Fleisherei Nier, CinemaxX, Bog en Lohmeyer, *Pb.C.* 30 april 2011, afl. 130, 6, *TFR* 2011, afl. 402, 478.

²⁸²Antwerpen 18 februari 2003, *FJF*, No. 2003/145; Besliss. nr. ET 94.670, 25 februari 2004.

²⁸³HvJ 29 juli 2010, zaak C-40/09, Astra Zeneca UK, *FJF*, No. 2011/8, *Pb.C.* 11 september 2010, afl. 246, 4.

²⁸⁴*BTW-Revue* 1983, afl. 56, 33, nr. 793.

²⁸⁵*BTW-Revue* 1971, afl. 1, 107, nr. 12.

²⁸⁶*BTW-Revue* 1971, afl. 3, 378, nr. 75.

²⁸⁷*BTW-Revue* 1971, afl. 2, 242, nr. 47 en afl. 4, 468, nr. 121.

²⁸⁸*BTW-Revue* 1971, afl. 4, 469, nr. 127.

²⁸⁹*BTW-Revue* 1972, afl. 7, 249, nr. 288.

²⁹⁰*BTW-Revue* 1986, afl. 71, 155, nr. 856.

²⁹¹Zie ook Aanschr. nr. 7, 28 september 1998.

²⁹²HvJ 14 mei 1984, zaak 139/84, Van Dijk's Boekhuis BV, *Jur.HvJ* 1985, 1405, *Pb.C.* 6 juni 1985, afl. 138, 5.

Terbeschikkingstelling van personeel.

Onder de ‘terbeschikkingstelling van personeel’ wordt verstaan, de overeenkomst waarbij een persoon leden van zijn personeel ter beschikking stelt van een andere persoon met het oog op de uitvoering van werk onder de leiding van deze laatste. Aangezien het onderscheid tussen de terbeschikkingstelling van personeel en het aannemingscontract soms moeilijk te maken is, aanvaardt de administratie de interpretatie die de partijen zelf geven aan hun overeenkomst, voor zover zij dezelfde interpretatie aannemen voor alle bepalingen van het WBTW van toepassing op deze overeenkomst²⁹³.

Het begrip ‘beschikbaar stellen van personeel’ heeft ook betrekking op het beschikbaar stellen van zelfstandigen die niet in loondienst werkzaam zijn bij de dienstverrichter²⁹⁴.

De lastgeving.

- Het bevestigd mandaat van commissaris-revisor is voor het geheel onderworpen aan de btw. Het statutair mandaat van zaakvoerder en bestuurder blijft buiten de btw omdat een band van ondergeschiktheid wordt verondersteld ten aanzien van de opdrachtgever. Voor diensten verricht buiten hun statutair mandaat zijn zaakvoerders en bestuurders wel belastingplichtigen.
- Rechtspersonen kunnen bestuurder zijn van een NV en van een CVA. Zij kunnen als belastingplichtige geïdentificeerd worden, doch kunnen eveneens opteren om hun vergoedingen als bestuurder buiten het toepassingsgebied van de btw te houden²⁹⁵. De bijdragen die de leden van een btw-plichtige vzw betalen om een zetel te krijgen in de raad van beheer van de vzw, dienen aangemerkt te worden als een vergoeding voor een dienst als bedoeld in artikel 18, § 1, lid 1 WBTW. Op deze bijdragen is bijgevolg btw verschuldigd²⁹⁶.

Het genot van een ander dan in artikel 9, lid 2 WBTW bedoeld goed.

- Gelet op de zeer algemene omschrijving van het begrip ‘dienst’ (zie randnr. 5351) is het verlenen of overdragen van genotsrechten op onroerende goederen uit hun aard, een belastbare dienst sinds 1 januari 1993.
- De verhuur van roerende goederen (bv. bureelbenodigdheden en -meubilair) is een handeling van voortdurende aard, wegens het feit dat geregeld huurprijzen worden betaald. De verhuurder is bijgevolg een belastingplichtige, zelfs indien hij slechts één huurder heeft²⁹⁷. Het gedeelte van een huurprijs m.b.t. goederen die onroerend zijn door bestemming en mee worden verhuurd met een onroerend goed, is belastbaar. Het Europees Hof van Justitie heeft evenwel geoordeeld dat een leasecontract onder bepaalde omstandigheden niet als een dienst maar als een levering van goed moet worden aanzien²⁹⁸.

Hier is ook bedoeld het voordeel van alle aard dat inzake inkomstenbelastingen wordt toegekend wegens privégebruik van een auto van de onderneming (zie randnr. 1167).

- Een zogenaamde ‘bruiklening’ is een verhuur zodra de eigenaar enigerlei vergoeding ontvangt²⁹⁹.
- Overeenkomstig de Belgische btw-reglementering wordt zowel de financiële als de operationele leasing van een roerend goed, beschouwd als een dienst³⁰⁰.

De overdracht van een cliënteel of het verlenen van rechten op een cliënteel, de verbintenis een beroepswerkzaamheid niet uit te oefenen.

- De clausule van niet-vestiging, opgelegd aan de verkoper van een handelszaak, houdt de verbintenis in een beroepswerkzaamheid niet uit te oefenen.

²⁹³Vr. nr. 183 MICHEL 7 december 1995, Vr. & Antw. Kamer 1995-1996, nr. 181, 1910, *BTW-Revue*, afl. 120, 345; Uitzendkantoren: Aanschr. nr. 70, 30 juni 1972.

²⁹⁴HvJ 26 januari 2012, zaak C-218/10, ADV Allround Vermittlungs AG, *Pb.C.* 10 maart 2012, afl. 73, 2.

²⁹⁵*BTW-Revue* 1994, afl. 110, 1019, nr. 995. Besliss. nr. ET 118.288, 27 april 2010.

²⁹⁶Rb. Gent 8 mei 2003, *FJF*, No. 2004/84.

²⁹⁷*BTW-Revue* 1971, afl. 3, 377, nr. 71. *Contra*: Rb. Antwerpen 21 februari 2003, *FJF*, No. 2003/144.

²⁹⁸HvJ 16 februari 2012, zaak C-118/11, Eon Aset Menidjmont OOD, *Pb.C.* 31 maart 2012, afl. 98, 9.

²⁹⁹*BTW-Revue* 1974, afl. 15, 192, nr. 437, inzake cafémeubels, www.monKEY.be, Module Btw-Vandewinckele, “Bruiklening”.

³⁰⁰*Gedr.St.*, Senaat 1968-1969, nr. 455, 105 en 106; cf. L. DE BROE, “Kwalificatie leasing & BTW: nieuwe regels in Nederland”, *FiscoLoog* 1999, afl. 696, 1-3.

- De verbintenis tot beëindiging van de melkproductie die een landbouwproducent aangaat in het kader van de gemeenschappelijke landbouwpolitiek tot vaststelling van een vergoeding voor de definitieve beëindiging van de melkproductie, is geen dienst. Mitsdien is de hiervoor ontvangen vergoeding niet onderworpen aan de omzetbelasting. Door de landbouwers een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproductie, verwerft de Europese Gemeenschap geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt zij in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk. De verbintenis van de landbouwer om zijn melkproductie te beëindigen levert noch de Gemeenschap, noch de bevoegde autoriteiten een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt³⁰¹.

5358

De overdracht van of het verlenen van rechten op een verkoop- of inkoopmonopolie, de overdracht of het verlenen van al dan niet exclusieve rechten op het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen.

- De caféhouder die zich ertoe verbindt om uitsluitend bij één brouwerij te kopen, kent een inkoopmonopolie toe. De brouwerij die hem als tegenprestatie café-uitrusting ter beschikking stelt waarvan hij later eigenaar zal worden, verricht een levering met uitgestelde eigendomsoverdracht die echter onmiddellijk belastbaar is³⁰².
- Voor brouwerijcontracten en verhuur van cafés³⁰³.
- Voor het onderscheid tussen onroerende verhuur en het verlenen van het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen³⁰⁴, zie randnr. 5655.
- Voor het verlenen van het recht om klasfoto's te maken door een onderwijsinrichting aan een fotograaf³⁰⁵.

5359

De overdracht van een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, een auteursrecht, een industrietekening, een industriemodel of andere soortgelijke rechten, of het verlenen van licenties inzake deze rechten.

- Het recht een toneel- of ander werk in het publiek op te voeren wordt beoogd door artikel 18, § 1, 7^o WBTW³⁰⁶.
- Prestaties van lay-out zijn beschermd door de wet op de auteursrechten: artikel 18, § 1, 7^o WBTW is van toepassing, maar vrijstelling van btw door artikel 44, § 3, 3^o WBTW is mogelijk³⁰⁷.
- De vergoedingen voor de fotokopieën van beschermde werken van auteurs en uitgevers zijn aan de btw onderworpen³⁰⁸.
- De handeling waarbij de vennootschap die de rechten op de gestandaardiseerde software bezit, aan haar klant de toestemming geeft de software te installeren op verschillende werkposten, wordt in haar geheel aangemerkt als een dienst³⁰⁹.
- De verhandeling van quota voor de uitstoot van gassen met broeikas-effect (CO₂-emissierechten) is een dienst als bedoeld in artikel 21, § 3, 7^o, a WBTW³¹⁰.
- Beslissing nr. ET 110.775 van 28 februari 2006 bepaalde dat de groenestroomcertificaten dienden aangemerkt te worden als verhandelbare waardepapieren, beoogd door de vrijstelling van artikel 44, § 3, 10^o WBTW. De overdracht van dergelijke certificaten was bijgevolg vrijgesteld van btw. De administratie is evenwel op haar standpunt teruggekomen en is voortaan van oordeel dat de groenestroomcertificaten eerder verwant zijn met rechten die vergelijkbaar zijn met licentie-

³⁰¹HvJ 29 februari 1996, zaak C-215/94, J. Mohr t. Finanzamt Bad Seeberg, *Jur.HvJ*, I-959, *FJF*, No. 96/348, *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 682.

³⁰²*BTW-Revue* 1976, afl. 24, 80, nr. 554; *Besliss. nr. ET 96.988*, 22 november 2000, www.monKEY.be, Module *Btw-Vandewinckele*, "Brouwerijcontracten".

³⁰³Gent 18 mei 1983, *AFT* 1983, 292; Gent 29 september 1986, *FJF*, No. 87/196; Cass. 2 december 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 336; Gent 28 april 2009, *FJF*, No. 2010/171.

³⁰⁴HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03, Temco Europe NV, *FJF*, No. 2005/71; W. PANIS, "De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven", *TFR* 2005, afl. 275, 60-86; *Aanschr. nr. 4*, 12 januari 1973, nrs. 67 tot 79 en *BTW-Handleiding*, nr. 51, B. Zie ook *Aanschr. nr. 15*, 12 mei 1978 m.b.t. de terbeschikkingstelling van een standplaats op een handelsbeurs; Gent 8 november 2000, *TFR* 2001, afl. 197, 275, noot D. STAS; Rb. Brussel 29 november 2000, *FiscoLoog* 2001, afl. 787, 5; Rb. Brugge 9 april 2001, *BTW-percentages*, afl. 367, 20; Rb. Brugge 4 september 2001, *Fisc.Koer.* 2000, 489.

³⁰⁵*Besliss. nr. ET 110.941*, 27 maart 2006.

³⁰⁶*BTW-Revue* 1976, afl. 25, 146, nr. 562.

³⁰⁷*BTW-Revue* 1976, afl. 25, 146, nr. 563.

³⁰⁸*Besliss. nr. ET 91.692*, 22 april 1999, *BTW-Revue* 1999, afl. 142, 488.

³⁰⁹*Besliss. nr. ET 101.848*, 13 februari 2002.

³¹⁰*Besliss. nr. ET 109.133*, 16 maart 2005; V. SEPULCHRE, "Quotas d'émissions de gaz à effet de serre - Impact TVA", *Act.fisc.* 2005, afl. 17, 1.

rechten en dat het onjuist is deze nog te beschouwen als verhandelbare titels. Deze beslissing is in werking getreden op 1 april 2008³¹¹.

- De overdracht van bedrijfstoelagerechten door verkoop zonder grond, kwalificeert als een btw-belaste dienst³¹².

5360

De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen.

Eenieder die stalling voor rijtuigen, met inbegrip van gesloten garages of boxen, ter beschikking stelt, is een belastingplichtige. Behoudens toepassing van artikel 56, § 2 WBTW is over de aangerekende vergoeding een btw van 21 % verschuldigd. Dit geldt echter niet wanneer de terbeschikkingstelling nauw samenhangt met een verhuur aan dezelfde huurder, van een ander onroerend goed, bv. in een appartementsgebouw³¹³.

5361

De terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen.

- De winterberging van pleziervaartuigen is bedoeld³¹⁴.
- De terbeschikkingstelling (verhuur) moet betrekking hebben op het geheel van de bergruimte die speciaal daarvoor ontworpen of ingericht is en uitsluitend en effectief als zodanig wordt gebruikt. Geen beletsel vormt een bij de bergruimte behorend kantoor dat uitsluitend dienstig is voor personeelsleden, belast met het magazijnbeheer³¹⁵.

5362

Het verschaffen van gemeubeld logies.

- De terbeschikkingstelling van gemeubeleerde kamers aan studenten en aan vakantiegangers is niet bedoeld, voor zover de verhuurder geen hotelhouder is, noch exploitant van een gelijkstaande inrichting³¹⁶.
- Wel bedoeld zijn de inrichtingen waar gemeubelde kamers voor een kortere tijdsduur dan één nacht worden verhuurd, ook wanneer de exploitant geen spijzen of dranken verschaft, alsook de vakantiehuizen, de tehuizen die geregeld retraites in internaatsverband organiseren en de bejaardentehuizen die de vrijstelling van de btw niet genieten³¹⁷.
- Wanneer particulieren een deel van hun woning ter beschikking stellen aan toeristen, dan is dit een belastbare dienst op voorwaarde dat het onthaal en de aanwezigheid ter plaatse worden verzekerd en aan alle klanten systematisch voor een forfaitaire prijs met het gemeubeld logies ten minste één van de diensten wordt verstrekt, bestaande in het schoonmaken van de kamers, het verschaffen en vervangen van linnen of het verschaffen van ontbijt op de kamers of in de inrichting³¹⁸.

5363

De terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen³¹⁹.

5364

Het verschaffen van spijzen en drank in restaurants en cafés en, meer algemeen, in omstandigheden voor het verbruik ter plaatse.

³¹¹Besliss. nr. ET 113.522, 26 februari 2008.

³¹²Besliss. nr. ET 110.607/2, 23 juli 2012.

³¹³*BTW-Revue* 1994, afl. 109, 617, nr. 989; HvJ 13 juli 1989, zaak C-173/88, Henriksen, *BTW-Revue* 1995, afl. 113, 601 e.v., *FJF*, No. 89/272.

³¹⁴Vr. nr. 8 DE VLIJES 25 oktober 1977, Vr. & Antw. Kamer 1977-1978, nr. 3, 140, *BTW-Revue* 1978, afl. 34, 322.

³¹⁵Besliss. nr. ET 84.364, 29 september 1995, *BTW-Revue*, afl. 122, 493; Rb. Brussel 26 april 2002, *FJF*, No. 2003/85, *Fisc.Koer.* 2002, 541.

³¹⁶Aanschr. nr. 4, 12 januari 1973; Vr. nr. 395 LECLERCQ 5 oktober 1984, Vr. & Antw. Kamer 1984-1985, nr. 6, 565, *BTW-Revue*, afl. 638, 653; Rb. Bergen 3 maart 1993, *FJF*, No. 93/225, 474. Zie ook Vr. nr. 768 FOURNAUX 2 mei 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 083, 14248-14250.

³¹⁷Aanschr. nr. 17, 8 augustus 1994; Vr. nr. 768 FOURNAUX 2 mei 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 083, 14248-14250.

³¹⁸*Kamercommissieverslag*, CRIV 50, Com. 559, 21, Mond. Vr. nr. 5285 GRAUWELS 23 oktober 2001, *BTW-percentages* 2002, afl. 390, 10-11; Vr. nr. 770 FOURNAUX 2 mei 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 086, 14992-14993.

³¹⁹Voor de regels toepasselijk op de terbeschikkingstelling door de Overheid van een kampeerterrein, zie Vr. nr. 713 ARENS 1 april 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 85, 14738.

- Het verschaffen van spijzen en dranken die door de klant worden meegenomen, is een levering van goederen en geen dienst³²⁰. Dit onderscheid is belangrijk om het toepasselijke tarief te bepalen.
- Terbeschikkingstelling van een zaal³²¹.
- Het verschaffen van maaltijden door een logementhouder³²².
- Het verschaffen van spijzen en dranken door een automaat wordt slechts als een dienst beschouwd, wanneer de automaten zijn opgesteld in ruimten die voor het gebruik ter plaatse zijn ingericht (zoals cafés, kantines, e.d.)³²³.
- Het onderscheid tussen een dienstverrichting en een levering van goederen is niet altijd voor de hand liggend³²⁴. Dit is het geval voor restaurantverrichtingen die in Duitsland werden behandeld als een levering van goederen. Het Hof van Justitie heeft overwogen dat de restaurantverrichting wordt gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het diensten-aspect ruimschoots de overhand heeft: de levering van bereide maaltijden en dranken voor onmiddellijke consumptie is het resultaat van een serie diensten, gaande van het bereiden van de maaltijd tot de afgifte aan de toeg. Deze handeling gaat gepaard met de terbeschikkingstelling van een infrastructuur bestaande uit een restauratiezaal met toebehoren (vestiaire, enz.), meubelen en vaatwerk. In voorliggend geval dekken de kelners de tafel, geven zij raad aan de klanten, bedienen zij aan tafel en ruimen zij af. Bijgevolg meent het Hof dat restaurantverrichtingen dienstverrichtingen zijn. Dit is echter anders, wanneer de verrichting betrekking heeft op afhaalmaaltijden en niet gepaard gaat met diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangename³²⁵. Er is sprake van een levering van goederen wanneer de diensten waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, niet overheersen³²⁶.
- Wanneer een automaat is geplaatst in ruimten die voor het verbruik ter plaatse zijn ingericht, zoals frituren, cafetaria's, cafés, bedrijfsrestaurants, kantines, stationsbuffetten, enz., is het verschaffen door de automaten van spijzen en/of dranken op zich een dienst. Dit sluit evenwel niet uit dat de exploitant van het lokaal tot voldoening van de administratie kan aantonen dat een gedeelte van de door de automaat geleverde goederen wordt meegenomen door de klanten en deze handelingen bijgevolg als leveringen van goederen worden aangemerkt. Wanneer de automaat daarentegen is geplaatst op een andere plaats dan hiervoor vermeld (een stationshal, een wachtzaal van een ziekenhuis, een gang, de binnenplaats van een school, enz.) worden de door de automaat verschaft spijzen en/of dranken behandeld als leveringen van goederen, zelfs indien de automaat eveneens een recipiënt verschaft, zoals een koffiebek³²⁷.

5366

De toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken.

5367

De bank- en de financiële verrichtingen.

5368

De verrichtingen van radio- en televisiedistributiebedrijven en van telecommunicatiebedrijven³²⁸.

Onder 'telecommunicatie' verstaat men de diensten van transmissie, verzenden, ontvangen van signalen, geschriften, beelden of boodschappen van die aard dat ze kunnen worden verstuurd via kabel en optische of elektromagnetische systemen. In het bijzonder worden bedoeld, de distributie van televisieprogramma's via kabel, satelliet, de levering van netwerken of infrastructuur zoals kabels, satellieten met telecommunicatiedoelinden, net als de toegang tot internet en tot het elektronisch postnet-

³²⁰BTW-Revue 1983, afl. 58, 281, nr. 802; BTW-Revue 1973, afl. 13, nr. 421-423.

³²¹Aanschr. nr. 4, 12 januari 1973, nrs. 38 tot 41; Vr. nr. 770 FOURNAUX 2 mei 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 086, 14992-14993.

³²²Vr. nr. 600 GERKENS 18 januari 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 65, 10480, 14 februari 2005.

³²³Besliss. nr. ET 92.435, 12 februari 1999, BTW-Revue, afl. 142, 490.

³²⁴Art. 6 uitvoeringsverord.

³²⁵HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Jur.HvJ 1996, I-2395; Gent 8 november 2001, Fiscoloog 2002, afl. 832, 11.

³²⁶HvJ 10 maart 2011, zaak C-497/09, Manfred Bog, FJF, No. 2012/187.

³²⁷Vr. nr. 519 BROTCORNE 15 juni 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 070, 31-33.

³²⁸Art. 7 uitvoeringsverord.

werk. Dit omvat eveneens het verkopen van telefoonkaarten door de aanbieder van telecommunicatiediensten aan de distributeur/handelaar die dergelijke kaarten in eigen naam en voor eigen rekening doorverkoopt³²⁹.

Per 1 juni 1997 werd het op Europees niveau overeengekomen voorstel van definitie, als volgt geïmplementeerd in de Belgische btw-wetgeving: "Als telecommunicatiediensten worden beschouwd diensten die betrekking hebben op de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, tekst, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard, via draad, radiogolven, optische of andere elektromagnetische systemen, daaronder begrepen de overdracht en het verlenen van het recht om gebruik te maken van capaciteit voor een dergelijke transmissie, uitzending of ontvangst"³³⁰.

Het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten zoals internet, werd niet expliciet opgenomen in voormelde definitie, doch algemeen werd aangenomen dat deze diensten onder de noemer 'telecommunicatiediensten' vielen. Teneinde elke discussie omtrent het al dan niet inbegrepen zijn van betreffende diensten te vermijden, werd voormelde definitie met ingang van 1 januari 2000 als volgt aangevuld³³¹: "Voor de toepassing van deze bepaling wordt onder telecommunicatiediensten mede verstaan, het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten".

5369

De toekenning van het recht van toegang tot verkeerswegen en tot de erbij horende kunstwerken, alsmede de toekenning van het recht ervan gebruik te maken.

5369, 30

De langs elektronische weg verrichte diensten: inzonderheid worden bedoeld, de langs elektronische weg verrichte diensten die het leveren en onderbrengen van computersites tot voorwerp hebben, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen, de levering van software en de bijwerking ervan, de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken, de levering van muziek of films, van spelen met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning en de levering van onderwijs op afstand³³².

5369, 50

art. 18 § 1 en § 2 lid 1 WBTW

Krachtens artikel 18, § 2, lid 1 WBTW wordt als een dienst beschouwd: de uitvoering van een in artikel 18, § 1 WBTW bedoelde handeling of een administratieve verordening. Bijvoorbeeld: de prestaties van gerechtelijke deskundigen belast met een gerechtelijke opdracht, de technische controle van autovoertuigen.

De uitvoering van een in artikel 18, § 1 WBTW bedoelde handeling ingevolge een vordering door of namens de overheid en, meer algemeen, ingevolge een wet, een decreet, een ordonnantie, een besluit of een administratieve verordening. Als een dienst wordt, voor het geheel, bovendien beschouwd, de uitvoering door een reisbureau van prestaties die deel uitmaken van of horen bij een reis beoogd in artikel 1, § 7, lid 1, 1^o WBTW en welke dit reisbureau aan de reiziger levert³³³. Dit laatste omvat niet

³²⁹HvJ 3 mei 2012, zaak C-520/10, Lebara Ltd, *Pb.C.* 16 juni 2012; merk op dat deze zaak betrekking had op telefoonkaarten die voor één enkel doel zijn bestemd, met name internationale telefoonoproepen. De situatie is anders m.b.t. telefoonkaarten die voor meerdere doeleinden kunnen worden aangewend, zoals het verschaffen van informatie (beurskoersen, weersvoorspellingen, uurregelingen van het openbaar vervoer, enz.), het deelnemen aan spelen of wedstrijden, het verzamelen van fondsen voor liefdadigheidsinstellingen, het laden van logo's, beltonen of muziek, het voeren van gesprekken van diverse aard, enz. Hiervoor wordt in een afzonderlijke circulaire in een bijzondere btw-regel voorzien waarbij er slechts btw-heffing is op het ogenblik van het gebruik van de kaarten. Zie *Circ. nr. AOIF 41/2004 (ET 103.375)*, 20 december 2004.

³³⁰KB van 27 mei 1997, *BS* 31 mei 1997. Voor een studie van het btw-regime toepasselijk op betaalkaarten. Zie *Omzendbrief AFER 41/2004*, 20 december 2004; *Besliss. nr. ET 108.690*, 11 januari 2005; *Besliss. nr. ET 108.686*, 19 januari 2005.

³³¹KB 28 december 1999, *BS* 31 december 1999, 50506.

³³²Richtlijn 2002/38/EG, 7 mei 2002, *Pb.L.* 15 mei 2002, afl. 128, 41; *Aanschr. nr. 9*, 12 augustus 2003, 6-14 en I. MASSIN, "Nieuwe BTW-regeling inzake e-commerce: vanaf 1 juli 2003", *FiscoLoog* 2003, afl. 887, 5-7; S. KIRSCH en D. STAS, "La TVA et le commerce électronique - en route vers le système définitif?", *RGF* 2009, afl. 4, 2-10.

³³³KB 28 december 1999, *BS* 31 december 1999.

de losse verkoop van operakaartjes door een reisbureau zonder dat een reisdienst wordt verricht. De bijzondere regeling van een reisbureau is dan ook niet op deze verkoop toepasselijk³³⁴.

§ 3. BEPERKING VAN HET BEGRIP 'DIENST'

5370

art. 18 § 3 WBTW

Als 'diensten' worden niet beschouwd, de dienstverrichtingen die worden verricht bij de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, bij wege van inbreng in een vennootschap of anderszins, onder de voorwaarden van artikel 11 WBTW (art. 18 § 3 WBTW).

Een vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt en waaraan de vennootschap diensten levert, vormt met deze vennootschap een enige belastingplichtige. Bijgevolg vallen deze diensten buiten de werkingssfeer van de btw en worden ze niet als diensten in de zin van de btw beschouwd³³⁵.

§ 4. GELIJKSTELLING MET HET VERRICHTEN VAN DIENSTEN

5371

Bepaalde handelingen die niet dienen te worden beschouwd als dienstverrichtingen, zijn toch gelijkgesteld met dienstverrichtingen en alsdusdanig onderworpen aan de btw.

1. Gebruik van een bedrijfsgoed

5372

art. 19 § 1 WBTW

Het artikel 19, § 1 WBTW werd in het licht van de aanpassing van artikel 45, § 1quinquies WBTW gewijzigd.

Met een dienst onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het gratis en privématig gebruiken van een bedrijfsgoed dat de aftrekbeperking van artikel 45, § 1quinquies WBTW niet heeft ondergaan voor zover voor dat goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van btw is ontstaan.

De aanpassing van artikel 19, § 1 WBTW ging gepaard met de invoeging van artikel 45, § 1quinquies WBTW met ingang van 1 januari 2011. De nieuwe wetgeving is de omzetting van een Europese richtlijn, ingegeven om Europese rechtspraak te counteren en in het bijzonder de draagwijdte van het bekende Seeling-arrest³³⁶, en is van toepassing op de btw die opeisbaar is geworden na 31 december 2010. Het zogenaamde Seeling-mechanisme ten aanzien van gemengd gebruikte (onroerende) goede-

³³⁴HvJ 9 december 2010, zaak C-31/10, Minerva Kulturreisen GmbH, *FJF*, No. 2011/157.

³³⁵HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/4, FCE Bank plc, *AFT* 2006, afl. 6, 19; Rb. Brussel 22 september 2009, rolno. 08/1250/A, *Fisc.Koer.* 2009, 681.

³³⁶HvJ 8 mei 2003, zaak C-269/00, Wolfgang Seeling, *FJF*, No. 2003/217, *AFT* 2004, afl. 2, 75.

ren hield in dat de belastingplichtige (met inbegrip van de vennootschappen³³⁷) alle btw onmiddellijk in aftrek kon brengen terwijl hij er slechts toe gehouden was om een jaarlijkse correctie te doen. De belastingplichtige kon aldus een belangrijk cash-flow-voordeel realiseren.

Sinds 1 januari 2011 wordt het gratis privégebruik van zowel roerende als onroerende bedrijfsgoederen (opnieuw) door deze bepaling geïndiceerd, tenzij de btw over het bedrijfsgoed van in het begin werd beperkt in functie van de werkelijke verhouding privé/professioneel op grond van artikel 45, § 1quinquies WBTW. Het artikel is niet van toepassing ten aanzien van gehuurde goederen³³⁸.

Dit betekent dat het nieuwe artikel 19, § 1 WBTW enkel nog van toepassing is wanneer een bedrijfsmiddel van in het begin niet privématig werd gebruikt (bv. bestelwagen die uitzonderlijk door een zaakvoerder in het weekend werd gebruikt voor een private verhuis). Voor de bepaling van het private gebruik en dus de verschuldigde btw verlaat de fiscus bovendien de mogelijkheid om zich te baseren op de forfaitaire waardering zoals die in de inkomstenbelasting voor voordelen van alle aard bestaat³³⁹. In ieder geval dient te worden uitgegaan van het werkelijke gebruik en de daarmee gepaard gaande gedane uitgaven³⁴⁰. Een forfaitaire waardering is enkel toegelaten voor zover deze waardering op proportionele wijze rekening houdt met de daadwerkelijke omvang van dat gebruik³⁴¹.

De nieuwe artikelen 19, § 1 WBTW en artikel 45, § 1quinquies WBTW werden uitvoerig commentariseerd door een administratieve beslissing van 20 oktober 2011³⁴², die werd opgeschort na hevige reacties uit de praktijk³⁴³.

Het is verboden om het privégebruik van een bedrijfsgoed te belasten wanneer er voor dit goed geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van btw is ontstaan³⁴⁴. Het privégebruik van een goed is slechts bij wijze van uitzondering belastbaar, zodat het begrip 'gebruik van een goed' restrictief moet worden uitgelegd en slechts het gebruik van het goed zelf omvat. Bijgevolg vallen de diensten die worden verricht door derden voor het onderhoud of het gebruik van het goed zonder de voorbelasting hierover te kunnen aftrekken, niet onder deze bepaling³⁴⁵.

Een werkgever die kosteloos en zonder concrete band met de arbeidsprestatie of het salaris, het vervoer van zijn werknemers van hun woning tot op hun plaats van tewerkstelling verzorgt, verricht geen dienst onder bezwarende titel. Deze handeling voorziet in privédoeleinden van de werknemers en wordt dus normaal belast als een onttrekking. Deze handeling wordt echter niet belast wanneer de behoeften van de onderneming, gelet op een aantal bijzondere omstandigheden, zoals de moeilijkheid om andere geschikte vervoermiddelen te gebruiken en het veranderen van de plaats van tewerkstelling, eisen dat het vervoer van de werknemers door de werkgever wordt verzorgd. In die omstandigheden worden zulke diensten niet voor andere dan bedrijfsdoelinden verricht³⁴⁶.

³³⁷HvJ 29 maart 2012, C-436/10, BLM nv, *FJF*, No. 2012/248. De fiscus argumenteerde voorheen dat de See-ling-principes enkel van toepassing waren ten aanzien van natuurlijke personen (zie o.a. Circ. nr. AOIF 5/2005 (ET 108.691), 31 januari 2005).

³³⁸Art. 7 lid 2 2° KB nr. 3.

³³⁹Besliss. nr. ET 112.791, 12 juli 2007.

³⁴⁰Besliss. nr. ET 119.650, 20 oktober 2011.

³⁴¹HvJ 16 februari 2012, zaak C-594/10, T.G. van Laarhoven, *Pb.C.* 31 maart 2012, afl. 98, 8.

³⁴²Besliss. nr. ET 119.650, 20 oktober 2011.

³⁴³Persbericht van 4 november 2011, www.fisconet.be; X, "Btw en voordelen van alle aard: nieuwe beslissing opgeschort", *Fisc.Act.* 2011, afl. 39, 10.

³⁴⁴HvJ 27 juni 1989, zaak C-50/88, Kühne, *Jur.HvJ* 1989, I-1925, *FJF*, No. 90/26.

³⁴⁵HvJ 25 mei 1993, zaak C-193/91, Mohsche, *Jur.HvJ* 1993, I-2615, *FJF*, No. 93/182, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 454.

³⁴⁶HvJ 16 oktober 1997, zaak C-258/95, Julius Filibeck Söhne, *Jur.HvJ* 1997, I-5577, conclusies adv.-gen. P. Léger.

De administratie aanvaardt dat geen belasting wordt ingevorderd indien de prijs van het goed of – bij ontstentenis van een prijs – de normale waarde ervan, per in de handel gebruikelijke eenheid, lager is dan 250,00 EUR³⁴⁷.

Als een hotelexploitant gratis een hotelkamer van zijn hotel ter beschikking stelt van een personeelslid, is de btw verschuldigd³⁴⁸.

art. 26 lid 2 Btw-richtlijn

Overeenkomstig artikel 26, lid 2 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten ervan afzien om een bepaalde verrichting of een bepaald gebruik gelijk te stellen met een dienst verricht onder bezwarende titel. Deze bepaling machtigt de lidstaten evenwel geenszins om belastbare feiten in hun wetgeving op te nemen die in artikel 26, lid 1 van de Btw-richtlijn niet worden genoemd³⁴⁹.

Die gelijkstelling heeft niet tot doel een regel vast te stellen volgens dewelke handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, kunnen geacht worden te zijn verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Bijgevolg is die gelijkstelling niet toepasselijk op het gebruik van goederen en diensten die voor de onderneming worden bestemd voor het verrichten van andere handelingen dan belaste handelingen van de belastingplichtige, en is de btw die verschuldigd is over de aanschaf van die goederen en diensten voor zover het dergelijke handelingen betreft, niet aftrekbaar³⁵⁰.

2. Werk in onroerende staat voor eigen doeleinden

5373

art. 19 § 2 lid 1 1° WBTW

Krachtens artikel 19, § 2, lid 1, 1° WBTW wordt met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld, de uitvoering door een belastingplichtige van een werk in onroerende staat³⁵¹:

1. voor de doeleinden van zijn economische activiteit, met uitzondering van:
 - a. werk dat bestaat in de oprichting van een gebouw door een belastingplichtige, als bedoeld in artikel 12, § 2 WBTW;
 - b. herstellings-, onderhouds- en reinigingswerk, indien dergelijk werk een volledig recht op aftrek van de btw zou doen ontstaan, mocht het door een andere belastingplichtige zijn verricht;
2. voor zijn privédoeleinden of deze van zijn personeel, en – meer algemeen – om niet of voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit.

art. 19 § 2 lid 2 WBTW

Voor de toepassing van het WBTW wordt verstaan onder 'werk in onroerende staat': 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, alsmede 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 (art. 19 § 2 lid 2 WBTW). Ter zake de interpretatie van het begrip onroerend goed uit zijn aard³⁵². Bij wijze van vereenvoudiging aanvaardt de Belgische administratie dat de btw niet verschuldigd is over herstellings-, onderhouds- en reinigingswerk uitgevoerd door het personeel van een publiekrechtelijke instelling ten behoeve van die instelling zelf. Dit maakt tot op vandaag echter voorwerp uit van een administratief onderzoek en het valt dan ook niet uit te sluiten dat deze administratieve tolerantie voor de toekomst zal komen te vervallen³⁵³.

³⁴⁷Aanschr. 4/1996, *BTW-Revue*, afl. 121, 415. Zie ook P. VANDENDRIESSCHE, "Voordelen van alle aard: Wat met de BTW?", *AFT* 1996, 20.

³⁴⁸Vr. nr. 686 NYSSENS 25 mei 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-25, 1184.

³⁴⁹HvJ 11 september 2003, zaak C-155/01, *Cookies World*, *RGF* 2004, afl. 1, 24.

³⁵⁰HvJ 12 februari 2009, zaak C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, *TFR* 2009, afl. 361, 435.

³⁵¹Zie Cass. 12 december 2003, *FJF*, No. 2004/83, *RGF* 2004, 27, noot V. SEPULCHRE, *TFR*, afl. 262, 543, noot F. VANBIERVLIET.

³⁵²Gent 10 mei 2000, *Fisc.Koer.* 2000, 370, noot A. KIEKENS; Vr. nr. 416 SCHOofs 3 juli 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, nr. 48, 5709.

³⁵³Vr. nr. 233 BROTCORNE 20 januari 2011, *Vr. & Antw.* Kamer 2010-2011, nr. 023, 44.

In verband met problemen met betrekking tot het gelijktijdig of gedeeltelijk bestemmen van dergelijk werk voor een economische activiteit: zie C. AMAND, "Avantages en nature et T.V.A. Déductions, régularisations, livraisons et prestations de services à soi-même", *RGF* 1997, 123-145.

§ 5. UITBREIDING VAN HET BEGRIIP 'DIENST'

1. Commissionairs en daarmee gelijkgestelde tussenpersonen

5375

art. 20 § 1 WBTW

Gelijklopend met artikel 13 WBTW bepaalt artikel 20, § 1 WBTW dat – onder voorbehoud van de regeling voor reisbureaus – de commissionairs van artikel 13, § 1 WBTW en de daarmee gelijkgestelde tussenpersonen van artikel 13, § 2 WBTW die tussenkomst verlenen bij dienstverrichtingen als bedoeld in artikel 18 WBTW, geacht worden die diensten zelf te hebben ontvangen en zelf te hebben verstrekt³⁵⁴.

Volgens de btw-administratie wordt de huurder die de door hem gedane kosten, geheel of gedeeltelijk, in de ene of andere vorm, terugbetaald krijgt van de eigenaar, geacht – bij toepassing van het commissionairsprincipe vervat in artikel 20, § 1 WBTW – aan die eigenaar een dienst te hebben verstrekt in de mate waarin de gedane werken door deze laatste worden vergoed³⁵⁵.

Wanneer de verhuurder een bedrag terugbetaalt aan de huurder als vergoeding voor de door deze laatste uitgevoerde en betaalde verbouwingswerken, wordt de huurder geacht aan de eigenaar van het gebouw een dienst te hebben verstrekt³⁵⁶.

2. Bijzondere regeling voor reisbureaus

5376

Een bijzondere regeling geldt voor reisbureaus (of organisatoren van toeristische rondreizen) die aan de volgende voorwaarden voldoen:

- ten aanzien van de klant in eigen naam handelen;
- voor het organiseren van de reis leveringen en diensten van andere belastingplichtigen gebruiken.

De bijzondere regeling vertoont de volgende kenmerken:

- de door het reisbureau verrichte handelingen worden beschouwd als een enige prestatie van het bureau aan de reiziger;
- de plaats van die enige prestatie is de lidstaat waarin de zetel van de economische activiteit van het reisbureau is gevestigd of een vaste inrichting van waaruit het de dienst verstrekt. In tegenstelling tot de in onze buurlanden geldende regeling belast België reizen die buiten de Gemeenschap worden gemaakt;
- de maatstaf van heffing, btw exclusief, van deze dienst wordt gevormd door de marge van het reisbureau, met name het verschil tussen de totaal door de reiziger te betalen prijs (btw exclusief) en de werkelijke door het reisbureau gedragen kostprijs van de leveringen en diensten door andere belastingplichtigen, voor zover die handelingen rechtstreeks aan de reiziger ten goede komen. De

³⁵⁴J. VAN MOORSEL, "Doorfacturatie van kosten in groepsverband: wat met de commissionairsfictie inzake dienstprestaties?", in X (ed.), *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 2002-2003*, 113-151. Zie ook Gent 27 januari 2004, *FJF*, No. 2004/233.

³⁵⁵Besliss. nr. ET 9284, 27 januari 1972, *BTW-Revue*, afl. 6, 215; Vr. nr. 31 BODE 28 november 1974, *Vr. & Antw. Kamer* 1973-1974, nr. 7, *BTW-Revue*, afl. 15, 234.

³⁵⁶Rb. Gent 23 november 2000, *TFR* 2001, afl.197, 260-266, noot L. AGACHE.

Belgische regeling vertoont het bijzondere kenmerk dat het koninklijk besluit nr. 35 in forfaitaire maatstaven van heffing (6 %, 8 %, 13 % of 18 % van de prijs, naargelang van het geval) voorziet³⁵⁷.

art. 1 § 7 lid 1 1° WBTW

Het begrip reis moet in deze context geïnterpreteerd worden zoals bepaald in artikel 1, § 7, lid 1, 1° WBTW. Daaronder valt niet de situatie van een reisbureau dat operakaartjes verkoopt los van een echte reisdienst. Deze verkoop van losse operakaartjes valt dan ook niet onder de bijzondere regeling³⁵⁸. Hetzelfde geldt voor de vervoersonderneming die aan reisbureaus enkel personenvervoer per touringcar verleent en geen andere diensten als accommodatie, gids- of adviesactiviteiten aanbiedt³⁵⁹.

Voor commentaar, zie aanschrijving nr. 33/1978³⁶⁰.

art. 1 § 7 lid 1 2° WBTW

Tot 31 december 1999 gold deze bijzondere regeling eveneens voor de ‘reisbureaus’ die in de hoedanigheid van tussenpersoon bemiddelden bij de verkoop van reizen (bv. reizen verkopen voor binnenlandse of buitenlandse touroperators). Naar aanleiding van een klacht van een Belgisch reisbureau bij het Europees Parlement en de daaropvolgende ingebrekestelling door de Europese Commissie, heeft de Belgische wetgever per 1 januari 2000 de Belgische wetgeving aangepast aan de Zesde richtlijn en het toepassingsgebied van de bijzondere regeling beperkt tot de reisbureaus *sensu stricto* (cf. art. 1 § 7 lid 1 2° WBTW³⁶¹).

Wanneer het bureau zelf met eigen middelen zijn diensten verricht, wordt het aangemerkt als een vervoerder, een hotelexploitant, enz. Deze diensten zijn aldus van rechtswege onderworpen aan de gewone regels die op elk van deze diensten van toepassing zijn.

Het reisbureau dat zich ertoe verbindt om, zonder enige andere dienst, personenvervoer per autocar uit te voeren, handelt uitsluitend als vervoerder – en dus niet in de hoedanigheid van reisbureau – zowel wanneer het aan deze verbintenis voldoet met eigen materieel en eigen chauffeur als wanneer een derde in feite deze prestatie verricht³⁶².

Op 8 februari 2002 heeft de Europese Commissie een voorstel voor een richtlijn ingediend tot wijziging van de Zesde Btw-richtlijn in het kader van de bijzondere regeling voor reisbureaus³⁶³. Men beoogt de vereenvoudiging, modernisering en grotere uniformiteit in de toepassing van de communautaire btw-wetgeving voor reisbureaus. Men wil eveneens een einde maken aan de concurrentievervalsing die in het nadeel werkt van de in de EU gevestigde reisorganisatoren.

³⁵⁷KB van 28 december 1999, BS 31 december 1999, 50517.

³⁵⁸HvJ 9 december 2010, zaak C-31/10, Minerva Kulturreisen GmbH, FJF, No. 2011/157.

³⁵⁹HvJ 1 maart 2012, zaak C-220/11, Star Coaches s.r.o., Pb.C. 4 augustus 2012.

³⁶⁰Zie ook: Luik 3 november 2010, Act.fisc. 2011, afl. 35, 3-6.

³⁶¹KB van 28 december 1999, BS 31 december 1999, 50507-50518.

³⁶²Vr. nr. 196 BROTCORNE 19 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 051, 195-196.

³⁶³Pb.C. 28 mei 2002, afl. 126 E, 390 en K. DEWILDE, K. EECKHOUT en C. BOONE, “The European Commission’s Proposal to Simplify the European VAT Rules”, VAT Monitor 2003, 7-15.

§ 6. PLAATS VAN DE DIENST

5377

- Bibliografie
- KAISER, F., *La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services internationales*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981.
 - DE PRETER, J. en STAS, D., “BTW-regime van e-commerce”, *Dossier e-commerce*, Kluwer, Antwerpen, 2004.
 - BONAFONS, J., “La taxation des prestations de services dans la proposition de sixième directive”, *RMC* 1974, 467.
 - STUKKENS, M., “Algemene studie”, *BTW-Revue* 1980, afl. 46, 392-430.
 - DELANGRE, J., “Toepassing van de BTW en plaats waar de dienst wordt gebruikt. Prestaties van handelstussenpersonen”, *AFT* 1981, 8-18.
 - VAN DEN BERGHE, L., “Territorialiteit van de BTW”, *Fiskofoon* 1981, 2-15 en 55-70.
 - TERRA, B.J.M., “VAT in the EEC”, *C.M.L.R.* 1989, 449.
 - TERRA, B.J.M., “Avoidance of double taxation in VAT: the place of supply in the EEC”, *International VAT Monitor* 1990, 8.
 - AMAND, C., “Cross-border leasing et TVA”, *RGF* 1994, afl. 8-9, 240-255.
 - DE BROE, L., “Cross-border leasing van auto’s in België: aspecten van BTW - vrij verkeer van diensten: analyse van een commentaar op het ARO Lease arrest van het Hof van Justitie”, *AFT* 1997, 382-397.
 - HINNEKENS, L., “BTW of nieuwsoortige belastingheffing in de digitale economie? Kanttekening bij een rede ‘Of de BTW het redt met Telecom en Internet’”, *TFR* 1997, 295-306.
 - SPINCEMAILLE, L., “Van Internet, elektronische handel, telecommunicatierevolutie en bittaks”, *AFT* 1997, 360-381.
 - VANDENDRIESSCHE, P., “BTW en telecommunicatiediensten: nieuw stelsel vanaf 1 juni 1997”, *AFT* 1997, 271-289.
 - DE CLIPPEL, B., “Commerce électronique internationale: localisation des opérations en matière de T.V.A.”, *RGF* 2001, 343-352.
 - HINNEKENS, L., “An updated overview of the European VAT rules concerning electric commerce”, *E.C. Tax Review* 2002, afl. 2, 65-71.
 - HINNEKENS, L., “VAT Directive on Electronic Services – Some open questions”, *European Taxation* 2003, 279-283.
 - VANDERSTICHELEN, B. en DEREGNAUCOURT, I., “VAT package – Paquet TVA – Exposé des nouvelles règles”, *RGF* 2008, afl. 10, 3-18.
 - KIRSCH, S. en STAS, D., “La TVA et le commerce électronique – en route vers le système définitif?”, *RGF* 2009, afl. 4, 2-10.
 - HEIRMAN, J. en STAS, D., “Het VAT-Package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden”, *TFR* 2010, afl. 383, 527-551.

1. Inleiding

5378

art. 21 § 2 en 3 en art. 21bis WBTW

Om aan Belgische btw onderworpen te zijn, moet een dienst worden verricht in België. Dit is het geval als de plaats zich overeenkomstig artikel 21, § 2 en 3 en artikel 21bis WBTW in België bevindt.

Het gaat om een van de meest complexe en belangrijke materies van de btw. Er bestaan een hele resem van criteria die naar begrippen verwijzen die niet allemaal op een uniforme manier worden geïnterpreteerd door de lidstaten. Deze criteria leiden ertoe dat de belastingplichtigen gehouden zijn om de belasting te voldoen volgens niet-geharmoniseerde procedures (voor België, zie *infra*: randnr. 5837 e.v.). De belastingplichtige gevestigd in België dient zeer oplettend te zijn op de manier waarop de belasting dient te worden voldaan als hij handelt met een belastingplichtige gevestigd in het buitenland.

Bedoeling van deze bepalingen is het vermijden, enerzijds van bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en anderzijds van situaties die leiden tot het niet belasten van verrichtingen³⁶⁴. In tegenstelling tot overeenkomsten tot vermindering van dubbele belasting, sluit de belastbaarheid in één land niet de belastbaarheid in een ander land uit en omgekeerd heeft de niet-belastbaarheid in één land niet noodzakelijk de belastbaarheid in een ander land tot gevolg.

De regels betreffende de plaats van de dienst zijn sinds 1 januari 2010 ingrijpend gewijzigd. Voor een uiteenzetting van de oude regels, verwijzen we naar de vorige edities van dit handboek.

2. De regels betreffende de plaats van de dienst

a. Algemene regel

5378, 10

art. 21 § 1 WBTW

Sinds 1 januari 2010 geldt als algemeen beginsel: de plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, zoals gedefinieerd door artikel 21, § 1 WBTW, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt (art. 21 § 2 WBTW).

Artikel 21, § 1 WBTW bepaalt wat onder 'belastingplichtige' moet worden verstaan. Voortaan zullen zowel de gewone belastingplichtigen als de vrijgestelde, gemengde of gedeeltelijke belastingplichtigen worden beoogd, voor zover de afnemer niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden handelt. Het is daarbij niet relevant dat de diensten worden aangewend voor de niet-belastbare sector van een gedeeltelijke belastingplichtige³⁶⁵. Zo zijn personen die door artikel 44 WBTW vrijgestelde activiteiten uitoefenen, eveneens afnemers die handelen voor de behoeften van hun onderneming³⁶⁶.

Een niet-belastingplichtige rechtspersoon die een btw-nummer bezit om zijn intracommunautaire verwervingen aan te geven, wordt ook als een belastingplichtige beschouwd.

Meer algemeen kan een dienstverrichter ervan uitgaan dat zijn klant een belastingplichtige is indien hij een geldig btw-nummer meedeelt³⁶⁷.

De bestemming van elke dienst dient uitsluitend te worden beoordeeld op het ogenblik waarop deze dienst wordt verstrekt. Wanneer de aanwending van de dienst nadien wijzigt, blijft dit in beginsel zonder gevolgen voor de plaatsbepaling van bedoelde handeling³⁶⁸.

³⁶⁴HvJ 4 juli 1985, zaak C-168/84, Berkholz, *Jur.HvJ* 1985, I-2251. Een staat is vrij om het toepassingsgebied van haar fiscale wetgeving zelfs ruimer dan haar territoriale grenzen te bepalen, zolang zij geen inbreuk maakt op de bevoegdheid van de andere staten (HvJ 23 januari 1986, zaak 283/84, *Trans Tirreno Express*, *Jur.HvJ*, I-231).

³⁶⁵HvJ 6 november 2008, zaak C-291/07, TRR, *Pb.C.* 20 december 2008, afl. 327, 4; *Circ. nr. AFZ 19/2009*, 22 december 2009, punt 8.

³⁶⁶Vr. nr. 16 DE CLIPPELE 16 oktober 1990, *Vr. & Antw. Senaat 1990-1991*, 307, *Btw-Revue*, afl. 93, 64.

³⁶⁷Vr. nr. 237 BROTCORNE 21 januari 2011, *Vr. & Antw. Kamer 2010-2011*, nr. 025, 6.

³⁶⁸Vr. nr. 489 DE DONNEA 28 mei 2009, *Vr. & Antw. Kamer 2008-2009*, nr. 068, 103-105.

Voor de toepassing van de plaatsbepalingsregels wordt onder de zetel van de economische activiteit verstaan, de plaats waar de centrale bestuursstaken van het bedrijf worden uitgeoefend³⁶⁹. Met 'vaste inrichting' wordt een vaste vestiging bedoeld die zich op een andere plaats bevindt dan de zetel, zonder evenwel een van die zetel onderscheiden juridische entiteit te vormen en die permanent een geheel van technische en materiële middelen omvat die naargelang het geval toelaten vanuit die vestiging handelingen te verrichten of diensten te ontvangen³⁷⁰.

Wanneer een reisorganisator wiens zetel in Denemarken is gevestigd, via een als zijn agent optredende vennootschap in het Verenigd Koninkrijk diensten aan reizigers verleent, zijn die diensten in het Verenigd Koninkrijk aan de btw onderworpen, indien deze vennootschap, die enkel als assistent van de organisator optreedt, over het personeel en de technische middelen beschikt die een vaste inrichting kenmerken³⁷¹.

Indien een belastingplichtige, afnemer van een dienst, beschikt over een vaste inrichting in een ander land dan het land waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd en de dienst wordt verricht voor deze vaste inrichting, dan is de plaats van bedoelde handeling de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Een vaste inrichting ten behoeve waarvan een dienst wordt verstrekt, is een inrichting die een voldoende graad van bestendigheid heeft en een aangepaste structuur in termen van menselijke en technische middelen om de verstrekte diensten te kunnen ontvangen en te verbruiken³⁷². Een informatiekantoor dat normalerwijze geen personeel heeft dat gemachtigd is om de buitenlandse vennootschap ergens toe verbinden, wordt a priori wel als een vaste inrichting aanzien die diensten kan ontvangen³⁷³.

De vaste inrichting moet de werkelijke verbruiker en begunstigde zijn van bedoelde diensten³⁷⁴. Als het een dienstverrichting betreft die juridisch noch materieel kan worden opgesplitst, zal die dienst plaats vinden daar waar de zetel van de economische activiteit van de afnemer is gevestigd, zelfs als men er kan van uitgaan dat de dienst eveneens wordt verricht ten behoeve van andere vaste inrichtingen.

Als de dienst daarentegen uitsluitend ten behoeve van een welbepaalde vaste inrichting wordt verstrekt en duidelijk samenhangt met de werkzaamheid van deze inrichting, wordt afgeweken van de regel dat de dienst plaatsvindt in de lidstaat waar zich de zetel van de economische activiteit bevindt ten voordele van de lidstaat waar zich een vaste inrichting bevindt.

Het feit dat het contract werd afgesloten met de vaste inrichting zelf of dat de bestelbon uitgaat van laatstgenoemde, dat de handeling wordt gefactureerd op naam en adres en onder het btw-identificatienummer van bedoelde inrichting en dat de betaling wordt verricht vanaf een rekening op naam van deze inrichting moet in aanmerking worden genomen. Het is van belang dat de volledige afhandeling van de commerciële en financiële gegevens van de handeling daadwerkelijk gebeurt via de vaste inrichting.

Het spreekt evenwel vanzelf dat de administratie van de lidstaat waar zich de vaste inrichting bevindt van een onderneming die in een ander land is gevestigd, de mogelijkheid heeft om door alle middelen van gemeen recht aan te tonen dat bedoelde inrichting de werkelijke afnemer is van de diensten die door de leverancier worden verstrekt, met andere woorden dat de dienst werkelijk werd verstrekt voor de doeleinden van deze inrichting, zelfs als bedoelde vaste inrichting juridisch gezien niet de afnemer is. Bedoelde dienstverrichting zal derhalve geacht worden plaats te vinden in de lidstaat waar de vaste

³⁶⁹Art. 10 uitvoeringsverord.

³⁷⁰Art. 11 uitvoeringsverord. Vr. nr. 382 DE CLIPPELE 20 januari 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, 22 maart 1993, nr. 52, 4419, *BTW-Revue* 1993, afl. 104, 588; HvJ 4 juli 1985, zaak 168/84, G. Berkholz, *Jur.HvJ* 1985, I-2251; L. AGACHE en T. VANHALLE, "De vaste inrichting inzake BTW: een eigen werkelijkheid?", *TFR* 2000, afl. 191, 1011-1045. Voor een vergelijking tussen de begrippen vaste inrichting in de directe belastingen en in de indirecte belastingen, zie o.m.: M.E. SCOPPIO, "La notion d'établissement stable dans le cadre international des impôts directs et indirects", *RGF* 2005, afl. 2, 8-14.

³⁷¹HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, DFDS A/S, *Jur.HvJ* 1997, I-1005, *BTW-Revue*, afl. 130, 1025.

³⁷²Art. 11 e.v. uitvoeringsverord.

³⁷³Vr. nr. 237 BROTCORNE 21 januari 2011, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 025, 6.

³⁷⁴Vr. nr. 237 BROTCORNE 21 januari 2011, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 025, 6.

inrichting zich bevindt. Deze vaste inrichting zal schuldenaar zijn van de btw, verschuldigd hetzij door de rechtstreekse toepassing van de regels inzake de verlegging van de heffing dan wel als hoofdelijke schuldenaar indien de goede trouw van de dienstverrichter gevestigd in bedoelde lidstaat niet in vraag wordt gesteld³⁷⁵.

Diensten die bijkomstig zijn aan de hoofddienst, vallen onder de plaatsbepaling van de hoofdhandeling. Een dienst moet als bijkomstig aan een hoofddienst worden beschouwd, wanneer deze voor de afnemer geen doel op zich is, maar het middel om, onder voordeligere voorwaarden, de hoofddienst van de dienstverrichter te ontvangen³⁷⁶. De plaats van een complexe dienst, zijnde een dienst die uit verschillende handelingen bestaat, wordt echter vastgesteld volgens de algemene regel³⁷⁷.

De principiële toepassing van de algemene regel impliceert dat er voor vele diensten niet langer discussie zal bestaan over de plaats van de dienst (cf. maakloonwerk, managementdiensten, afvalverwerking, intra-groepdiensten) en/of dat bepaalde optimalisaties wegvallen (bv. cross-border lease van wagens met Luxemburg).

art. 21bis WTBW

De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige (of voor een belastingplichtige die de diensten uitsluitend voor zijn privégebruik aanwendt) is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst, de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de dienst, de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter (art. 21bis WBTW).

Een belastingplichtige die in België een vaste inrichting heeft wordt dienovereenkomstig aangemerkt als een niet in België gevestigde belastingplichtige als deze inrichting niet betrokken is bij de levering van de goederen of de diensten.

Een dergelijke inrichting wordt geacht betrokken te zijn bij de levering van het goed of de dienst wanneer aan minstens één van de volgende voorwaarden is voldaan:

- het aan de handeling ten gronde liggende contract werd gesloten met de vaste inrichting;
- de factuur met betrekking tot de handeling wordt uitgereikt door de vaste inrichting onder vermelding van haar coördinaten (benaming, adres en BE-btw-identificatienummer van de vaste inrichting);
- de handeling en de eventuele bijkomende handelingen worden tot stand gebracht met rechtstreekse of onrechtstreekse materiële tussenkomst van de vaste inrichting, met andere woorden, de technische en/of menselijke middelen van de vaste inrichting worden ingezet bij het verrichten van de levering of de dienst.

De terbeschikkingstelling van een vergaderzaal door een Belgische vaste inrichting aan collega's van de buitenlandse hoofdzetel om hier enkele vergaderingen te houden met Belgische klanten in het kader van diensten die vanuit het buitenland rechtstreeks aan laatstgenoemden worden aangeleverd, is een logistieke ondersteuning die normaliter van onbeduidend belang is bij de verdere uitvoering van de handeling. Vermits dergelijke tussenkomst doorgaans geen substantieel karakter heeft, wordt de vaste inrichting in principe niet geacht betrokken te zijn bij de handeling³⁷⁸.

5378, 12

Ondanks die nieuwe algemene regels, blijft een aantal bijzondere regels bestaan. Sommige bijzondere regels gelden zowel voor belastingplichtige als voor niet-belastingplichtige afnemers, andere enkel voor niet-belastingplichtige afnemers. Deze algemene criteria hebben geen voorrang op de bijzondere

³⁷⁵Vr. nr. 498 DE DONNEA 28 mei 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 068, 105-108.

³⁷⁶HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96, Card Protection Plan, Jur.HvJ 1999, I-937; H. LIEBMAN en D. ROUSSELLE, "VAT treatment of composite supplies", *International VAT Monitor* 2006-2, 110-113.

³⁷⁷HvJ 25 januari 2001, zaak C-429/97, Commissie/Frankrijk, Jur.HvJ 2001, I-637. Voor een praktische toepassing van de ter zake toepasselijke regels, zie o.m.: Parl. Vr. nr. 769 FOURNAUX 2 mei 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 83, 14250.

³⁷⁸Vr. nr. 117 DE DONNEA 17 december 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 103, 153-154.

plaatsbepalingsregels³⁷⁹. De bijzondere regels beogen een bijzondere regeling in te stellen voor diensten waarvan de kost begrepen is in de prijs van de goederen³⁸⁰.

Voor alle regels betreffende de plaats van de diensten geleverd door lasthebbers en makelaars verwijzen we naar de circulaire van 25 februari 2010³⁸¹.

b. Uitzonderingen die zowel gelden voor belastingplichtige als voor niet-belastingplichtige afnemers

De plaats van de dienst is de plaats waar het onroerend goed is gelegen

5378, 20

art. 21 § 3 1° WBTW

De plaats van de dienst is de plaats waar het onroerend goed is gelegen, wanneer het gaat om een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed (art. 21 § 3 1° en 21bis § 2 1° WBTW). Zijn inzonderheid bedoeld het werk in onroerende staat, de diensten bedoeld in artikel 18, § 1, lid 2, 8° tot 10° of 15°, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed, de diensten van experts en makelaars in onroerende goederen of de diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden, te coördineren of er toezicht op te houden³⁸². Hieronder vallen ook zonder onderscheid de opslagdiensten (cf. actieve of passieve opslag)³⁸³. Van zodra de opslagdienst een voldoende rechtstreeks verband houdt met een onroerend goed, is de dienst belastbaar in het land waar de opslagplaats is gelegen. Voor zover er voor deze diensten geen specifieke btw-vrijstelling geldt (bv. art. 41 WBTW), zal er Belgische btw verschuldigd zijn voor het gebruik van de in België gelegen entrepots. Evenwel aanvaardt de fiscus tot nader order dat de actieve opslag onder de algemene plaatsbepalingsregel tussen belastingplichtigen valt³⁸⁴. Notarisdiensten die betrekking hebben op de overdracht van een onroerend goed, worden gesitueerd in het land waar het onroerend goed is gelegen³⁸⁵.

De overdracht van een visrecht in de vorm van een overdracht onder bezwarende titel van een visvergunning is een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed³⁸⁶.

In het geval dat een binnenhuisarchitect zowel diensten verleent ter voorbereiding of ter coördinatie van een werk in onroerende staat als andere diensten, moet de plaats van de dienst, volgens de administratie, steeds bepaald worden door toepassing van artikel 21, § 3, 1° WBTW³⁸⁷.

Men dient in het bijzondere opmerkzaam te zijn voor het feit dat het begrip ‘dienst in verband met een onroerend goed’ niet in alle lidstaten eenvormig wordt geïnterpreteerd.

³⁷⁹HvJ 15 maart 2001, zaak C-108/00, Syndicat des producteurs indépendants, TFR 2001, afl. 202, 552-561, noot L. VANDENBERGHE.

³⁸⁰HvJ 26 september 1996, zaak C-327/94, Jürgen Dudda c. Finanzamt Bergisch Gladbach, Jur.HvJ 1996, I-4595.

³⁸¹Circ. nr. AOIF 16/2010 (ET 117.880), 25 februari 2010, I. MASSIN, “BTW-pakket: circulaire ‘tussenpersonen’ gepubliceerd”, FiscoLoog 2010, afl. 1198, 4.

³⁸²De opsomming in de wetsbepaling maakt dat KB nr. 5 overbodig en bijgevolg opgeheven wordt.

³⁸³Vr. nr. 449 VAN DER MAELEN 4 mei 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 080, 28-33; Circ. AOIF nr. 3/2010, 7 januari 2010, punt 71; zie evenwel Vr. nr. 486 VAN BIESEN 12 maart 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 105, 36-38.

³⁸⁴Vr. nr. 486 VAN BIESEN 12 maart 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 105, 36-38.

³⁸⁵Vr. nr. 5-5133 TOMMELEIN 5 januari 2012, Vr. & Antw. Senaat; Besliss. nr. ET 121.923, 3 april 2012.

³⁸⁶HvJ 7 september 2006, zaak C-166/05, Heger Rudi GmbH, Pb.C. 28 oktober 2006, afl. 261, 6, TFR 2006, afl. 311, 943.

³⁸⁷Besliss. nr. ET 111.100, 28 april 2006.

De plaats van diensten die worden verricht door een vereniging waarvan de activiteit bestaat uit het organiseren van de ruil van rechten van gebruik in deeltijd van vakantiewoningen tussen haar leden, als tegenprestatie waarvoor deze vereniging van haar leden inschrijvingsgeld, jaarlijks lidmaatschapsgeld en een ruilvergoeding ontvangt, is de plaats waar het onroerend goed is gelegen met betrekking waartoe het betrokken lid het recht van gebruik in deeltijd houdt³⁸⁸.

Plaats van de dienst is de plaats waar het personenvervoer wordt verricht

5378,22

art. 21 § 3 2° WBTW

De plaats van personenvervoerdiensten is de plaats waar het vervoer wordt verricht, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden (art. 21 § 3 2° WBTW). Voor de regels die van toepassing zijn op het goederenvervoer en met het goederenvervoer samenhangende diensten, verwijzen we naar de circulaire van 7 januari 2010³⁸⁹.

Bij een all-indienst van internationaal personenvervoer, moet de totale tegenprestatie voor deze dienst met het oog op de vaststelling van het in elk van de betrokken lidstaten belastbare gedeelte van het vervoer, worden uitgesplitst naar verhouding van de aldaar afgelegde afstanden. De andere elementen, zoals de duur van de vervoerdienst, zijn niet beslissend³⁹⁰.

Plaats van de dienst is de plaats waar de activiteit plaatsvindt

5378,24

art. 21 § 3 3° WBTW

Het verlenen van toegang en de met toegangverlening samenhangende diensten, die aan een belastingplichtige afnemer worden verstrekt, met betrekking tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, gemakkelijke- en soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen, is onderworpen aan de btw van het land waar deze activiteiten materieel worden verricht (art. 21 § 3 3° WBTW). Irrelevant daarbij is dat de belastingplichtige vooraf kan/moet inschrijven³⁹¹. Sinds 1 januari 2011 zijn alle andere diensten in verband met voormelde activiteiten die aan belastingplichtige afnemers worden verricht, onderworpen aan de algemene plaatsbepalingsregel³⁹².

Enkele toepassingen onder de oude regels:

De activiteit inzake de geluidstechnische begeleiding van artistieke evenementen vormt een noodzakelijke voorwaarde voor de verwezenlijking van de artistieke of recreatieve hoofddienst en wordt, bijgevolg, geacht plaats te vinden op de plaats waar de hoofddienst materieel wordt verricht. Met het oog op een artistieke dienstverrichting wordt geen bijzonder artistiek niveau vereist. Diensten die soortgelijke activiteiten omvatten, vallen onder deze bepaling. Alle activiteiten, ongeacht door wie ze worden verricht, die een noodzakelijke voorwaarde zijn voor de verwezenlijking van deze activiteit, worden als samenhangende diensten beschouwd³⁹³. Dit is bijvoorbeeld ook het geval voor het ter beschikking stellen van een stand, tenzij de stand exclusief voor reclamedoeleinden wordt gebruikt³⁹⁴.

De plaats van de dienst van de opleidingssessies voor het personeel is de plaats waar deze materieel worden verricht, ongeacht het intellectueel gebied van de opleiding³⁹⁵.

³⁸⁸HvJ 3 september 2009, zaak C-37/08, RCI Europe, *Jur.HvJ* 2009, I-7533.

³⁸⁹Circ. nr. ET 117.619 (AOIF 3/2010), 7 januari 2010.

³⁹⁰HvJ 6 november 1997, zaak C-116/96, Reisebüro Binder, *Jur.HvJ* 1997, I-6103, concl. adv.-gen. A. La Pergola.

³⁹¹Circ. AFZ nr. 01/2011, 25 januari 2011.

³⁹²Art. 21 § 3 3° WBTW gewijzigd door art. 7 wet 29 december 2010, *BS* 31 december 2010, ed. 4.

³⁹³HvJ 26 september 1996, zaak C-327/94, Jürgen Dudda c. Finanzamt Bergisch Gladbach, *Jur.HvJ* 1996, I-4595; B. COOPMAN, "Kunstenaars en BTW", *AFT* 2002, afl. 11, 454.

³⁹⁴HvJ 27 oktober 2011, zaak C-530/09, Inter-Mark Group, *Btw-brief* 2011, afl. 21, 1.

³⁹⁵Vr. nr. 1214 NYSSENS 19 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-35, 1715.

De dienst die erin bestaat, het publiek de gelegenheid te geven om tegen betaling speelautomaten te gebruiken die staan opgesteld in speelzalen op het grondgebied van een lidstaat, moet worden beschouwd als een vermakelijkheidsactiviteit of soortgelijke activiteit zodat de plaats van deze dienst de plaats is waar hij materieel wordt verricht³⁹⁶.

Ook de diensten verricht door toeristische of reisguides worden hier bedoeld³⁹⁷. Wat er echter niet onder valt zijn de door ingenieurs uitgevoerde onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden ook al hebben deze diensten een belangrijk wetenschappelijke component³⁹⁸.

Plaats van catering- en restaurantdiensten is de plaats waar de dienst materieel wordt verricht

5378,26

art. 21 § 3 4° WBTW

De plaats van restaurant- en cateringdiensten, met uitzondering van die welke materieel worden verricht aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoer, is de plaats waar die diensten materieel worden verricht (art. 21 § 3 4° WBTW).

Plaats van goederenvervoer

5378,28

art. 21 § 4 WBTW - KB nr. 57

De plaats van een goederenvervoerdienst die krachtens artikel 21, § 2 WBTW in België is gelegen, wordt sinds 4 april 2010³⁹⁹ en in afwijking van de normale plaatsbepalingsregel geacht buiten de Gemeenschap te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie buiten de Gemeenschap geschieden.

Wanneer het intracommunautair goederenvervoer volgend op de invoer is verricht voor een als zodanig handelende Belgische belastingplichtige en een derde land doorkruist (bv. een goederenvervoer van België naar Italië via Zwitserland), vindt het gedeelte van het vervoer dat materieel in het derde land is verricht, niet plaats in België, maar wordt het gelokaliseerd buiten de Gemeenschap naar verhouding van de afgelegde afstanden⁴⁰⁰.

De plaats van de dienst is de plaats van de terbeschikkingstelling van het vervoermiddel

5378,30

De plaats van verhuur op korte termijn van een vervoermiddel is de plaats waar dat vervoermiddel daadwerkelijk ter beschikking van de ontvanger wordt gesteld, met name de plaats waar de belastingplichtige dan wel niet-belastingplichtige ontvanger het voertuig fysiek in bezit neemt.

³⁹⁶HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, RAL (Channel Islands) Ltd. c. Commissioners of Customs & Excise, *Jur.HvJ* 2005, I-3947.

³⁹⁷Besliss. nr. ET 111.432, 28 augustus 2006.

³⁹⁸HvJ 7 oktober 2010, zaak C-222/09, Kronospan Mielec sp. z o.o., *FJF*, No. 2011/95.

³⁹⁹KB 57 van 17 maart 2010 met betrekking tot de plaats van diensten in functie van hun werkelijke gebruik of hun werkelijke exploitatie inzake belasting over toegevoegde waarde, *BS* 25 maart 2010.

⁴⁰⁰Vr. nr. 580 BROT CORNE 14 april 2010, *Vr. & Antw.* Kamer 2009-2010, nr. 106, 21-22; *Fiscoloog* 2010, afl. 1198, 4.

Onder ‘verhuur op korte termijn’ wordt verstaan het ononderbroken bezit of gebruik van het vervoermiddel gedurende een periode van ten hoogste dertig dagen. Voor schepen wordt deze periode evenwel tot ten hoogste negentig dagen verlengd.

Voor een ononderbroken bezit of gebruik dient te worden nagegaan of het bedoelde vervoermiddel werkelijk ter beschikking blijft van de huurder gedurende een ononderbroken periode. De in het contract bepaalde gebruiksduur vormt slechts een weerlegbaar vermoeden en de werkelijke duur van het ononderbroken bezit of gebruik kan worden aangetoond door alle middelen van het gemeen recht. Als twee (of meerdere) contracten met betrekking tot hetzelfde vervoermiddel elkaar opvolgen zonder of met een zeer korte onderbreking, zal de duur van het eerste contract (of van de eerste contracten) mee in rekening worden gebracht om te bepalen of het (de) daaropvolgende contract(en) van korte duur is (zijn) of niet. Dit is ook het geval bij een stilzwijgende verlenging van het oorspronkelijke contract⁴⁰¹.

Anderzijds zal de status van een contract van korte duur dat voorafgaat aan een contract dat, gelet op de voorafgaande contracten als langdurend wordt aangemerkt, niet retroactief ter discussie worden gesteld voor zover er geen enkele aanwijzing van misbruik is⁴⁰².

Als een contract van korte duur wordt verlengd waardoor de totale duur van het bezit of gebruik de periode van dertig dagen met enkele dagen overschrijdt, dient het contract van korte duur niet te worden geherkwalificeerd voor zover bedoelde verlenging zou te wijten zijn aan omstandigheden buiten de wil van de partijen om (geval van overmacht)⁴⁰³.

Ten slotte wordt bij opeenvolgende contracten van korte duur tussen dezelfde partijen maar met betrekking tot verschillende vervoermiddelen, elk contract afzonderlijk beschouwd, tenzij er sprake is van misbruik⁴⁰⁴.

In de volgende gevallen is ter zake de verhuur van vervoermiddelen in volgende situaties de algemene regel van toepassing⁴⁰⁵:

- Langdurende verhuur.
- Voor de verhuur van een personenauto zonder chauffeur: zie Aanschr. nr. 4 van 1980.
- Een zeegaand zeiljacht is een vervoermiddel⁴⁰⁶.
- Voor de toepassing van de btw worden containers niet meer als vervoermiddelen aangezien⁴⁰⁷.
- Paletten zijn sinds augustus 1996 geen vervoermiddelen meer.
- Werfmachines zoals kranen, bulldozers, graafmachines of voertuigen voor uitzonderlijk vervoer, worden niet als vervoermiddelen beschouwd. Hetzelfde geldt voor kranen die bevestigd zijn op schuiten of boten⁴⁰⁸.

De plaats van de dienst is de plaats van vertrek van het vervoer

5378, 40

art. 21 § 3 6° WTBW

⁴⁰¹Vr. nr. 501 DE DONNEA 29 mei 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 068, 108-109.

⁴⁰²Vr. nr. 501 DE DONNEA 29 mei 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 068, 108-109.

⁴⁰³Vr. nr. 501 DE DONNEA 29 mei 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 068, 108-109.

⁴⁰⁴Vr. nr. 501 DE DONNEA 29 mei 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 068, 108-109.

⁴⁰⁵HvJ 15 maart 1989, zaak C-51/88, Hamann, *Jur.HvJ* 1989, 767, *FJF*, No. 89/144.

⁴⁰⁶HvJ 15 maart 1989, zaak C-51/88, Hamann, *Jur.HvJ* 1989, 767, *FJF*, No. 89/144.

⁴⁰⁷Besliss. nr. ET 95.212, 1 december 1999, *BTW-Revue*, afl. 151, 395; Vr. nr. 792 DE CLIPPELE 23 november 1993, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, nr. 90, 8770-8771; Besliss. nr. ET 106.031, 30 juni 2004.

⁴⁰⁸Vr. nr. 248 DE CLIPPELE 6 oktober 1992, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, nr. 36, 2603.

De plaats van restaurant- en cateringdiensten die materieel worden verricht aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoer, is de plaats van vertrek van het passagiersvervoer (art. 21 § 3 6° WBTW).

Derwijze worden de regels van de plaatsbepaling van bedoelde diensten in overeenstemming gebracht met de regels die reeds van toepassing waren inzake de levering van goederen aan boord van bovengenoemde transportmiddelen, zodanig dat de regels van de plaatsbepaling dezelfde zijn, of het nu een levering van een goed betreft dan wel restaurant- of cateringdiensten, namelijk de plaats van vertrek van het passagiersvervoer⁴⁰⁹.

c. Uitzonderingen die enkel gelden voor niet-belastingplichtige afnemers

De plaats van de dienst is de plaats van de materiële verrichting van de dienst

5378,50

art. 21bis § 2 3° WBTW

De plaats van andere goederenvervoerdiensten voor niet-belastingplichtigen dan het intracommunautaire vervoer van goederen is de plaats waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden (art. 21bis § 2 3° WBTW).

art. 21bis § 2 6° b) en c) WBTW

De plaats van de volgende voor niet-belastingplichtigen verrichte diensten is de plaats waar die diensten materieel worden verricht: activiteiten die met vervoer samenhangen, zoals laden, lossen, intern vervoer en soortgelijke activiteiten en expertises en werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken (art. 21bis § 2 6° b) en c) WBTW).

Onder 'expertise' wordt verstaan, elke handeling ter beoordeling of ter bepaling van de waarde van een goed of een zaak. Dit begrip mag niet worden verward met studiewerkzaamheden, die gesitueerd zijn in een ruimer kader dan tot één welomschreven zaak. Het begrip 'expertise' staat voor het onderzoek van de fysieke toestand of de verificatie van de echtheid van een zaak, ter bepaling van de waarde ervan of ter evaluatie van te verrichten werkzaamheden of van de omvang van geleden schade.

Een dierenarts daarentegen houdt zich in hoofdzaak bezig met een wetenschappelijke beoordeling van de gezondheid van dieren, de medische preventie, het stellen van diagnose en de geneeskundige verzorging van zieke dieren. Diensten van dierenartsen zijn geen 'werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken' die begrepen moeten worden als louter fysieke ingrepen aan roerende lichamelijke zaken, die in beginsel wetenschappelijk noch intellectueel van aard zijn. De taken van de dierenarts bestaan hoofdzakelijk in de geneeskundige verzorging van dieren overeenkomstig de regels der wetenschap. De fysieke ingrepen die de dierenarts uitvoert, volstaan evenwel niet om deze verzorging als 'werkzaamheden' aan te merken⁴¹⁰.

Maakloonwerk wordt sinds 1 januari 1996 als een materieel werk beschouwd, dat onderworpen is aan de voormelde regels van de plaats van de dienst⁴¹¹.

In verband met maakloonwerk dat door een particulier bij een verkoper-belastingplichtige in België wordt besteld, voor zover die zich niet belast, zelfs gedeeltelijk, met de herstelling, maar het goed verzendt naar het buitenland met het oog op de herstelling ervan, is de plaats waar de verstreekte dienst materieel wordt verricht door die verkoper bijgevolg het buitenland.

⁴⁰⁹Vr. nr. 519 BROTCORNE 15 juni 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 070, 31-33.

⁴¹⁰HvJ 6 maart 1997, zaak C-167/95, Linthorst, Jur.HvJ 1997, I-1195.

⁴¹¹G. DE WIT, "Het BTW-regime inzake maakloonwerk en werkzaamheden i.v.m. roerende goederen", AFT 1996, 403; Circ. nr. AOIF 40, 6 november 2007; T. CHARON, "Intracommunautair maakloonwerk", in X (ed.), Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 1999-2000, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 195-227.

Evenwel, voor tijdelijk uit de Gemeenschap uitgevoerde goederen die, na buiten de Gemeenschap een herstelling, bewerking, verwerking of aanpassing te hebben ondergaan, wederom worden ingevoerd, moeten de lidstaten overeenkomstig artikel 88 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, maatregelen treffen teneinde te verzekeren dat de voor de verkregen goederen geldende behandeling met betrekking tot de btw dezelfde is als die welke op de betrokken goederen zou zijn toegepast indien voorgenoemde handelingen op hun grondgebied zouden zijn verricht.

In België voorziet artikel 41, § 2, 4° van het koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992, genomen ter uitvoering van artikel 40, § 3 WBTW, daarom dat de dienst die de in België gevestigde belastingplichtige verkoper verstrekt aan zijn klant-opdrachtgever, moet worden aangemerkt als een werk dat materieel in België wordt verricht en aldus aan de Belgische btw is onderworpen.

Indien de dienst materieel wordt verricht in een andere lidstaat van de Europese Unie, heeft de verkoper in principe de verplichting er zich te laten identificeren voor btw-doeleinden en de btw van die lidstaat in rekening te brengen aan zijn klant.

De administratie neemt evenwel aan, bij wijze van vereenvoudigingsmaatregel en bij wijze van proef en naar analogie met het regime van toepassing wanneer de handeling materieel wordt verricht in een derde land, dat de plaats van materiële uitvoering van de dienst van de Belgische verkoper wordt geacht zich te bevinden op de plaats waar de dienstverrichting van zijn onderaannemer plaatsvindt (zie punt 93 van de circulaire AOIF nr. 40/2007 van 6 november 2007).

Aangezien de prestatie van die laatste overeenkomstig artikel 21, § 2 (nieuw) WBTW wordt geacht in België plaats te vinden (algemeen criterium van de plaats waar de ontvanger is gevestigd), betekent dit in de praktijk dat, in de relatie tussen de verkoper-belastingplichtige en zijn klant-particulier, de dienst eveneens wordt geacht in België plaats te vinden en aldus eveneens aan de Belgische btw is onderworpen.

Die administratieve tolerantie kan slechts van toepassing zijn op voorwaarde dat de fiscale autoriteiten van de betrokken andere lidstaat er zich niet tegen verzetten. Die tolerantie vormt voor het overige slechts een mogelijkheid. Niets belet bijgevolg dat de hoofdaannemer afziet van die vereenvoudigingsmaatregel⁴¹².

De plaats van de dienst is de plaats van vertrek van het vervoer

5378,60

art. 21bis § 2 4° WBTW

De plaats van de dienst is de plaats van het vertrek van het goederenvervoer wanneer het intracommunautair goederenvervoer betreft (art. 21bis § 2 4° WBTW).

Het vervoer van gas, aardolie of enige andere vloeistof door een pijplijn is een vervoerdienst.

Het vervoer van goederen is intracommunautair wanneer de plaats waar het vervoer werkelijk aanvangt en de plaats waar het werkelijk eindigt op het grondgebied van twee verschillende lidstaten gelegen zijn⁴¹³.

Voor het internationale vervoer dient men rekening te houden met verschillende vrijstellingen (bv. art. 41 § 1 4° WBTW).

De plaats van de dienst is de plaats waar de niet-belastingplichtige afnemer is gevestigd

5378,70

art. 21bis § 2 7° WBTW

Als de huurder geen belastingplichtige is, zal verhuur op lange termijn vanaf 1 januari 2013 niet meer plaatsvinden op de plaats van de dienstverrichter, maar ook op de plaats waar de

⁴¹²Vr. nr. 116 DE DONNEA 17 december 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 094, 352-353.

⁴¹³Circ. nr. 13, 13 juli 1993, nr. 172.

niet-belastingplichtige ontvanger is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (art. 21 § 2 7° WBTW).

De plaats van de langs elektronische weg verrichte diensten

5378,72

art. 21bis § 2 9° WBTW

De plaats van langs elektronische weg verrichte diensten, verricht door een belastingplichtige die buiten de Gemeenschap is gevestigd, aan een niet-belastingplichtige binnen de EU, is de plaats waar de niet-belastingplichtige afnemer is gevestigd (art. 21bis § 2 9° WBTW).

De plaats van intellectuele diensten

5378,74

art. 21bis § 2 10° WBTW

De plaats van de zogenaamde intellectuele diensten, is de plaats van de niet-belastingplichtige ontvanger, wanneer die buiten de Gemeenschap is gevestigd of aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (art. 21bis § 2 10° WBTW)⁴¹⁴.

Beoogd worden:

- a. de overdracht en het verlenen van auteursrechten, octrooien, licentierechten, fabrieks- en handelsmerken en soortgelijke rechten;
- b. diensten op het gebied van de reclame⁴¹⁵;

Het Hof van Justitie besliste dat het begrip 'reclame' noodzakelijkerwijs de verspreiding inhoudt van een boodschap om de consumenten in te lichten over het bestaan en de kwaliteiten van een product of dienst met het doel de verkoop ervan te doen toenemen. De verspreiding van deze boodschap vindt gewoonlijk plaats via het gesproken woord, geschriften en/of beelden, door de pers, de radio en/of televisie, maar kan ook geschieden door deels of zelfs uitsluitend gebruik te maken van andere middelen. Aldus kunnen de diensten van een reclamebureau in het kader van diverse manifestaties, zoals recreatieve bijeenkomsten⁴¹⁶, cocktailparty's, de gratis levering van diensten of tegen een gereduceerd tarief, de kosteloze uitdeling van producten⁴¹⁷, de organisatie van een persconferentie, van een recreatieve zitting of andere public relations events⁴¹⁸, of de terbeschikkingstelling van ruimte voor reclameadvertentie⁴¹⁹, als reclamediens worden aangemerkt.

- c. intellectueel werk in het kader van hun geregelde werkzaamheden verricht door juridische of andere adviseurs, accountants, ingenieurs, adviesbureaus en andere soortgelijke dienstverrichters alsook informatieverwerking en -verschaffing, met uitzondering van werk dat verband houdt met een onroerend goed. Dit omvat bijvoorbeeld diensten die bestaan in de uitvoering van onderzoeks-

⁴¹⁴Beheer van ondernemingen, *BTW-Revue* 1978, afl. 38; Besliss. nr. 670, 871; Marktstudies, *BTW-Revue* 1978, nr. 39; Besliss. nr. 687.

⁴¹⁵Zie *BTW-Revue* 1979, nr. 41, Besliss. nr. 700, 524; B. THIRION, "Dix ans de jurisprudence européenne", *RGF* 2003, 23-28.

⁴¹⁶HvJ 17 november 1993, zaak C-68/92, Commissie/Frankrijk, *Jur.HvJ* 1993, I-5881, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 770; Gent 30 januari 2007, *TGR-TWVR* 2008, afl. 5, 386.

⁴¹⁷HvJ 17 november 1993, zaak C-73/92, Commissie/Spanje, *Jur.HvJ* 1993, I-5997, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 773.

⁴¹⁸HvJ 17 november 1993, zaak C-69/92, Commissie/Groothertogdom Luxemburg, *Jur.HvJ* 1993, I-5907, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 772.

⁴¹⁹Besliss. nr. ET 77.024, 10 mei 1999, *BTW-Revue*, afl. 143, 551.

en ontwikkelingswerkzaamheden op het gebied van leefmilieu en technologie die worden verricht door een ingenieur⁴²⁰.

Het begrip ‘prestaties van adviseurs, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke dienstverrichters’ beoogt niet al de diensten verricht door wat de ‘vrije beroepen’ wordt genoemd. Aangezien deze bepaling van strikte toepassing is, omvat ze, bijvoorbeeld, niet de diensten van artsen en dierenartsen⁴²¹.

De plaats van uitvoering van de diensten van een executeur wordt bepaald door de plaats waar de executeur zijn activiteit uitoefent. Gezien de aanzienlijke verscheidenheid aan taken die de executeur kan verrichten – variërend van het beheer van een vermogen en de eenvoudige verdeling van geldsommen of roerende of onroerende zaken, tot de bescherming van morele belangen – zijn de diensten van de executeur moeilijk onder een type te vatten. De taak van de executeur bestaat er immers in, uitvoering te geven aan de wil van de erflater, hetgeen beheersactiviteiten, rechtshandelingen en een hele waaier van feitelijke en juridische verrichtingen kan omvatten. De diensten van de executeur komen echter overwegend neer op een economische activiteit, daar in de meeste gevallen de executeur overgaat tot een waardering en verdeling van het vermogen van de erflater ten gunste van de ontvangers van de diensten en soms – met name in het kader van het beheer van vermogensbestanddelen van minderjarige kinderen – de bescherming en belegging van dat vermogen. Ook al zijn economische overwegingen uiteraard niet vreemd aan het beroep van advocaat, zijn de door een advocaat verrichte diensten daarentegen in de eerste plaats gericht op de rechtsbedeling. Beide diensten hebben dus niet hetzelfde oogmerk. In die omstandigheden kunnen de diensten van de executeur en die van een advocaat niet als gelijksoortig worden beschouwd⁴²².

De diensten van een lid van een scheidsrecht (arbitrator) zijn geen intellectueel werk in het kader van hun geregelde werkzaamheden verricht door juridische of andere adviseurs, accountants, ingenieurs, adviesbureaus en andere soortgelijke dienstverrichters, alsook informatieverwerking en -verschaffing⁴²³.

Traditioneel beschouwde de administratie managementdiensten als een ‘werk van intellectuele aard’. Volgens het inmiddels gewijzigde administratieve standpunt zouden die diensten plaatsvinden op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, indien de dienstverrichter/rechtspersoon als activiteit het beheer en de leiding heeft van een andere onderneming, in de hoedanigheid van hetzij zaakvoerder, hetzij statutair beheerder, of nog krachtens een overeenkomst waardoor eerstgenoemde over de mogelijkheid beschikt zijn beleidslijnen aan laatstgenoemde op te leggen⁴²⁴;

- d. de overdracht van of het verlenen van rechten op een cliënteel, een verkoop- of inkoopmonopolie; het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen; de verbintenis een beroepswerkzaamheid of een sub *a* bedoeld recht niet uit te oefenen;
- e. bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen met inbegrip van herverzekeringsverrichtingen en met uitzondering van de verhuur van safeloketten;
- f. de terbeschikkingstelling van personeel;
- g. de verhuur van lichamelijk roerende zaken, met uitzondering van alle vervoermiddelen⁴²⁵.
De verhuur van machines en uitrustingen die blijvend verbonden zijn (onroerend uit hun aard) volgt, voor de plaatsbepaling voor btw-doeleinden, hetzelfde regime als de lichamelijk roerende goederen⁴²⁶;
- h. het bieden van toegang tot aardgas- en elektriciteitsdistributiesystemen alsmede het verrichten van transport- en transmissiediensten via deze systemen en het verrichten van andere daarmee rechtstreeks verbonden diensten;

⁴²⁰HvJ 7 oktober 2010, zaak C-222/09, Kronospan Mielec sp. z o.o., *FJF*, No. 2011/95.

⁴²¹HvJ 6 maart 1997, zaak C-167/95, Linthorst, *Jur.HvJ* 1997, I-1195.

⁴²²HvJ 6 december 2007, zaak C-401/06, Commissie/Duitsland, *TFR* 2008, afl. 337, 265.

⁴²³HvJ 16 september 1997, zaak C-145/96, Hoffmann, *Jur.HvJ* 1997, I-4857.

⁴²⁴Besliss. nr. ET 95.797, 19 oktober 1999, *BTW-Revue* 2000, 149; Vr. nr. 645 DESIMPEL 9 april 2001, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 89, 10260-10262; Vr. nr. 1220 NYSSSENS 19 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2001-2002, nr. 2-45, 2331-2332.

⁴²⁵Zie Aanschr. nr. 8, 26 juli 1985.

⁴²⁶Vr. nr. 1189 DE CLIPPELE 5 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-40, 2020-2021.

- i. telecommunicatiediensten⁴²⁷;
- j. radio- en televisieomroepdiensten⁴²⁸;
- k. langs elektronische weg verrichte diensten⁴²⁹. Artikel 18, § 1, 16° WBTW bevat een niet-beperkende opsomming van hetgeen moet worden verstaan onder 'langs elektronische weg verrichte diensten'.

De plaats van telecommunicatiediensten

5378,76

art. 21bis § 2 11° WBTW

De plaats van telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten verricht door een dienstverrichter gevestigd buiten de Gemeenschap is de plaats van de niet-belastingplichtige ontvanger wanneer die in België is gevestigd of er zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (art. 21bis § 2 11° WBTW).

Vanaf 1 januari 2015 zullen telecommunicatie-, radio- en televisieomroepdiensten, alsook langs elektronische weg verrichte diensten, verricht voor niet-belastingplichtige ontvangers, aan de btw van het land waar die personen zijn gevestigd worden onderworpen. Het systeem van het enig loket, dat reeds van toepassing is op niet in de Gemeenschap gevestigde dienstverrichters, zal worden uitgebreid tot de in de Gemeenschap gevestigde verrichters die telecommunicatie-, radio- en televisieomroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten leveren. Dit zal trouwens tijdelijk worden gekoppeld aan een systeem inzake de verdeling van de ontvangsten over de lidstaten⁴³⁰.

De plaats van de dienst verricht door een tussenpersoon is de plaats van de hoofdhandeling

5378,80

art. 21bis § 2 12° WBTW

De plaats van de diensten verricht door een tussenpersoon, makelaar of lasthebber (niet handelend als commissionair of gelijkgesteld met een commissionair), is de plaats waar de hoofdhandeling wordt verricht, wanneer die diensten voor een niet-belastingplichtige afnemer worden verricht (art. 21bis § 2 12° WBTW).

De plaats van de diensten van een reisbureau

5378,82

art. 21ter WBTW

⁴²⁷Zie Circ. nr. 6, 5 juni 1997. Wordt niet als een dienst beschouwd: de overdracht van een UMTS-licentie door een overheid, Vr. nr. 475 GOYVAERTS 16 september 2004, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 052, 7932-7933.

⁴²⁸Richtlijn 2002/38/EG, 7 mei 2002, Pb.L. 15 mei 2002, afl. 128, 41.

⁴²⁹Richtlijn 2002/38/EG, 7 mei 2002, Pb.L. 15 mei 2002, afl. 128, 41; Circ. nr. 9, 12 augustus 2003, nr. 15-20 en I. MASSIN, "Nieuwe BTW-regeling inzake e-commerce: vanaf 1 juli 2003", *Fiscooloog* 2003, afl. 887, 5-7.

⁴³⁰S. KIRSCH en D. STAS, "La TVA et le commerce électronique - en route vers le système définitif?", *RGF* 2009, afl. 4, 1.

In afwijking van de artikelen 21 en 21bis worden de diensten bedoeld in artikel 18, § 2, lid 2 WBTW, geacht plaats te vinden op de plaats waar het reisbureau de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verricht.

§ 7. TIJDSTIP WAAROP DE DIENST WORDT VERRICHT

5397

art. 22 § 1 lid 1 WBTW

Net zoals bij de levering van goederen is het tijdstip waarop de dienst wordt verricht, onder meer van belang voor het bepalen de facturatietermijn, de aangifteperiode voor de btw en het toepasselijk tarief. Regel is dat het belastbare feit zich voltrekt op het tijdstip waarop de dienst is voltooid (art. 22 § 1 lid 1 WBTW).

art. 22 § 1 lid 2 WBTW

Bij doorlopende diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, wordt de dienst als voltooid beschouwd bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft (art. 22 § 1 lid 2 WBTW).

Bij doorlopende diensten gedurende een periode langer dan één jaar die geen aanleiding geven tot afrekeningen of betalingen in die periode en waarvoor de belasting wordt verschuldigd door de ontvanger krachtens artikel 51, § 2, lid 1, 1^o WBTW, wordt de dienst evenwel als voltooid beschouwd bij het verstrijken van elk kalenderjaar zolang de dienst doorloopt.

5398

art. 22 § 2 lid 2 en 3 WBTW

De btw wordt opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is voltooid. Wordt de prijs of een deel ervan voor dat tijdstip gefactureerd of ontvangen, dan wordt de btw evenwel over het gefactureerde of ontvangen bedrag opeisbaar, al naargelang het geval, op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of op het tijdstip van de incassering (art. 22 § 2 lid 2 WBTW). De btw is echter niet opeisbaar wanneer op het moment van betaling alle relevante elementen niet aanwezig zijn om te bepalen welke dienst exact wordt afgenomen. Om dezelfde reden is het 'aankopen' van punten die op een later tijdstip eventueel kunnen worden geruild voor bijvoorbeeld een logement in een hotel pas aan btw onderworpen wanneer de klant de punten effectief omruilt en concrete diensten afneemt⁴³¹.

Deze afwijking is niet van toepassing ingeval van facturering voor de diensten waarvoor de belasting verschuldigd is door de ontvanger krachtens artikel 51, § 2, lid 1, 1^o WBTW.

Een dienst is voltooid in de zin van artikel 22 WBTW wanneer de dienstverrichter al de verplichtingen is nagekomen die hem normaliter door de overeenkomst waren opgelegd.

Vóór 1 januari 2004 werd de btw tevens opeisbaar ten belope van het passende bedrag, op het tijdstip waarop de prijs of een deel ervan volgens overeenkomst moet worden voldaan, wanneer dat tijdstip voorafgaat aan de tijdstippen die hiervoor zijn bepaald (art. 22 § 2 lid 3 WBTW). Daar de facturatieplichtlijn 2001/115/EG geen verplichting tot uitreiking van een factuur voorziet én daar noch de Tweede Richtlijn, noch de Btw-richtlijn ooit hebben bepaald dat de vervalddag een oorzaak van opeisbaarheid kan uitmaken, werd de contractuele vervalddag met ingang van 1 januari 2004 als subsidiaire oorzaak van opeisbaarheid geschrapt⁴³².

⁴³¹HvJ 16 december 2010, zaak C-270/09, MacDonald Resorts Ltd, FJF, No. 2012/188, Pb.C. 19 februari 2011, afl. 55, 9, TFR 2011, afl. 397, 227.

⁴³²Wetsontwerp 13 november 2003, DOC 51 0431/001, www.dekamer.be.

5399

art. 22 § 3 WBTW art. 17 KB nr. 1

De Koning kan bepalen dat voor de diensten verricht door belastingplichtigen die gewoonlijk handelen met particulieren en waarvoor gebruik wordt gemaakt van de ontheffing van de factureringsplicht, de btw slechts verschuldigd wordt naarmate de incassering van de prijs (art. 22 § 3 WBTW). Deze afwijking is niet van toepassing op belastingplichtigen waarop de forfaitaire regeling van toepassing is (art. 17 KB nr. 1).

Afwijkende regeling voor architecten, landmeters en ingenieurs⁴³³. Niet voor andere beoefenaars van vrije beroepen⁴³⁴.

Hoofdstuk III

Invoer

5400

In het WBTW wordt de invoer op drie plaatsen behandeld:

- de artikelen 23 tot 25 WBTW regelen de belastbaarheid van de invoer, hierna verder behandeld;
- in artikel 40 WBTW zijn de gevallen van vrijstelling opgenomen;
- artikel 52 WBTW kent aan de Koning de bevoegdheid toe om de regels en formaliteiten bij invoer te regelen en de personen aan te wijzen die tot betaling van de btw gehouden zijn (zie randnr. 5409) en bepaalt enerzijds dat er een overtreding is wanneer die regels en formaliteiten niet worden nageleefd en anderzijds dat bij invoer zonder aangifte de goederen en vervoermiddelen in beslag kunnen worden genomen of zelfs verbeurd kunnen worden verklaard, indien zij niet voldoen aan de artikelen 28 en 29 VWEU⁴³⁵.

§ 1. HET BEGRIIP 'INVOER VAN EEN GOED'

5401

art. 23 § 1 WBTW

Overeenkomstig artikel 23, § 1 WBTW wordt onder 'invoer' verstaan, het binnenkomen op het fiscaal grondgebied van de Gemeenschap van een goed afkomstig uit derde landen (landen die geen lidstaat zijn) of uit derdelands gebieden als bedoeld in artikel 1, § 4, lid 2 WBTW (bijvoorbeeld de Kanaaleilanden of de Canarische eilanden).

art. 3 WBTW

Invoer van een goed, door wie ook, is aan de btw onderworpen wanneer de invoer in België plaatsvindt (art. 3 WBTW).

⁴³³Aanschr. nr. 50, 2 april 1971; Aanschr. nr. 88, 5 september 1972; *BTW-Revue* 1973, afl. 10, 72, nr. 353; *BTW-Revue* 1974, afl. 14, 135, nr. 429; *BTW-Revue* 1982, afl. 53, 311, nr. 779; *BTW-Revue* 1990, afl. 90, 244, nr. 922; Vr. nr. 102 POSWICK 18 maart 1982, Vr. & Antw. Kamer 1981-1982, nr. 41, 932, *BTW-Revue* 1982, afl. 53, 337; Vr. nr. 26 NICOLAS 9 juli 1985, Vr. & Antw. Senaat 1984-1985, nr. 48, 2285, *BTW-Revue* 1985, afl. 69, 430.

⁴³⁴Vr. nr. 11 DE CLIPPELE 10 maart 1988, Vr. & Antw. Senaat 1987-1988, nr. 11, 50, *BTW-Revue* 1988, afl. 81, 276.

⁴³⁵HvJ 25 februari 1988, zaak C-299/86, Drexler, *Jur.HvJ* 1988, 1213.

§ 2. PLAATS VAN DE INVOER

5402

art. 23 § 2 en 3 WBTW

In principe vindt een invoer plaats in de lidstaat waar het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt. Een invoer vindt dus in België plaats als de lidstaat van invoer België is (art. 23 § 2 en 3 WBTW).

5403

art. 23 § 4 WBTW

Van dit principe wordt afgeweken ten aanzien van goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden. Overeenkomstig de douanewetgeving vindt de invoer dan plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed wordt onttrokken aan één van de regelingen opgesomd in artikel 23, § 4, 1° en 7° WBTW (art. 23 § 4 WBTW).

5404

art. 23 § 5 WBTW

Een andere afwijking bestaat t.a.v. goederen die vanaf het binnenkomen worden geplaatst onder een regeling van intern communautair douanevervoer (vervoer onder douaneverband van communautaire goederen, vanuit een lidstaat naar een andere lidstaat) of onder één van de door de Koning bepaalde regelingen die equivalent zijn aan de hoger vermelde regelingen. De invoer vindt dan plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan een van de voormelde regelingen wordt onttrokken (art. 23 § 5 WBTW).

Onder ‘onttrekking aan een douaneregeling’ moet worden verstaan, elk handelen of elk nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, geen toegang heeft tot onder douanetoezicht staande goederen en de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles niet kan uitvoeren⁴³⁶.

5405

art. 3 KB nr. 7

Goederen die in België worden ingevoerd, moeten een bestemming krijgen voor het verbruik of een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot (art. 3 KB nr. 7).

§ 3. TIJDSTIP VAN DE INVOER EN OPEISBAARHEID VAN DE BTW

5406

Het KB nr. 7 ter uitvoering van artikel 52 WBTW vermeldt de voorwaarden waaronder de goederen mogen worden ingevoerd in België, de regels met betrekking tot de persoon die de verschuldigde btw m.b.t. de invoer dient te voldoen en wie verantwoordelijk is voor de betaling hiervan.

art. 24 § 1 WBTW

Het belastbaar feit vindt plaats en de btw wordt opeisbaar op het tijdstip waarop de invoer van het goed in België gebeurt, d.i. op het tijdstip van het binnenkomen in België of op het tijdstip waarop het goed in België onttrokken wordt aan de douaneregeling waaronder het vanaf het binnenkomen werd geplaatst (art. 24 § 1 WBTW).

⁴³⁶HvJ 1 februari 2001, zaak C-66/99, Wandel, *Jur.HvJ* 2001, I-00873; HvJ 11 juli 2002, zaak C-371/99, Liberexim BV, *Jur.HvJ* 2002, I-6227.

5407

art. 24 § 2 WBTW

Indien ingevoerde goederen onderworpen zijn aan invoerrechten, landbouwheffingen en heffingen van gelijke werking, dan wordt de btw opeisbaar op het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld. Indien de ingevoerde goederen niet aan één van deze communautaire rechten onderworpen zijn, wordt het tijdstip van de opeisbaarheid van de btw bepaald overeenkomstig de bepalingen met betrekking tot het vaststellen van het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld (art. 24 § 2 WBTW).

§ 4. VOLDOENING VAN DE BTW TER ZAKE VAN INVOER

5408

art. 5 KB nr. 7

Wanneer ingevoerde goederen worden aangegeven voor het verbruik, wordt de btw voldaan op het tijdstip van de aangifte, tenzij de voldoening wordt uitgesteld (maximum 10 dagen) of de heffing wordt verlegd naar de btw-aangifte (art. 5 KB nr. 7).

5409

art. 6 KB nr. 7

De wegens invoer verschuldigde btw wordt voldaan op naam van de geadresseerde van de ingevoerde goederen (art. 6 KB nr. 7).

Als geadresseerde kunnen optreden:

- de verkrijger of overnemer aan wie de goederen worden verzonden op het tijdstip dat de btw verschuldigd wordt of, wanneer er geen verkrijger of overnemer is, de eigenaar van de goederen;
- de verkoper of een vorige verkoper, indien hij in België gevestigd is, in België geïdentificeerd is voor btw-doeleinden overeenkomstig artikel 50, § 1, 3° WBTW (aansprakelijk vertegenwoordiger of directe registratie) of vertegenwoordigd is via een globaal btw-nummer (art. 55 3° lid 2 WBTW);
- de leverancier door wie of voor wiens rekening de installatie of de montage wordt verricht van de ingevoerde goederen die in België worden geleverd;
- degene die de goederen verkocht heeft aan de boven vermelde leverancier of een vorige verkoper, indien hij in België gevestigd is, in België geïdentificeerd is voor btw-doeleinden overeenkomstig artikel 50, § 1, 3° WBTW (aansprakelijk vertegenwoordiger of directe registratie) of vertegenwoordigd is via een globaal btw-nummer (art. 55 3° lid 2 WBTW);
- de maakloonwerker, de huurder of de ontlener die goederen heeft uitgevoerd buiten de Europese Unie om hersteld, bewerkt, verwerkt of aangepast te worden;
- een belastingplichtige die btw-aangiften indient en wiens medecontractant niet in België is gevestigd, indien de goederen hem worden toegezonden:
 - 1° op zicht, op proef of in consignatie, op voorwaarde dat hij achteraf de goederen koopt of wederuitvoert buiten de Europese Unie;
 - 2° om te worden hersteld, bewerkt, verwerkt of aangepast, op voorwaarde dat hij achteraf de goederen wederuitvoert buiten de Europese Unie of dat ze hem worden overgedragen.

Het Hof van Cassatie heeft verduidelijkt dat onder het begrip ‘aangever’ moet worden verstaan, diegene die het goed bij de opheffing van een douaneregeling bestemd voor verbruik. Dit is niet gelijk te stellen met de persoon die de goederen voor de douaneregeling aanmeldt via de summier aangifte⁴³⁷.

5410

art. 51bis § 3 WBTW

art. 8 KB nr. 7

Onverminderd artikel 51bis, § 3 WBTW (solidaire aansprakelijkheid van de medecontractant in de regeling van entrepot ander dan douane-entrepot) zijn de geadresseerde, de aangever, diens lasthebber, de aangever inzake communautair douanevervoer evenals iedere andere persoon die tot voldoening

⁴³⁷Cass. 14 januari 2011, F.09.0122.N, Maersk Line UK Ltd, *Fisc.Koer.* 2011, afl. 19-20, 537, noot F. JACOBS, *Pas.* 2011, afl. 1, 172, *RGCF* 2012, afl. 2, 73.

van de invoerrechten gehouden is, hoofdelijk tot voldoening van de btw gehouden, ook al zijn de goederen, om welke reden ook, niet aan invoerrechten onderworpen. Doch alleen de geadresseerde en de aangever inzake communautair douanevervoer zijn hoofdelijk gehouden, wanneer de btw wordt voldaan met toepassing van de verleggingsregeling (art. 8 KB nr. 7). Een hoofdelijke aansprakelijkheid op vlak van btw mag evenwel geen automatische zijn; er moet ook rekening gehouden worden met de goede trouw van de betrokken partijen⁴³⁸.

§ 5. WIJZE WAAROP DE VOLDOENING GEBEURT

5411

art. 7 § 1 KB nr. 7

Wanneer de goederen voor het verbruik worden aangegeven op een douanekantoor, wordt de ter zake van invoer verschuldigde btw, onder voorbehoud van het bepaalde in randnr. 5412, betaald aan de ontvanger van dat kantoor (art. 7 § 1 KB nr. 7). De betaling wordt vastgesteld op het voor de geadresseerde bestemde exemplaar van de aangifte ten verbruik, door middel van een afdruk, aangebracht door het geautomatiseerd systeem van geldigverklaring.

5412

art. 7 § 2 KB nr. 7

Indien de geadresseerde een vergunning heeft verkregen om de verleggingsregeling toe te passen, moet hij de verschuldigde btw opnemen in de btw-aangifte m.b.t. het tijdvak waarin de invoer plaatsvond (art. 7 § 2 KB nr. 7)⁴³⁹.

Voor de toepassingsmodaliteiten, zie Aanschr. nr. 22 (ET 675.5), 21 augustus 2002.

§ 6. WETTELIJK VERMOEDEN VAN INVOER

5413

art. 25 WBTW

Krachtens artikel 25 WBTW wordt eenieder die in een derde land of in een derdelands gebied goederen heeft verkregen of er voor zijn rekening goederen heeft laten bewerken, behoudens tegenbewijs, geacht die goederen in België nadien te hebben ingevoerd.

⁴³⁸HvJ 21 december 2011, zaak C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, *Pb.C.* 18 februari 2012, afl. 49, 12; I. MASSIN, "Onvoorwaardelijke hoofdelijke aansprakelijkheid schendt richtlijn", *Fiscooloog* 2012, afl. 1284, 9; S. VANDENBERGHE en T. RACQUET, "Geen blanco cheque voor hoofdelijke aansprakelijkheid", *Fisc.Act.* 2012, afl. 11, 7; A. VANINBROUKX, "Hof van Justitie stelt voorwaarden aan hoofdelijke aansprakelijkheid tot voldoening van BTW", *TFR* 2012, afl. 422, 507.

⁴³⁹Circ. nr. AOIF 1/2008 (ET 675.10), 2 januari 2008, bijwerking van Aanschr. nr. 3, 11 januari 1973.

Intracommunautaire verwerving van goederen

440

§ 1. DE OVERGANGSREGELING

5414

De afschaffing van de fiscale binnengrenzen per 1 januari 1993 heeft voor wat betreft goederenleveringen met een internationaal karakter, tot een nieuwe omschrijving van de begrippen 'uitvoer' en 'invoer' genoopt.

Als 'uitvoer' wordt beschouwd, de verzending of het vervoer van een goed van een plaats binnen de Europese Unie naar een plaats buiten de Europese Unie. Zoals voorheen is deze handeling vrijgesteld van btw, zonder dat degene die ze stelt zijn recht op aftrek van de voorbelasting verliest.

Het begrip 'invoer' dekt uitsluitend het binnenkomen in de Europese Unie van goederen uit een land of een gebied dat niet tot de Europese Unie behoort. Het binnenkomen van goederen vanuit een andere lidstaat wordt dus niet meer aangemerkt als een belastbaar feit.

5415

De afschaffing van de fiscale binnengrenzen heeft bovendien genoopt tot een grondige wijziging van de btw-heffing ter zake van het verkeer van goederen binnen de Europese Unie zelf (intracommunautair verkeer). Het begrip 'intracommunautaire verwerving' verwoordt het belastbaar feit dat de btw moet doen toevallen aan de lidstaat van aankomst van de goederen. Op de verwerving van goederen die uit een andere lidstaat afkomstig zijn, wordt de nationale btw geheven.

5416

De regeling van de intracommunautaire verwervingen wordt bestempeld als een 'overgangsregeling' die in principe eind 1996 moest aflopen. Bij gebreke aan politieke wil bij de verschillende lidstaten om minstens een eenvormig btw-tarief overeen te komen en om een systeem van toewijzing van de btw aan de lidstaat van verbruik uit te werken, stelt men evenwel vast dat de 'overgangsregeling' waarschijnlijk behouden zal blijven⁴⁴¹.

§ 2. HET BEGRIIP 'INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING'

5417

De intracommunautaire verwerving heeft in feite de plaats van de invoer uit andere lidstaten ingenomen, doch zonder inmenging van de douane aan de fiscale binnengrenzen. In een ruime zin zou men dus kunnen zeggen dat de overgangsregeling praktisch neerkomt op een veralgemening van de verlegging van de heffing.

⁴⁴⁰Voor dit deel verwijzen we naar Circ. nr. AOIF 38/2006, 28 augustus 2006.

⁴⁴¹Speciaal Verslag nr. 9/98, Pb.C. 20 november 1998, afl. 356, 1.

5418

art. 25bis § 1 WBTW

Een 'intracommunautaire verwerving' is het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een lichamelijk roerend goed dat door de leverancier, door de afnemer of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd (art. 25bis § 1 WBTW). De intracommunautaire aard van de verwerving bestaat er dus in dat het goed wordt verplaatst van de ene naar de andere lidstaat, ongeacht of de verzending of het vervoer gebeurt door de leverancier of de afnemer.

5419

art. 25bis § 2 WBTW

Als intracommunautaire verwerving van goederen wordt ook beschouwd, de verkrijging van een lichamelijk roerend goed ingevolge een overheidsvordering en de ontvangst van een goed ingevolge een verbruiklening, op voorwaarde dat de goederen vanuit de andere lidstaat, door de leverancier of de afnemer of voor hun rekening, naar de afnemer in België worden verzonden of vervoerd (art. 25bis § 2 WBTW).

§ 3. HET BEGRIJP 'INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERING'

5419, 50

Het Btw-Wetboek geeft geen begripsbepaling van de intracommunautaire levering van goederen (art. 39bis WBTW). Zij is vrijgesteld van de Belgische btw als aan twee voorwaarden is voldaan:

- ten eerste moeten de goederen worden verzonden of vervoerd buiten België maar binnen de Europese Unie, door een belastingplichtige die verkoper van de goederen is, door zijn afnemer of voor hun rekening. Indien de verzending of het vervoer verricht wordt door of voor rekening van een volgende klant (bv. in geval van kettingverkoop met vervoer door de laatste klant), kan de vrijstelling van btw niet worden ingeroepen;
- ten tweede moet de levering worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als dusdanig handelt in een andere lidstaat (d.w.z. een geldig btw-nummer van een andere lidstaat opgeeft) en die in deze lidstaat zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw van de lidstaat moet onderwerpen.

Door het mechanisme levering/verwerving wordt de btw aldus geheven in de lidstaat van aankomst (bestemming) van de goederen.

§ 4. BELASTBARE INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN

5420

art. 3bis en 25ter § 1 lid 1 WBTW

Overeenkomstig de artikelen 3bis en 25ter, § 1, lid 1 WBTW is aan de Belgische btw onderworpen wanneer ze in België plaatsvindt, de intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel, door een belastingplichtige die als zodanig optreedt of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, op voorwaarde dat de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt en die niet valt onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen en voor zover de verwerving, noch onder de bijzondere regeling voor verkopen op afstand (zie § 10 randnr. 5446 e.v. *infra*), noch onder de levering met installatie of montage (zie § 11 randnr. 5447 e.v. *infra*) valt.

De btw is verschuldigd door degene die in België de belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verricht (zie *infra* randnr. 5837 e.v.).

5421

art. 25ter § 2 WBTW

Aan de btw is eveneens onderworpen wanneer ze in België plaatsvindt, de intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van nieuwe vervoermiddelen als bedoeld in artikel 8bis, § 2 WBTW (personenauto's, vrachtwagens, trams, autobussen, vliegtuigen, schepen, enz.), door ieder ander dan een als zodanig handelend belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon (art. 25ter § 2 WBTW).

5422

In de eerste plaats worden hiermee de particulieren beoogd die als zodanig handelen, maar ook belastingplichtigen die geen btw-aangiften moeten indienen (bv. de landbouwers die vallen onder de forfaitaire landbouwregeling), de niet-belastingplichtige rechtspersonen, belastingplichtigen zonder recht op aftrek en vrijgestelde kleine ondernemingen, wanneer zij niet gehouden zijn en niet opteren om hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen (zie randnr. 5426). Het is van geen belang dat de verkoper of de overdrager het voordeel zou hebben van de vrijstelling voor kleine ondernemingen. Nieuwe vervoermiddelen worden dus steeds onderworpen aan de btw van het bestemmingsland.

Personen die niet gehouden zijn tot de indiening van btw-aangiften of van bijzondere btw-aangiften nr. 629 (intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten) moeten de verschuldigde btw op de intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel voldoen op een douanekantoor naar keuze, door middel van de indiening van een bijzondere btw-aangifte nr. 446⁴⁴².

5423

De intracommunautaire verwerving van accijnsproducten (minerale oliën, alcohol en alcoholhoudende dranken en tabaksfabrikaten) wordt altijd belast in de lidstaat van bestemming van deze producten. Dit is de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer⁴⁴³. Alvorens een eerste intracommunautaire verwerving van accijnsproducten wordt verricht, dient daarvan kennis te worden gegeven aan de btw-administratie.

Het Btw-comité heeft vereenvoudigingsmaatregelen aangenomen in geval van annulatie van een intracommunautaire levering, wanneer de goederen verder worden geleverd aan een andere koper in de lidstaat van aankomst van de goederen of wanneer de goederen worden vervoerd naar een andere lidstaat dan die van de oorspronkelijke leverancier⁴⁴⁴.

§ 5. UITGESLOTEN HANDELINGEN

5424

art. 15 § 2 lid 2 2° en

art. 25ter § 1 lid 1 en 2 WBTW

Intracommunautaire verwervingen worden in de volgende gevallen niet aan de btw onderworpen:

⁴⁴²Zie KB nr. 46.

⁴⁴³Aanschr. nr. 8, 8 oktober 1998.

⁴⁴⁴Gepubliceerd in Nederland, *FED* 1995, 381; in België: Vr. nr. 600 FOURNAUX 9 oktober 1996, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 58, 7769-7770, *BTW-Revue*, afl. 124, 1021.

- indien de verkoper een belastingplichtige is die in zijn lidstaat is vrijgesteld als kleine onderneming (vgl. in België met art. 56 § 2 WBTW);
- indien het goederen betreft die door of voor rekening van de verkoper geïnstalleerd of gemonteerd moeten worden en waarvan de plaats van levering wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 15, § 2, lid 2, 2° WBTW (cf. *infra* § 11);
- indien het goederen betreft waarvoor de verkoper onder de door artikel 15, § 4 WBTW beoogde regeling voor verkopen op afstand valt (cf. *infra* § 10);
- indien ze worden verricht door belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen die onder de afwijking, beoogd in artikel 25ter, § 1, lid 2, 2° WBTW vallen;
- indien ze worden verricht onder de regeling van het vereenvoudigd driehoeksverkeer (zie randnr. 5426).

5425

Aan de Belgische btw zijn niet onderworpen, de intracommunautaire verwervingen met betrekking tot goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten, op voorwaarde dat ze een bepaalde drempel niet overschrijden binnen een bepaalde periode en door één van de nagenoemde personen worden verricht. De btw wordt dan voldaan door de leverancier in de lidstaat van vertrek van de goederen, tenzij de leverancier of de verwerver opteren voor de onderwerping aan de Belgische btw. De beoogde personen zijn de landbouwers, onderworpen aan de forfaitaire landbouwregeling, de belastingplichtigen vrijgesteld van btw als kleine onderneming, de belastingplichtigen zonder recht op aftrek en de niet-belastingplichtige rechtspersonen.

art. 53bis § 1 lid 2 en
art. 25ter § 1 lid 2 b)
WBTW

De drempel bedraagt 11 200,00 EUR, exclusief de btw die wordt voldaan in de lidstaat van vertrek van de goederen. Hij mag niet overschreden worden tijdens een periode die het lopende kalenderjaar en het jaar voordien omvat. Een verklaring van overschrijding moet worden ingediend vooraleer de verwerving te verrichten waardoor de drempel zal worden overschreden. Dat is niet nodig als in de loop van het vorige kalenderjaar de in artikel 53ter WBTW bedoelde aangifte (zie randnr. 5885,20) werd ingediend voor intracommunautaire verwervingen van goederen en diensten waarvan het totale bedrag de drempel overtrof.

art. 53bis WBTW
art. 4
KB nr. 10

De verwerver kan ervoor opteren om de btw te voldoen in België. Deze keuze geldt vanaf de datum van indiening van de keuzeverklaring, tot 31 december van het tweede jaar volgend op deze datum (art. 4 KB nr. 10).

Een forfaitaire landbouwer die voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, wordt geacht de keuze te hebben gedaan vanaf het ogenblik dat hij zijn btw-identificatienummer meedeelt aan zijn leverancier met het oog op het verrichten van een intracommunautaire verwerving.

5426

art. 25ter § 1 lid 2 3° WBTW

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, lid 2, 3° WBTW zijn niet aan de Belgische btw onderworpen, de intracommunautaire verwervingen van goederen verricht door een niet in België gevestigde belastingplichtige met een btw-identificatienummer in een andere lidstaat, indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- de intracommunautaire verwerving moet worden verricht met het oog op een volgende levering in België door de hoger vermelde belastingplichtige;

- de goederen verworven door deze belastingplichtige moeten vanuit een andere lidstaat dan deze die het btw-identificatienummer heeft toegekend, rechtstreeks verzonden of vervoerd worden naar degene voor wie hij de volgende levering verricht;
- degene voor wie de volgende levering bestemd is, moet een belastingplichtige zijn of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die over een Belgisch btw-nummer beschikt en gehouden is tot voldoening van de btw uit hoofde van de levering, verricht door de niet in België gevestigde belastingplichtige.

Deze regeling lost de problemen van identificatie in een andere lidstaat op die zich voordoen bij intracommunautaire ABC-transacties waarbij A, B en C in drie verschillende lidstaten gevestigd zijn (driehoeksverkeer) en er ook over een btw-nummer beschikken. Door de vereenvoudiging moet B zich niet laten identificeren in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat van C).

De verwerving wordt daar niet belast en de btw op de nationale levering wordt betaald door C⁴⁴⁵.

Wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen, onder bezwarende titel en tussen als zodanig handelende belastingplichtigen, tot één enkele intracommunautaire verzending of één enkel intracommunautair vervoer leiden, kan deze verzending of dit vervoer aan slechts een van de twee leveringen worden toegerekend en is alleen deze ene levering vrijgesteld⁴⁴⁶. De andere levering is dan noodzakelijkerwijze een 'lokale levering' in het land van vertrek van de goederen of aankomst van de goederen⁴⁴⁷.

Deze uitlegging geldt ongeacht welke belastingplichtige – de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer – de macht heeft om tijdens deze verzending of dat vervoer over de goederen te beschikken. Om voor de bij artikel 25ter, § 1, lid 2, 3° WBTW voorziene vereenvoudigingsregeling in aanmerking te komen, moet het vervoer evenwel verband houden met de relatie A – B.

5427

art. 25ter § 1 lid 2 4° WBTW

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, lid 2, 4° WBTW zijn (met ingang van 1 januari 1995) niet aan de Belgische btw onderworpen, de intracommunautaire verwervingen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, indien de verkoper een belastingplichtige wederverkoper is die als zodanig optreedt en het verworven goed in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer, aan de btw werd onderworpen overeenkomstig de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge bedoeld in titel B van de richtlijn 94/5/EG of anderzijds, wanneer de verkoper een organisator is van openbare veilingen die als zodanig optreedt en het verworven goed in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer aan de btw werd onderworpen overeenkomstig de bijzondere regeling, bedoeld in titel C van dezelfde richtlijn.

§ 6. INTRACOMMUNAUTAIR MAAKLOONWERK

5428

art. 18 § 1 lid 2 1° WBTW

Met ingang van 1 januari 1993 werd in België maakloonwerk (art. 18 § 1 lid 2 1° WBTW) als een levering van goederen beschouwd, ook als het intracommunautair werd verricht. Sedert 1 januari 1996 wordt maakloonwerk opnieuw als een dienst beschouwd.

⁴⁴⁵Circ. nr. AOIF 38/2006, 28 augustus 2006.

⁴⁴⁶HvJ 6 april 2006, zaak C-245/04, EMAG Handel Eder OHG, FJF, No. 2007/98.

⁴⁴⁷HvJ 16 december 2010, zaak C-430/09, Euro Tyre Holding BV, FJF, No. 2012/274, Pb.C. 19 februari 2011, afl. 55, 13, TFR 2011, afl. 397, 227.

5429

Er is sprake van bilateraal intracommunautair maakloonwerk wanneer materialen worden verzonden door een opdrachtgever die een btw-nummer heeft in de ene lidstaat, naar een maakloonwerker in een andere lidstaat en de bewerkte goederen terugkeren in de lidstaat waar de opdrachtgever voor btw is geïdentificeerd.

Deze bepaling is eveneens toepasselijk wanneer het voorwerp van het werk in België bestaat in de vernietiging van goederen die vanuit het buitenland worden toegestuurd. Het dient opgemerkt dat het belang van de kwalificatie als bilateraal intracommunautair maakloonwerk sinds 1 januari 2010 gevoelig is afgenomen. Voor de plaatsbepaling van de diensten kan immers beroep gedaan worden op de algemene verleggingsregeling (cf. waar de ontvanger van de dienst is gevestigd).

5430

Er is sprake van niet-bilateraal intracommunautair maakloonwerk wanneer de materialen die naar de maakloonwerker werden verzonden, niet rechtstreeks terugkeren naar de lidstaat van de opdrachtgever van waaruit ze eerder verzonden werden. De vereenvoudigingen inzake niet-bilateraal maakloonwerk die golden tot 31 december 1995 werden hernomen in aanschrijving nr. 7 van 28 september 1998, inmiddels vervangen door circulaire nr. AOIF 40 van 6 november 2007 en uitgebreid tot elk materieel werk of expertise met betrekking tot een lichamelijk roerend goed⁴⁴⁸.

§ 7. VRIJGESTELDE INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN

5432

Een intracommunautaire verwerving van goederen die een vrijstelling genieten indien ze worden ingevoerd of in het binnenland worden geleverd, is vrijgesteld van btw. De artikelen 39, 40, 41, 42 en 44 WBTW werden in die zin aangepast.

5433

art. 40bis WBTW

Een intracommunautaire verwerving van goederen waarvoor de afnemer recht zou hebben op volledige teruggaaf van de btw, is eveneens vrijgesteld (art. 40bis WBTW). De Belgische administratie aanvaardt deze vrijstelling bij wijze van ‘tolerantie’ ook voor de overbrenging van goederen door een niet in België gevestigde belastingplichtige die in België werken in onroerende staat verricht⁴⁴⁹.

§ 8. GELIJKSTELLING MET INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN

5434

art. 12bis lid 1 WBTW

⁴⁴⁸Voor toelichting bij de regeling inzake intracommunautair maakloonwerk en de specifieke praktische maatregelen die de lidstaten van de Europese Unie overeengekomen zijn tussen 1 januari 1993 en 31 december 1995: Besliss. nr. ET 78.314, 19 mei 1993, *BTW-Revue* 1993, afl. 105, 778-780, nr. 966; Vr. nr. 526 DE CLIPPELE 22 april 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, nr. 64, 5935, *BTW-Revue* 1993, afl. 106, 1072 en 1095 tot 1102; Vr. nr. 620 DUQUESNE 29 juni 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, nr. 71, 6835, *BTW-Revue* 1994, afl. 107, 149; Vr. nr. 727 DE CLIPPELE 29 september 1993, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, nr. 85, 8100, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 362; Aanschr. nr. 13, 18 mei 1994; G. DE WIT, “Het BTW-regime inzake maakloonwerk en werkzaamheden i.v.m. roerende goederen”, *AFT* 1996, 403-408; “Consolidated document on transactions, other than bilateral transactions, involving work on movable tangible property”, *International VAT Monitor* 2002, annex bij vol. 13, nr. 3, 9-21.

⁴⁴⁹Besliss. nr. ET 119.687, 15 maart 2011.

Het internationaal goederenverkeer in de schoot van een onderneming met vestigingen in verschillende lidstaten moet fiscaal kunnen worden opgevolgd, teneinde altijd de plaats te kennen waar de goederen zich bevinden. Daarom stelt artikel 12bis, lid 1 WBTW de ‘overbrenging’ door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat gelijk met een levering van goederen onder bezwarende titel.

Er is sprake van een overbrenging wanneer een lichamelijk goed door of voor rekening van een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden wordt verzonden of vervoerd buiten België, maar binnen de Europese Unie. De met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde overbrenging is dus in feite een intracommunautaire handeling die aanleiding geeft tot vrijstelling van btw in België en tot heffing van de btw in de lidstaat van aankomst (art. 39bis 4° WBTW). Goederen die naar België overgebracht worden, moeten het voorwerp uitmaken van een intracommunautaire verwerving in België.

Betreffende de terbeschikkingstelling door een in een andere lidstaat gevestigde onderneming ten behoeve van één van haar werknemers, van een voertuig dat niet bestemd is om uitsluitend voor beroepsdoeleinden te worden gebruikt, zie Circ. nr. AOIF 43, 21 december 2006; Besliss. nr. ET 114.644, 9 juni 2008; Cass. 25 september 2009, *FJF*, No. 2010/52.

5435

Onder meer de consignatiezending (zie randnr. 5311) door een Belgische consignant naar een consignataris of een verkoopcommissienair-consignataris, gevestigd in een andere lidstaat, wordt in principe als een ‘overbrenging’ aangemerkt. Doordat de consignant een intracommunautaire verwerving verricht in de lidstaat van aankomst, moet hij in principe in die lidstaat over een btw-nummer beschikken. Er moet rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat het btw-stelsel waaraan de lidstaat van aankomst de consignatiezending onderwerpt, niet met het Belgische stelsel overeenstemt.

5436

Wanneer een in België gevestigde leverancier, in het kader van een contract van opslag, goederen verzendt naar een in een andere lidstaat gevestigde klant die deze goederen gebruikt naarmate hij ze voor zijn productie nodig heeft (overbrenging van voorraden), geldt dezelfde regeling als vermeld in voorgaande paragraaf.

5437

De verzending van goederen in het kader van een verkoop op proef of een zending op zicht, wordt bij wijze van vereenvoudiging in België als een niet-overbrenging aangemerkt, op voorwaarde dat de lidstaat van aankomst de bestemming van de goederen niet gelijkstelt met een intracommunautaire verwerving en dat de bestemming gekend is vanaf het tijdstip van de verzending⁴⁵⁰. Op het tijdstip van de eigendoms-overdracht wordt de Belgische verzender geacht een levering te verrichten die van de btw is vrijgesteld of aan de btw is onderworpen naargelang de koper zijn intracommunautaire verwerving al of niet aan de btw moet onderwerpen⁴⁵¹.

5438

Als overbrenging wordt niet aangemerkt, de verplaatsing van een goed vanuit België naar een andere lidstaat met het oog op de uitvoering van de volgende verrichtingen:

- de levering van het goed binnen de lidstaat waar de installatie of de montage ervan plaatsvindt (cf. *infra* § 11) of binnen de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van goederen verkocht op afstand (cf. *infra* § 12);
- de levering van dat goed aan boord van een vervoermiddel voor passagiersvervoer binnen de Europese Unie;

⁴⁵⁰Aanschr. nr. 18, 15 september 1994, nr. 21.

⁴⁵¹Aanschr. nr. 18, 15 september 1994, nrs. 25 tot 29.

- de levering van dat goed met vrijstelling wegens uitvoer, om een intracommunautaire levering te verrichten of om te worden geleverd voor vrijgestelde schepen en vliegtuigen;
- de verzending van een goed buiten de EU via een andere lidstaat⁴⁵²;
- de verrichting van een dienst voor de belastingplichtige in verband met werkzaamheden betreffende dat goed, daadwerkelijk uitgevoerd in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed, voor zover de goederen na bewerking opnieuw worden verzonden naar deze belastingplichtigen in België van waar zij oorspronkelijk waren verzonden of vervoerd⁴⁵³;
- het tijdelijk gebruik van dat goed in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed ten behoeve van een dienstverrichting door de in België gevestigde belastingplichtige; Men dient oplettend te zijn op het feit dat bepaalde lidstaten in dit geval een btw-identificatie eisen als de niet-overbrenging 24 maanden overschrijdt.
- het tijdelijk gebruik voor ten hoogste 24 maanden in een lidstaat waar de invoer van hetzelfde goed in aanmerking zou komen voor de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten. Deze regeling vindt bijvoorbeeld toepassing voor het gebruik van voertuigen, ter beschikking gesteld door werkgevers, gevestigd in een andere lidstaat⁴⁵⁴. Teneinde de formaliteiten met betrekking tot de niet-overbrenging tot een minimum te herleiden, aanvaardt de administratie dat bepaalde goederen niet opgenomen dienen te worden in het register der niet-overbrengingen⁴⁵⁵.
- de levering van gas via een Europees aardgassysteem of eender welk op een dergelijk systeem aangesloten net, de levering van elektriciteit of de levering van warmte of koude via warmte- of koudnetten, onder de in artikel 15, § 2, tweede lid, 4° WBTW bepaalde voorwaarden.

5439

Wanneer een van de voorwaarden voor de toepassing van het vorige lid niet meer vervuld is, wordt het goed als overgebracht aangemerkt op het tijdstip waarop de voorwaarde niet meer vervuld wordt.

5440

art. 25quater § 1 WBTW

Als tegenhanger van artikel 12bis WBTW (gelijkstelling met intracommunautaire leveringen) bepaalt artikel 25quater, § 1 WBTW dat een intracommunautaire verwerving wordt verricht door een belastingplichtige die een goed, dat door hem of voor zijn rekening wordt verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat, bestemt voor de doeleinden van zijn economische activiteit. Het goed moet evenwel door de belastingplichtige vervaardigd, aangekocht, intracommunautair verworven of ingevoerd zijn in die andere lidstaat.

Het vorenstaande geldt onder meer ten aanzien van een consignatiezending naar een in België gevestigde consignataris of verkoopcommissionair-consignataris, of ten aanzien van een zending naar een in België gevestigde klant die een productievoorraad aanlegt. In principe is de in een andere lidstaat gevestigde consignant of verzender verplicht zich in België te laten registreren, tenzij hij over een vaste inrichting beschikt. De registratie kan geschieden middels een aansprakelijk vertegenwoordiger of via een directe registratie. Voor meer details zie Deel VIII, Hoofdstuk X, 'Niet in België gevestigde belastingplichtige' (zie randnr. 5887,50 e.v.).

⁴⁵²BTW-Revue 1995, afl. 113, 481, nr. 1009.

⁴⁵³Besliss. nr. ET 94.286, 4 mei 2000, BTW-Revue, afl. 145, 145.

⁴⁵⁴Circ. nr. ET 112.208 (AOIF 43/2006), 21 december 2006, www.monKEY.be; Vr. nr. 273 VAN BIESEN 2 februari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 055, 89-93.

⁴⁵⁵Besliss. nr. ET 103.629, 4 november 2002.

Een vereenvoudigingsstelsel werd ook ingevoerd ten aanzien van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden in het kader van een in randnrs. 5312 en 5313, bedoelde verkoop op proef of zending op zicht⁴⁵⁶.

§ 9. PLAATS WAAR EEN INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING WORDT VERRICHT

5442

art. 25quin-quies § 2 WBTW

Als regel geldt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer (art. 25quinquies § 2 WBTW).

5443

art. 25quin-quies § 3 lid 1 WBTW

Als een soort van veiligheidsbepaling stelt het wetboek dat de intracommunautaire verwerving van een goed belast wordt in de lidstaat die het btw-nummer heeft toegekend waaronder de afnemer de verwerving verricht. Wanneer de afnemer achteraf bewijst dat de goederen in een andere lidstaat zijn toegekomen en dat de verwerving ervan de btw heeft ondergaan, moet deze lidstaat de teruggaaf ervan toestaan of aan de btw-heffing verzaken (art. 25quinquies § 3 lid 1 WBTW). Deze btw is niet zomaar aftrekbaar gelet op het gegeven dat het gaat om een 'vangnetbepaling'⁴⁵⁷.

In het niet-vereenvoudigd driehoeksverkeer (intracommunautaire ABC-transacties) heeft een Belgische belastingplichtige B verplichtingen in de lidstaat van C waar hij een intracommunautaire verwerving moet verrichten, gevolgd door een nationale levering aan C. Hij zou zich in die lidstaat moeten laten identificeren of er een aansprakelijk vertegenwoordiger moeten laten erkennen die instaat voor de betaling van de btw in verband met de twee voornoemde handelingen. Door de opgave van zijn Belgisch btw-nummer treedt de veiligheidsbepaling in werking waardoor België de intracommunautaire verwerving zou mogen belasten, ofschoon ze in de lidstaat van C heeft plaatsgevonden.

Bij wijze van vereenvoudiging bepaalt artikel 25quinquies, § 3, lid 3 WBTW dat de Belgische btw geacht wordt geheven te zijn wanneer:

- de intracommunautaire verwerving verricht is in een andere lidstaat door een belastingplichtige met een Belgisch btw-nummer;
- de intracommunautaire verwerving wordt verricht met het oog op een volgende levering in de andere lidstaat door deze belastingplichtige;
- de aldus door deze belastingplichtige verworven goederen rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan België verzonden of vervoerd worden naar degene voor wie hij de volgende levering verricht;
- degene voor wie de volgende levering bestemd is, een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is, met een btw-nummer in de lidstaat van aankomst;
- degene voor wie de volgende levering bestemd is, door de belastingplichtige met een Belgisch btw-nummer aangewezen is om de btw te voldoen uit hoofde van de levering;
- de belastingplichtige met een Belgisch btw-nummer de verplichting naleeft tot aangifte van de door hem verrichte levering.

Voor de voorwaarden waaronder de vereenvoudigingsmaatregelen kunnen worden toegepast, zie voetnoot⁴⁵⁸.

5444

art. 25quinquies § 4 WBTW

⁴⁵⁶Aanschr. nr. 18, 15 september 1994; Vr. nr. 428 BROT CORNE 23 april 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 064, 134-135.

⁴⁵⁷HvJ 22 april 2010, zaken C-536/08 en C-539/08, X en Facet BV/Facet Trading BV, Pb.C. 19 juni 2010, afl. 161, 10, TFR 2010, afl. 385, 675 en afl. 392, 1030, noot L. VANDENBERGHE; Gent 15 maart 2011, TFR 2011, afl. 408, 767, noot L. VANDENBERGHE en Antwerpen 10 mei 2011, TFR 2011, afl. 408, 789.

⁴⁵⁸Vr. nr. 447 DE CLIPPELE 2 maart 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, nr. 55, 19 april 1993, 4902-4903, BTW-Revue 1993, afl. 105, 806; Circ. nr. AOIF 38, 28 augustus 2006.

Om de invoer door niet-belastingplichtige rechtspersonen uit een derde land via een andere lidstaat, op gelijke voet te plaatsen met verwervingen die zij vanuit die andere lidstaat zouden doen, worden de ingevoerde goederen geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer. De plaats van verwerving wordt dan vastgesteld volgens de regels van de randnr. 5438 en 5439 (art. 25quinquies § 4 WBTW).

5445

art. 25quinquies § 5 WBTW

Artikel 25quinquies, § 5 WBTW stelt een weerlegbaar vermoeden in van intracommunautaire verwerving van goederen in België, wanneer de afnemer zijn verwerving verricht onder een Belgisch btw-nummer of wanneer hij op het tijdstip van de verwerving in België gevestigd is. De btw die op basis van dit artikel wordt geëist, kan niet zomaar in aftrek worden gebracht. Volgens het Gentse hof van beroep kan deze btw enkel worden teruggevorderd, op basis van artikel 77, § 1, 1° WBTW, indien de belastingplichtige kan aantonen dat er btw is geheven op de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst⁴⁵⁹.

§ 10. BIJZONDERE REGELING VOOR VERKOPEN OP AFSTAND

- Bibliografie – BUBLOT, J., “Le nouveau régime TVA des ventes à distance: approche critique”, *RGF* 1994, afl. 5, 165-173.
– DOLFEN, K. en VAN MOORSEL, J., “Intracommunautaire leveringen en kettingtransacties in de bredere context”, *AFT* 2012, afl. 6-7, 5-25.

5446

In principe kunnen particulieren hun aankopen verrichten in de gehele Europese Unie met definitieve voldoening van de btw in het land van oorsprong. Zij mogen de aangekochte goederen zelf overbrengen zonder enige formaliteit. Er bestaan slechts uitzonderingen voor de verwerving van nieuwe vervoermiddelen (cf. *supra* § 4) en voor de verwerving van goederen die door of voor rekening van de verkoper geïnstalleerd of gemonteerd moeten worden (zie § 11).

Gelet op de tariefverschillen tussen de lidstaten werd de heffing in het oorsprongsland bijgestuurd door de bijzondere regeling voor verkopen op afstand van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden geleverd of vanuit België naar een andere lidstaat⁴⁶⁰.

Er kan slechts sprake zijn van verkopen op afstand indien een intracommunautair vervoer plaatsvindt, verricht door de verkoper die op één of andere wijze, rechtstreeks of onrechtstreeks, op zich genomen heeft de bestelde goederen bij de verkrijger in België te brengen. Indien de afnemer zelf voor het vervoer zorgt of een derde daarmee belast, moeten de gewone regels worden toegepast, d.w.z. dat tenzij de verkrijger een particulier is, de algemene regeling voor intracommunautaire verwervingen geldt.

In afwijking van de plaatsbepalingsregels van artikel 15, § 2, lid 2, 1° en § 3 WBTW (zie nr. 5332) en van de uitsluiting van de leveringen van goederen, onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing bedoeld in titel B of titel C van richtlijn 94/5/EG, wordt in artikel 15, § 4 WBTW bepaald dat goederen geacht worden in België geleverd te zijn, wanneer ze door of voor rekening van de leverancier naar België worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat en de levering wordt verricht ten behoeve van een niet-belastingplichtige of van een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die er niet toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen (drempel van 11 200,00 EUR niet overschreden – zie § 5). Zodoende verricht een in een andere lidstaat dan België gevestigde verkoper een belastbare levering in België. Hij is er in principe de btw verschuldigd op al zijn leveringen die onder de bijzondere regeling vallen. In voorkomend geval moet de verkoper een aansprakelijke vertegenwoordiger in België laten erkennen of zich direct laten registreren in België (zie: Deel VIII, Hoofdstuk X, ‘Niet in België gevestigde belastingplichtige’ (zie randnr. 5887,50 e.v.)).

⁴⁵⁹Gent 15 maart 2011, *Fisc.Koer.* 2011, afl. 11, 348, *TFR* 2011, afl. 408, 767, noot L. VANDENBERGHE.

⁴⁶⁰De toepassingsvoorwaarden van de bijzondere regeling zijn uiteengezet in de Aanschr. nr. 7, 27 april 1995; zie *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 3-5.

De afwijkende regel inzake de levering in België wordt slechts toegepast indien in het lopend jaar of in het voorgaand jaar goederen, andere dan accijnsproducten, in België geleverd werden voor een bedrag dat 35 000,00 EUR excl. btw overtreft. Voor zover betreffende drempel niet overschreden wordt, voldoet de verkoper de btw in het oorsprongslidstaat. In de lidstaat waarvan hij deel uitmaakt, kan hij er echter voor kiezen dat de plaats van de levering België is.

In artikel 15 WBTW worden de regels aangegeven die dienen te worden gevolgd in de omgekeerde situatie van verkopen op afstand van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat. In afwijking van § 2, lid 2, 1° en van § 3 én met uitzondering van de leveringen van goederen onder de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge ingesteld, door artikel 58, § 4 WBTW, is de plaats van de levering in dat geval de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de aankomst van de verzending of het vervoer. Er is evenwel vereist dat voldaan wordt aan voorwaarden die de afspiegeling zijn van deze, opgelegd in artikel 15, § 4 WBTW, voor verkopen op afstand vanuit een andere lidstaat naar België.

De Belgische leverancier kan steeds opteren voor de btw-heffing in de lidstaat van bestemming, ook als hij de drempel zoals voorzien door de andere lidstaten niet bereikt. De modaliteiten voor het uitoefenen van de optie zijn bepaald in artikel 7 KB nr. 10. De optie gaat in op de datum van de aangifte ter post van de brief waarin de keuze ter kennis wordt gebracht en geldt tot 31 december van het tweede jaar dat op deze datum volgt.

art. 15 § 6 WBTW

In artikel 15, § 6 WBTW is bepaald dat goederen die door de leverancier worden ingevoerd in een andere lidstaat dan deze van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, geacht worden te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer. Dit vermoeden geldt zowel voor § 4 als voor § 5 van artikel 15 WBTW.

§ 11. LEVERINGEN VAN GOEDEREN MET INSTALLATIE OF MONTAGE

5447

art. 15 § 2 2° WBTW

Overeenkomstig artikel 15, § 2, 2° WBTW wordt een goed in België geleverd wanneer het door of voor rekening van de leverancier in België wordt geïnstalleerd of gemonteerd (zie randnr. 5331,50). Zo'n levering valt in geen geval onder de algemene regeling van de intracommunautaire verwervingen, noch onder de bijzondere regelingen die van de algemene regeling afwijken. De levering met installatie of montage door de verkoper is dus altijd onderworpen aan de btw van de lidstaat waar de installatie of de montage plaatsvindt.

Een levering met installatie veronderstelt een bijkomend materieel werk in die zin dat die levering slechts als volmaakt kan worden beschouwd wanneer dat werk met het oog op de plaatsing noodzakelijk is om het goed bruikbaar te maken. Opdat de handeling voor het geheel als een levering van een goed zou worden aangemerkt, dient het geleverde roerend goed, éénmaal de installatie of montage beëindigd is, zijn eigen individualiteit te behouden⁴⁶¹. Het onderscheid tussen levering met montage en werk in onroerende staat is bijzonder complex en kan belangrijke gevolgen hebben met betrekking tot de niet-overbrengingsproblematiek.

§ 12. TIJDSTIP WAAROP EEN INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING WORDT VERRICHT – OPEISBAARHEID VAN DE BTW

5448

art. 25septies § 1 WBTW

In tegenstelling tot nationale leveringen, vallen bij intracommunautaire verwervingen het tijdstip van het belastbaar feit en het tijdstip van opeisbaarheid van de btw niet noodzakelijk samen (art. 25septies

⁴⁶¹Vr. nr. 251 FOURNAUX 23 januari 1996, Vr. & Antw. Kamer 1995-1996, nr. 28, 3353.

§ 1 WBTW). Het belastbaar feit vindt plaats op het tijdstip waarop de levering van een gelijkaardig goed in België plaatsvindt (cf. *supra* § 6).

art. 25septies § 2 WBTW

De btw wordt echter pas opeisbaar (art. 25septies § 2 WBTW):

- op de factuurdatum, wanneer de factuur wordt uitgereikt tussen het tijdstip van het belastbaar feit en de vijftiende dag van de maand die erop volgt;
- in alle andere gevallen, op de vijftiende dag van de maand die volgt op het tijdstip van het belastbaar feit.

De btw op een abonnement vanuit een andere lidstaat wordt opeisbaar bij de uitreiking van de factuur⁴⁶².

De betaling van een voorschot geeft geen aanleiding tot opeisbaarheid van de btw. Daardoor wordt belet dat op een intracommunautaire handeling zou moeten vooruitgelopen worden, door de btw te voldoen in een lidstaat waarvan slechts verondersteld kan worden dat de intracommunautaire verwerking er zal plaatsvinden.

Indien de belastingplichtige (nog) niet over een factuur beschikt, moet de btw voldaan worden volgens het bedrag dat voorkomt op andere documenten (bv. bestelbon). Naderhand zal een regularisatie moeten gebeuren wanneer dat bedrag niet met het factuurbedrag overeenstemt.

⁴⁶²Vr. nr. 705 DE CLIPPELE 22 september 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, nr. 85, 8095.

Maatstaf van heffing

5449

- Bibliografie
- NORRE, P., “De maatstaf van heffing inzake BTW”, in MAES, L., DE CNIJF, H. en CARLIER, P. (eds.), *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1997-1998*, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 375-423.
 - DELANGRE, J., “Vaststelling van de maatstaf van heffing. BTW op nieuwe gebouwen”, *AFT* 1985, 58-67.
 - NOTREDAME, B., “BTW en overheidssubsidies”, *AFT* 1995, 7-15 en *AFT* 2003, 407-419.

Hoofdstuk I

Levering van goederen en dienstverrichtingen in België

5450

De maatstaf van heffing bestaat uit alles wat wordt ontvangen dat in rechtstreeks verband staat met de verrichte levering of dienst en waarvan de tegenwaarde in geld kan worden uitgedrukt. De tegenprestatie is de subjectieve waarde, d.w.z. de in elk concreet geval werkelijk ontvangen waarde en niet een volgens objectieve maatstaven vastgestelde waarde⁴⁶³. Evenmin valt onder de maatstaf van heffing voor btw bedragen die de belastingplichtige aan zijn medecontractant contractueel had kunnen aanrekenen, maar die niet zijn aangerekend⁴⁶⁴.

Een machtiging, verleend door de Europese Raad om een minimummaatstaf van heffing te voorzien t.a.v. prestaties tussen nauw met elkaar verbonden partijen, mag alleen toegepast worden indien dit strikt noodzakelijk is om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Wanneer uit objectieve gegevens blijkt dat de tussen de verbonden partijen overeengekomen vergoeding marktconform is, kan de afwijkende regeling inzake de oplegging van een minimummaatstaf van heffing geen toepassing vinden⁴⁶⁵.

§ 1. DE TEGENPRESTATIE WORDT UITSLUITEND IN GELD VERGOED

1. De prijs en haar bestanddelen - Kosten toe te voegen aan de prijs - Bijhorigheden

5451

art. 26 lid 1 WBTW

Voor leveringen van goederen en diensten wordt de btw berekend over alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verstrekt of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden (art. 26 lid 1 WBTW).

⁴⁶³HvJ 23 november 1988, zaak 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd.*, *Jur.HvJ* 1988, I-6365, *FJF*, No. 90/142, *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 967; HvJ 24 oktober 1996, zaak C-288/94, *Argos*, *Jur.HvJ* 1996, I-5311. Zie ook HvJ 15 juli 2004, zaken C-495/01, C-463/02, C-381/01 en C-144/02, Commissie tegen Finland, Zweden, Italië en Duitsland, *NJB* 2004, afl. 33, 1754.

⁴⁶⁴HvJ 9 december 2011, zaak C-69/11, *Connoisseur Belgium BVBA*, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 5, 297, *FJF*, No. 2012/215.

⁴⁶⁵HvJ 29 mei 1997, zaak C-63/96, *Werner Skripalle*, *BTW-Revue* 1997, afl. 131, 1181.

Voor de levering wordt de btw berekend over een maatstaf die in principe gevormd wordt door de prijs die tussen de partijen is vastgesteld op het tijdstip dat de btw opeisbaar wordt. Wanneer er periodieke betalingen van de prijs worden overeengekomen, bv. bij vestiging van een recht van opstal op een grond waarop een nieuw gebouw is opgericht, moet een contante waarde worden vastgesteld⁴⁶⁶.

Het voorschot dat een klant aan een hotelexploitant heeft betaald, in het geval dat de klant gebruik maakt van zijn recht van annulering en de hotelexploitant het bedrag behoudt, dient te worden beschouwd als een forfaitaire schadeloosstelling, zodat dit bedrag niet aan de btw is onderworpen⁴⁶⁷.

Hotel-, restaurant- en rondreiskosten, gemaakt door een in België gevestigd zelfstandig consultant en doorgefactureerd aan zijn Belgische klant, moeten, evenals de eigenlijke vergoeding, in België worden onderworpen aan de btw, gezien de door de consultant verstrekte diensten hier plaatsvinden⁴⁶⁸.

Bij kansspelautomaten is de maatstaf van heffing van btw niet de volledige inzet van de spelers, maar alleen dat deel van de inzetten dat aan de eigenaar van de automaten toekomt en dus niet opnieuw aan de spelers als prijs wordt uitgekeerd⁴⁶⁹.

Het volle bedrag van de door een organisator van een spel ontvangen deelnamekosten vormt de maatstaf van heffing voor dit spel, indien de organisator vrij over genoemd bedrag kan beschikken. Voor de berekening van de btw moeten de deelnamekosten dus niet worden verminderd met de waarde van de aan de winnaars van het spel toegekende prijzen⁴⁷⁰.

Op de prestaties van telecommunicatiediensten zijn bijzondere regels van toepassing⁴⁷¹.

5452

Een prijs kan in een enkele geldsom zijn uitgedrukt of in verschillende geldsommen die afzonderlijk in rekening worden gebracht.

In laatstbedoeld geval moeten de geldsommen aan de btw worden onderworpen, wanneer ze een bestanddeel (element) van de prijs vormen. Wanneer ze een schadevergoeding uitmaken zijn ze niet belastbaar⁴⁷². Bepaalde sommen voor toekomstige leveringen of diensten (bijhorigheden) worden belast alsof ze bestanddelen van de prijs zouden zijn.

5453

De zogenaamde lasten, inzonderheid de sommen die de afnemer aan een derde moet betalen ter ontlasting van zijn leverancier, moeten voor de heffing van de btw bij de prijs worden gevoegd.

Toepassingsgevallen

1. Maken deel uit van de maatstaf van heffing als bestanddeel van de prijs:
 - het verplichte drinkgeld⁴⁷³;
 - de gemeentebelasting die de exploitant van een schouwburg in de prijs van het toegangskaartje opneemt, is een van de bestanddelen van de prijs en behoort dus tot de maatstaf van heffing van de btw⁴⁷⁴;
 - de door de Staat aan een aannemer boven de aannemingsprijs betaalde sommen, welke deze ingevolge een cao als bijkomende vergoeding aan zijn arbeiders moest uitkeren⁴⁷⁵;

⁴⁶⁶Vr. nr. 710 DE CLIPPELE 22 september 1993, Vr. & Antw. Kamer 1994-1995, nr. 129, 13467, *BTW-Revue* 1994, afl. 11, 1207.

⁴⁶⁷HvJ 18 juli 2007, zaak C-277105, *Société Thermale d'Eugénie-Les-Bains*, *FJF*, No. 2008/152.

⁴⁶⁸Vr. nr. 1286 WATHELET 10 mei 2006, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 123, 24117-24118.

⁴⁶⁹HvJ 5 mei 1994, zaak C-38/93, *Glawe*, *FJF*, No. 94/182; HvJ 19 juli 2012, zaak C-377/11, *International Bingo Technology SA*, *Pb.C.* 29 september 2012, afl. 295, 15.

⁴⁷⁰HvJ 17 september 2002, zaak C-498/99, *Town & County Factors*, *FJF*, No. 2003/33.

⁴⁷¹Circ. nr. ET 109.696 (AOIF 50/2009), 12 november 2009.

⁴⁷²Zie voor praktische casus, Vr. nr. 402 VAN CAMPENHOUT 27 mei 2005, Vr. & Antw. Kamer 2003-2004, 12 april 2004, nr. 40, 6129.

⁴⁷³Besliss. nr. T. 3002, 10 maart 1971, *BTW-Revue* 1971, afl. 2, 245, nr. 59; HvJ 29 maart 2001, zaak C-404/99, *Commissie/Franse Republiek*, *Jur.HvJ* 2001, I-02667; Rb. Charleroi 10 oktober 1986, *FJF*, No. 87/60; Gent 25 april 1986, *FJF*, No. 87/139; H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 49-50.

⁴⁷⁴Besliss. nr. T. 1913, 1 december 1970, *BTW-Revue* 1972, afl. 5, 75.

⁴⁷⁵*BTW-Revue* 1974, afl. 15, 196.

- de forfaitair belaste telefoongesprekken⁴⁷⁶.
- 2. Maken deel uit van de maatstaf van heffing als bijhorigheid van de prijs:
 - de kosten van aansluiting, goedkeuring, controle of verplaatsing van een installatie, van gebruik, onderhoud, herstelling of vervanging van meters, in rekening gebracht door bedrijven voor water, gas en elektriciteit⁴⁷⁷;
 - wanneer in het kader van een verkooptransactie de prijs van de goederen door de koper wordt betaald met een kredietkaart en door de organisatie, die de kaart heeft uitgereikt aan de leverancier, wordt overgemaakt na inhouding van een percentage aan commissie, als beloning voor een dienst van die organisatie aan de leverancier van het goed, moet die inhouding worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de belasting die de belastingplichtige leverancier moet afdragen⁴⁷⁸;
 - wanneer een handelaar een gratis krediet aanbiedt, verleend door een van de verkoper onafhankelijke financieringsmaatschappij die op de verkoopprijs een commissie inhoudt, is de maatstaf van heffing het totale door de koper verschuldigde bedrag, inclusief de ingehouden commissie⁴⁷⁹.
- 3. Maken geen deel uit van de maatstaf van heffing:
 - de sommen die een vervoerder aan zijn klanten als staan- of liggeld in rekening brengt, kunnen eerder als een schade-loosstelling dan als bestanddelen van de vervoerprijs worden aangemerkt⁴⁸⁰;
 - de som die de eigenaar van een gebouw aan de vertrekkende huurder in rekening brengt, voor de door deze laatste aan het gehuurde goed toegebrachte schade: deze som maakt een schadevergoeding uit⁴⁸¹;
 - het bedrag dat een leasingmaatschappij van de leasingnemer terugvordert om één van zijn voertuigen te laten herstellen, wordt aangemerkt als een schadevergoeding die als zodanig buiten de werkingssfeer van de btw valt⁴⁸²;
 - de buitenwettelijke kosten bij openbare verkoop op verzoek van de curator van een faillissement⁴⁸³;
 - bij beslissing nr. ET 102.061 van 7 juli 2003 worden volgrechten voortaan uitgesloten van de maatstaf van heffing⁴⁸⁴.

5454

art. 26 lid 2 WBTW

Artikel 26, lid 2 WBTW bepaalt uitdrukkelijk dat tot de maatstaf van heffing behoren, de sommen die de leverancier of de dienstverrichter aan degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verstrekt, in rekening brengt als kosten van commissie, verzekering en vervoer, ongeacht of zulks al dan niet bij een afzonderlijk debetdocument wordt gedaan of ingevolge een afzonderlijke overeenkomst.

5455

art. 26 lid 3 WBTW

Belastingen, rechten en heffingen moeten eveneens in de maatstaf van heffing worden opgenomen (art. 26 lid 3 WBTW).

- Logeerbelasting: Vr. nr. 923 DUQUESNE 21 februari 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, nr. 100, 10109 en *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 703.
- De recyclagebijdrage maakt deel uit van de maatstaf van heffing, zodat zij aan hetzelfde tarief is onderworpen als het tarief van de levering van het toestel⁴⁸⁵.

⁴⁷⁶Vr. nr. 412 YLIEFF 9 september 1983, *Vr. & Antw.* Kamer 1982-1983, nr. 50, 4001, *BTW-Revue* 1984, afl. 61, 148; Vr. nr. 254 BAUDSON 22 maart 1985, *Vr. & Antw.* Kamer 1984-1985, nr. 21, 2361, *BTW-Revue* 1985, afl. 68, 313.

⁴⁷⁷Aanschr. nr. 65, 27 april 1971.

⁴⁷⁸HvJ 25 mei 1993, zaak C-18/92, Bally, *Jur.HvJ* 1993, I-2871, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 456.

⁴⁷⁹HvJ 15 mei 2001, zaak C-34/99, Primback Ltd., *Fiscooloog* 2001, afl. 803, 3, *International VAT monitor*, annex vol. 12/nr. 5, 31.

⁴⁸⁰Besliss. nr. T. 2.110, 4 mei 1971, *BTW-Revue* 1972, afl. 5, 75.

⁴⁸¹Besliss. nr. ET 11.806, 3 juli 1972, *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 197.

⁴⁸²Vr. nr. 3-2373 CHERON 24 maart 2005, *Vr. & Antw.* Senaat 2004-2005, nr. 3-44, 3535-3537.

⁴⁸³Besliss. nr. ET 28.397, 8 maart 1978, *BTW-Revue* 1978, afl. 35, 428.

⁴⁸⁴Besliss. nr. ET 102.061, 7 juli 2003; Antwerpen 18 januari 1994, *FJF*, No. 94/201.

⁴⁸⁵Vr. nr. 745 PIETERS 5 juli 2001, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, nr. 92, 24 september 2001, 10544.

- De Elia-bijdrage die door de beheerders van netwerken ten laste van het cliënteel wordt gelegd, is geen uitgave en is begrepen in de maatstaf van heffing⁴⁸⁶.
- In het kader van een koopovereenkomst waarin is bepaald dat de dealer het voertuig overeenkomstig het door de koper beoogde gebruik ervan levert met een registratie en voor een prijs die de door hem vóór de levering betaalde belasting op de registratie van nieuwe motorvoertuigen omvat, valt deze belasting, waarvan het belastbare feit niet die levering maar de eerste registratie van het voertuig op het nationale grondgebied is, niet onder het begrip belastingen, rechten en heffingen. Deze belasting komt overeen met een door de belastingplichtige van de koper van het voertuig als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemde gemaakte kosten ontvangen bedrag⁴⁸⁷.

2. Bedragen die niet tot de maatstaf van heffing behoren

5456

art. 28 1° WBTW

De sommen die als disconto van de prijs mogen worden afgetrokken, worden niet belast (art. 28 1° WBTW).

5457

art. 28 2° WBTW

De prijsverminderingen die door de leverancier of de dienstverrichter aan de afnemer toegekend worden en die door laatstgenoemde zijn verkregen op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, worden evenmin belast (art. 28 2° WBTW).

Onder 'prijskortingen en -rabatten die aan de koper worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht', is mede te verstaan het verschil tussen de normale winkelprijs van de geleverde artikelen en de door de winkelier voor die artikelen daadwerkelijk ontvangen geldsom, wanneer de winkelier van de klant een waardebon accepteert die hij de klant heeft geschonken bij een eerdere aankoop tegen de normale winkelprijs⁴⁸⁸.

Indien het gecumuleerd totaal van de kortingbonnen toelaat dat de klant het goed verkrijgt zonder een opleg in geld, is geen enkele belasting verschuldigd en dient geen enkele onttrekking te gebeuren in hoofde van de kleinhandelaar-belastingplichtige⁴⁸⁹.

5458

Het feit dat een prijsvermindering (afslag, premie, ristorno, korting, enz.) pas na verloop van een bepaalde tijd wordt uitbetaald, belet volgens de huidige Belgische wetgeving niet dat zij onmiddellijk kan worden verwijderd uit de maatstaf van heffing, op voorwaarde dat de klant op het tijdstip van de belastbare handeling een verworven recht op de prijsvermindering heeft.

art. 77 § 1 2° WBTW

Het Hof van Justitie heeft terzake evenwel beslist dat de korting 'effectief' moet zijn verkregen op het ogenblik van de transactie. Dit impliceert dat de korting 'onmiddellijk' moet afgetrokken worden van het te betalen bedrag, opdat de prijsvermindering niet tot de maatstaf van heffing behoort⁴⁹⁰. Voor de

⁴⁸⁶Vr. nr. 3177 GOYVAERTS 22 juni 2004, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com. 303, 2-3; Vr. nrs. 718 tot 720 GOYVAERTS 7 april 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 082, 13988-13992; Vr. nr. 2868 VANDEURZEN 12 mei 2004, *Beknopt verslag*, kamercommissie Financiën, Com. 256, 25-26.

⁴⁸⁷HvJ 1 juni 2006, zaak C-98/05, De Danske Bilimportører, *TFR* 2006, afl. 307, 729.

⁴⁸⁸HvJ 27 maart 1990, zaak C-126/88, Boots, *Jur.HvJ* 1990, I-1235, *FJF*, No. 90/165, *BTW- Revue* 1995, afl. 116, 986. Zie ook Cass. 11 juni 2004, *FJF*, No. 2005/53, V. SEPULCHRE, "Base d'imposition à la T.V.A. et mise en réserve de ristournes sur les prix" (noot onder Cass. 11 juni 2006), *RGF* 2005, afl. 6, 29.

⁴⁸⁹Vr. nr. 3-6220 NYSENS 3 november 2006, Vr. & Antw. Senaat 2006-2007, nr. 3-81, 8830-8831.

⁴⁹⁰HvJ 29 mei 2001, zaak C-86/99, Freemans Plc, *Fiscoloog* 2001, afl. 804, 6, *International VAT monitor*, annex vol. 12/5, 37.

prijsvermindering die pas definitief wordt verworven nadat de btw verschuldigd is geworden, is er aanleiding tot teruggaaf van de btw in de mate van de latere toekenning (art. 77 § 1 2° WBTW).

Toepassingsgevallen:

- De vergoeding die een caféhouder ontvangt van een brouwerij omdat hij zich bevoorraadt bij zijn leverancier die klant is van de brouwerij, is geen prijsvermindering omdat ze niet door de leverancier zelf aan de caféhouder wordt toegekend⁴⁹¹.
- De premie die op grond van een contract, onderscheiden van dat van de verkoop, door een fabrikant wordt toegekend aan zijn klanten om zijn producten, of de reclame die ervoor gemaakt wordt, goed zichtbaar in hun uitstalraam of winkel te plaatsen, is de vergoeding voor een dienst doch mag door de partijen worden aangemerkt als een prijsvermindering op vroeger geleverde producten. Teruggaaf van de btw is mogelijk⁴⁹².

5459

art. 28 3° WBTW

De interesten wegens te late of uitgestelde betaling worden niet in de maatstaf van heffing opgenomen (art. 28 3° WBTW).

Wanneer bij verkoop van een nieuw gebouw, de overeenkomst voorziet in de betaling door de koper van intercalaire interesten, dienen deze als element van de prijs te worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de btw die verschuldigd is ter zake van de overdracht van het gebouw⁴⁹³.

Nochtans moeten bij de verkoop van een nieuw gebouw de intercalaire interesten slechts in aanmerking worden genomen, als de verkoopovereenkomst bepaalt dat ze aan de verkoper verschuldigd zijn. Aldus maken de naar aanleiding van de financiering van het bouwproject betaalde interesten die niet door de koper worden betaald, geen deel uit van de maatstaf van heffing⁴⁹⁴.

Wanneer een leverancier van goederen of diensten zijn cliënt tegen vergoeding van rente slechts tot het tijdstip van levering uitstel van betaling verleent, is die rente geen vergoeding voor een kredietverlening, maar een element van de voor de levering van de goederen of de dienstverrichting verkregen tegenprestatie⁴⁹⁵.

De maatstaf van heffing omvat geen interesten die bij rechterlijke beslissing aan een ondernemer zijn toegekend, indien de toekenning van de interesten is geschied omdat het saldo van de tegenwaarde van de verrichte dienst niet tijdig werd voldaan⁴⁹⁶.

Bij verkoop op afbetaling of bij huurkoop wordt de btw in principe berekend op het gecumuleerde totaal van de voorschotten en de periodieke afbetalingen. Voor zover op de factuur een duidelijke opsplitsing wordt gemaakt tussen de contantprijs en de meerprijs voor niet-contante betaling, behoren de interesten wegens te late betaling evenwel niet tot de maatstaf van heffing⁴⁹⁷.

5460

art. 28 4° WBTW

De kosten voor gewone en gebruikelijke verpakkingsmiddelen behoren niet tot de maatstaf van heffing, indien de leverancier instemt met de terugbetaling ervan in geval van terugzending van die verpakkingsmiddelen (art. 28 4° WBTW).

Opdat de kosten van gewone en gebruikelijke verpakkingsmiddelen niet tot de maatstaf van heffing zouden behoren, moet er overeengekomen zijn dat die verpakkingsmiddelen moeten of mogen worden teruggezonden en dat de klant recht heeft op een terugbetaling indien hij ze terugzendt. Ten aanzien van de opstelling van de factuur neemt de administratie aan dat de melding 'statiegeld' of een gelijkaardige melding, aangebracht tegenover het bedrag dat voor verpakkingsmiddelen wordt aangerekend,

⁴⁹¹Besliss. nr. ET 12.201, 14 augustus 1973, *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 196.

⁴⁹²Besliss. nr. ET 10.346, 6 juni 1972, *BTW-Revue* 1974, afl. 16, 276, 1.

⁴⁹³Besliss. nr. ET 13.101, 18 maart 1976, *BTW-Revue* 1976, afl. 26, 219.

⁴⁹⁴Antwerpen 16 februari 2010, *Fiscaloloog* 2010, afl. 1202, 11.

⁴⁹⁵HvJ 27 oktober 1993, zaak C-281/91, Muys' en De Winters Bouw en Aannemingsbedrijf BV, *Jur.HvJ* 1993, I-5405, *FJF*, No. 94/30, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 762.

⁴⁹⁶HvJ 1 juli 1982, zaak C-222/81, B.A.Z. Bausystem, *Jur.HvJ* 1982, I-2527, *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 948.

⁴⁹⁷*BTW-Revue* 1998, afl. 130, 965.

op voldoende wijze het niet-heffen van de btw over deze kosten rechtvaardigt voor zover deze melding werkelijk met het inzicht van de partijen overeenstemt⁴⁹⁸.

5461

art. 28 5° WBTW

De sommen, voorgeschoten door de leverancier of de dienstverrichter voor uitgaven die hij in naam en voor rekening van zijn medecontractant heeft gedaan, moeten niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen (art. 28 5° WBTW).

De hier bedoelde ‘voorschotten’ moeten van rechtswege verschuldigd zijn door de klant en hem afzonderlijk en voor hun juist bedrag worden aangerekend of, indien er een factuur is voor het voorschot, moet deze op naam van de klant opgemaakt zijn. Bijgevolg zijn de door een leverancier zelf gemaakte kosten die hij afzonderlijk doorfactureert (telefoonkosten, portkosten, reiskosten, vervoerkosten, enz.) geen voorschotten maar bestanddelen van de prijs die in principe aan de btw onderworpen zijn (zie randnr. 5454). Belastingen, rechten en heffingen zijn geen voorschotten⁴⁹⁹.

Toepassingsgevallen:

- Voor kosten van verzekeringspremies en belastingen, voorgeschoten door de verhuurder bij verhuur van autovoertuigen, moet onderzocht worden wie de premies, resp. belastingen is verschuldigd⁵⁰⁰.
- De sommen die de banken aan hun klanten in rekening brengen voor protestkosten, registratierechten en zegelrechten, mogen als voorschotten worden aangemerkt⁵⁰¹.
- De som die een maatschappij voor kabeldistributie afzonderlijk als auteursrechten aan de abonnees in rekening brengt, is geen voorschot omdat de auteursrechten door de maatschappij en niet door de abonnees aan de auteurs verschuldigd zijn⁵⁰².
- Verzendingskosten die worden gemaakt om de goederen te leveren bij de klant die ze bestelde, zijn inherent aan de werking van een postorderbedrijf en behoren bijgevolg tot de maatstaf van heffing⁵⁰³. Het hof van beroep van Gent oordeelde daarentegen dat de verzendingskosten die door een postorderbedrijf aan de klant worden doorgerekend, voorschotten zijn die geen deel uitmaken van de maatstaf van heffing⁵⁰⁴.
- De vuilniszakken die door een schoonmaakbedrijf afzonderlijk op de factuur worden vermeld, voor de prijs zoals vastgesteld door de gemeente, mogen buiten de maatstaf van heffing blijven⁵⁰⁵.
- De door een begrafenisonderneming gefactureerde kosten kunnen als voorschotten worden beschouwd indien de belastingplichtige in het bezit is van behoorlijk controleerbare bewijsstukken die bewijzen dat ze tegen kostprijs worden doorgefactureerd⁵⁰⁶.
- Een belasting waarvan het belastbaar feit rechtstreeks verband houdt met de levering van een motorvoertuig en die door de leverancier van dit voertuig wordt voldaan, behoort tot de maatstaf van heffing⁵⁰⁷.

5462

art. 28 6° WBTW

De btw zelf behoort niet tot de maatstaf van heffing (art. 28 6° WBTW).

⁴⁹⁸Besliss. nr. ET 12.114, 30 april 1974, *BTW-Revue* 1974, afl. 17, 336.

⁴⁹⁹Besliss. nr. ET 79.226, 29 december 1993, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 336.

⁵⁰⁰Rb. Luik 7 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 845, 11; Vr. nr. 1026 DE CLIPPELE 20 april 1994, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, nr. 109, 11349, *BTW-Revue* 1994, afl. 110, 1077; Besliss. nr. ET 94.354 en 97.021, 6 maart 2001, *BTW-Revue*, afl. 151, 431, *BTW-handleiding*, nr. 122.

⁵⁰¹Besliss. nr. T. 3717, 26 februari 1971, *BTW-Revue* 1971, afl. 2, 246.

⁵⁰²Vr. nr. 343 DELHAYE 6 juli 1984, Vr. & Antw. Kamer 1983-1984, nr. 40, 3800, *BTW-Revue* 1985, afl. 66, 103.

⁵⁰³Antwerpen 4 november 1996, *FJF*, No. 96/275. *Contra*: Gent 9 juni 2009, *FJF*, No. 2010/202.

⁵⁰⁴Gent 9 juni 2009, *TFR* 2010, afl. 373, 42.

⁵⁰⁵Vr. nr. 358 FOURNAUX 23 mei 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, nr. 48, 16 oktober 2000, 5674.

⁵⁰⁶Rb. Leuven 6 maart 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 437; Besliss. nr. ET 18.588, 30 april 1976.

⁵⁰⁷HvJ 28 juli 2011, zaak C-106/10, Lidl & Companhia, *FJF*, No. 2012/214.

In principe behoren de subsidies niet tot de belastbare basis, behalve indien zij direct verbonden zijn met de prijs van de handelingen (art. 26 lid 1 WBTW)⁵⁰⁸.

Opdat de ‘subsidie’ tot de maatstaf van heffing zou behoren, is het ook vereist dat ze ‘rechtstreeks verband houdt met de prijs’. Aan die voorwaarde is voldaan wanneer die subsidie aan de drie volgende vereisten voldoet:

- de subsidie moet betaald worden aan de producent, aan de leverancier of aan de dienstverrichter;
- de subsidie moet betaald worden door een derde;
- de subsidie moet een tegenprestatie of een element van de tegenprestatie van de levering of de dienst vormen; dit wil zeggen dat zij ten goede komt aan de klanten van de belastingplichtige en een element vormt van de prijs die betaald is door een derde⁵⁰⁹.

Het begrip ‘rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidies’ in de zin van artikel 11, A, lid 1, *sub a* van de Zesde richtlijn moet volgens het Hof van Justitie aldus worden uitgelegd, dat het enkel betrekking heeft op subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie vormen voor een goederenlevering of dienstverrichting, die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald. Het staat aan de verwijzende rechter om op basis van de aan hem voorgelegde feitelijke elementen na te gaan, of de subsidie al dan niet een dergelijke tegenprestatie vormt⁵¹⁰.

Subsidies die niet rechtstreeks verband houden met de prijs, maken daarentegen geen deel uit van de maatstaf van heffing⁵¹¹.

3. Commissionairs en gelijkgestelde tussenpersonen – Reisbureaus

In de relatie tussen de leverancier van goederen of de dienstverrichter en zijn commissionair behoort het aan laatstgenoemde toegekende commissieloon niet tot de maatstaf van heffing⁵¹². In de relatie tussen de verkrijger van goederen of de afnemer van diensten en zijn commissionair wordt het commissieloon, voor de berekening van de btw, aan de prijs toegevoegd (art. 29 § 1 WBTW).

De maatstaf van heffing van de dienst die een reisbureau ingevolge artikel 20, § 2 WBTW geacht wordt aan de reiziger te verlenen, bestaat volgens artikel 29, § 2 WBTW in de aan het reisbureau toekomende vergoeding.

In de aan een reisorganisator toekomende vergoeding zit het aanvullende bedrag begrepen dat een voor rekening van de reisorganisator optredend reisbureau-tussenpersoon aan de reisorganisator moet betalen ter aanvulling van de door de reiziger betaalde prijs, en dat overeenkomt met de korting die het reisbureau de reiziger op de in brochure van de reisorganisator vermelde prijs heeft verleend⁵¹³.

⁵⁰⁸HvJ 29 februari 1996, zaak C-215/94, Jurgen Mohr/ Finanzamt Bad Seeberg, *FJF*, No. 96/348, *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 682; B. THIRION, “Subventions: quelles incidences en matière TVA”, *RGF* 2002, 286-302; R.N.G. VAN DER PAARDT, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer, Kluwer, 2000.

⁵⁰⁹Voorafg. Besliss. nr. 700.006, 27 februari 2007; Vr. nr. 300 FOURNAUX 23 februari 1996, Vr. & Antw. Kamer 1995-1996, nr. 31, 3860-3861, *BTW-Revue*, afl. 122, 545; Voorafg. Besliss. nr. 700.006, 27 februari 2007.

⁵¹⁰HvJ 22 november 2001, zaak C-184/00, Office des produits wallons ASBL t. Belgische Staat, *FJF*, No. 2002/36, *Fiscoloog* 2001, afl. 824, 3, *TFR* 2003, afl. 236, 191, noot I. BEHAEGHE; C.A. HELLEPUTTE en O. HODY, “Noot onder HvJ 22 november 2001”, *RGF* 2002, afl. 10, 245-248; HvJ 13 juni 2002, zaak C-353/00, Keeping Newcastle Warm Ltd., *Jur.HvJ* 2002, I-05419. Zie ook Vr. nr. 3-1253 NYSENS 28 juli 2004, Vr. & Antw. Senaat 2003-2004, nr. 3-23, 1412; V. SEPULCHRE, “Noot onder Rb. Charleroi 21 november 2007”, *RGF* 2008, afl. 3, 13-24; D. STAS, “Prijs subsidies of schadevergoeding”, *Fiscoloog* 2007, afl. 1079, 7.

⁵¹¹V. SEPULCHRE, “Noot onder Rb. Charleroi 21 november 2007”, *RGF* 2008, afl. 3, 13-24; Gent 25 maart 2008, *FJF*, No. 2009/179.

⁵¹²Vr. nr. 1332 MICHEL 23 april 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 140, 19295, *BTW-Revue*, afl. 138, 840.

⁵¹³HvJ 19 juni 2003, zaak C-149/01, First Choice Holidays, *FJF*, No. 2004/250, *Jur.HvJ* 2003, I-06289.

Deze bepaling is louter academisch omdat, op grond van artikel 35, lid 2 WBTW, de maatstaf van heffing bij KB nr. 35 werd vastgesteld op een percentage van het totaal van de bedragen die een reisbureau voor zijn diensten van een reiziger vordert of van de prijs waartegen de prestaties aan de reiziger worden aangeboden⁵¹⁴.

De specifieke margeregeling voor reisbureaus is ook van toepassing op een hotelhouder die zijn gasten tegen betaling van een totaalprijs, naast logies, ook het vervoer tussen het hotel en bepaalde afgelegen verzamelpunten en een busexcursie tijdens het verblijf aanbiedt, en die vervoersdiensten van derden betreft⁵¹⁵.

Op 8 februari 2002 heeft de Europese Commissie een voorstel voor een richtlijn ingediend tot wijziging van de Zesde Btw-richtlijn in het kader van de bijzondere regeling voor reisbureaus. Men beoogt de vereenvoudiging, modernisering en grotere uniformiteit in de toepassing van de communautaire btw-wetgeving voor reisbureaus. Men wil eveneens een einde maken aan de concurrentievervalsing die in het nadeel werkt van de in de EU gevestigde reisorganisatoren⁵¹⁶.

4. Promotieacties

5466

Wanneer een fabrikant kortingsbonnen uitdeelt in het kader van een reclamecampagne, dan is de maatstaf van heffing tussen de fabrikant en de detailhandelaar of tussen de fabrikant en de groothandelaar, gelijk aan de verkoopprijs van de fabrikant, min het op de bon aangegeven en vergoede bedrag⁵¹⁷. Deze interpretatie is conform aan het principe volgens hetwelk in geval van prijsvermindering nadat de handeling is volbracht, de maatstaf van heffing wordt verminderd ten belope van het verschuldigde⁵¹⁸. In het Arrest *Freemans Plc.* besliste het Hof van Justitie dat de prijsvermindering effectief moet zijn verkregen opdat de prijsvermindering niet tot de maatstaf van heffing zou behoren⁵¹⁹. Wanneer een detailhandelaar door de consument gedeeltelijk wordt betaald met een kortingsbonnetje en het bedrag van deze bonnetje aan de detailhandelaar wordt terugbetaald door de fabrikant, dient de nominale waarde van de bonnetje te worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar⁵²⁰.

5. Opeising of onteigening

5467

art. 31 WBTW

⁵¹⁴Aanschr. nr. 33, 8 november 1978; KB 28 december 1999, *BS* 31 december 1999, 50517.

⁵¹⁵HvJ 22 oktober 1998, zaak C-308/96 en C-94/97, *The Howden Court Hotel*, *Jur.HvJ* 1998, I-6229, concl. adv.-gen. P. LEGER, *TFR* 1999, 301, noot I. BOLLINGH.

⁵¹⁶Pb.C. 28 mei 2002, afl. 126 E, 390, K. DEWILDE en K. EECKHOUT, "The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules", *VAT Monitor* 2003, 7-15.

⁵¹⁷HvJ 24 oktober 1996, zaak C-317/94, *Elida Gibbs*, *Jur.HvJ* 1996, I-5339; HvJ 27 april 1999, zaak C-48/97, *Kuwait Petroleum*, *AFT* 1999, afl. 5, 222, noot P. VANDENDRIESSCHE; Aanschr. nr. 8, 27 augustus 1997.

⁵¹⁸Voor kortingsbonnen rechtstreeks door de handelaar aan de klanten toegekend: HvJ 27 maart 1990, zaak C-126/88, *Boots*, *Jur.HvJ* 1990, I-1325; HvJ 15 oktober 2002, zaak C-427/98, *Commissie t. Duitsland*, *Jur.HvJ* 2002, I-8315. Voor een overzicht van de Europese rechtspraak i.v.m. kortingsbonnen, zie C.A. HELLEPUTTE en O. HODY, "Noot onder HvJ 15 oktober 2002", *RGF* 2002, afl. 12, 315.

⁵¹⁹HvJ 29 mei 2001, zaak C-86/99, *Freemans Plc*, *Fiscooloog* 2001, afl. 804, 6, *International VAT monitor*, annex vol. 12/nr. 5, 37.

⁵²⁰HvJ 16 januari 2003, zaak C-398/99, *Yorkshire Co-operatives Ltd.*, *Jur.HvJ* 2003, I-00427, *FJF*, No. 2004/251.

Bij vordering of onteigening door of vanwege de overheid wordt de vergoeding, met uitzondering van de wederbeleggingsvergoeding, geacht de te belasten prijs te zijn (art. 31 WBTW).

§ 2. DE TEGENPRESTATIE BESTAAT NIET UITSLUITEND UIT EEN SOM GELD

5468

Wanneer de tegenprestatie van een levering of een dienst niet of niet uitsluitend uit een geldsom bestaat, moet de btw-heffing worden gedaan over de ‘normale waarde’ van die tegenprestatie. Er moet evenwel een werkelijke tegenprestatie zijn⁵²¹.

art. 32 lid 2 WBTW

Onder ‘normale waarde’ wordt verstaan, de prijs die in België, op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, in dezelfde handelsfase voor elk van de prestaties kan worden verkregen onder vrije mededinging tussen twee van elkaar onafhankelijke partijen (art. 32 lid 2 WBTW).

5469

Verkrijgt men goederen als tegenprestatie, dan is de normale waarde daarvan de prijs die de verkrijger bij aankoop van gelijkaardige goederen zou moeten betalen op het tijdstip dat de btw verschuldigd wordt. Verkrijgt men diensten als tegenprestatie, dan is de normale waarde daarvan de prijs die de verkrijger voor dezelfde dienst aan een derde zou moeten betalen op het tijdstip dat de btw verschuldigd wordt⁵²².

De waarde van een goed dat door de leverancier van een ander goed in ruil wordt genomen, maakt deel uit van de tegenprestatie die hij voor een geleverd goed van de koper ontvangt⁵²³.

De maatstaf van heffing van het artikel dat een leverancier zonder bijbetaling levert, aan een persoon die zichzelf of een ander als potentiële nieuwe klant aanmeldt, verschilt van de maatstaf van heffing van de door de nieuwe klant bij dezelfde leverancier gekochte goederen en komt overeen met de door de leverancier voor dat artikel betaalde aankoopprijs⁵²⁴.

De maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, als tegenprestatie voor het aanbrengen van een nieuwe klant, omvat naast de aankoopprijs voor die premie eveneens de verzendkosten, wanneer die kosten worden gedragen door degene die de premie levert⁵²⁵.

De verbintenis van een caféhouder om zich uitsluitend bij een bepaalde brouwerij te bevoorraden, is een aan btw onderworpen dienst waarvoor de maatstaf gevormd wordt door de normale waarde van de tegenprestatie van de brouwerij. Om praktische redenen stemt de btw-administratie er echter mee in dat over deze dienst geen btw wordt gegeven, op voorwaarde dat de btw volledig aftrekbaar zou zijn in hoofde van de brouwerij⁵²⁶. Ter zake de maatstaf van heffing van de leveringen en diensten die door de brouwerij worden verricht, zie eveneens de beslissing nr. ET 96.988 van 22 november 2000.

5470

In § 4 zijn drie gevallen vermeld waarin de normale waarde moet worden vastgesteld, om na te gaan of de maatstaf waarop de btw werd berekend niet beneden het wettelijke minimum ligt.

⁵²¹Rb. Mechelen 3 februari 1981, *Fiskofoon* 1981, 100, noot.

⁵²²Aanschr. nr. 12, 18 januari 1971.

⁵²³HvJ 10 juli 1985, zaak C-16/84, Commissie/Koninkrijk der Nederlanden, *Jur.HvJ* 1985, I-2355.

⁵²⁴HvJ 2 juni 1994, zaak C-33/93, *Empire Stores Ltd.*, *Jur.HvJ* 1994, I-2329, *Rev.not.b.* 1994, 430, *BTW-Revue* 1994, afl. 117, 1108.

⁵²⁵HvJ 3 juli 2001, zaak C-380/99, *Bertelsmann AG*, *Fiscoloog* 2001, afl. 815, 11, *International VAT monitor*, annex vol. 12/nr. 5, 61.

⁵²⁶Besliss. nr. ET 96.988, 22 november 2000.

In de praktijk is de normale waarde voor een nieuw gebouw de verkoopwaarde of marktwaarde ervan. Voor werk in onroerende staat tot oprichting van een nieuw gebouw, is het de prijs die in België voor het werk of de gezamenlijke werken gewoonlijk in de bouwsector wordt betaald (bouwwaarde – zie randnr. 5476)⁵²⁷

Voor handelingen verricht tussen partijen die verenigd zijn door een bijzondere band (bv. werkgever-werknemer) werd een bijzondere regeling ingevoerd (zie randnr. 5478)⁵²⁸.

§ 3. HANDELINGEN ZONDER TEGENPRESTATIE: VERBRUIKLENINGEN EN HANDELINGEN GELIJKGESTELD MET LEVERINGEN

5471

art. 33 § 1 WBTW

De maatstaf van heffing wordt als volgt gevormd:

1. Voor de handelingen bedoeld in artikel 10, § 3 WBTW (verbruiklening) en in artikel 12 WBTW (gelijkgesteld met een levering): de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs ervan, in voorkomend geval rekening houdend met het tweede en derde lid van artikel 26 WBTW en met artikel 28 WBTW, berekend op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht (art. 33 § 1 1° WBTW). Bij ontstentenis van een aankoopprijs meent de administratie dat er rekening dient te worden gehouden met de normale waarde van de goederen in de handelsfase waarin de belastingplichtige zich bevindt, zonder dat rekening wordt gehouden met zijn handelswinst, maar rekening houdend met de staat waarin het goed zich op het tijdstip van de onttrekking bevindt⁵²⁹.

In geval van een op grond van artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn belaste onttrekking, met name de onttrekking van een goed dat zonder recht op aftrek is aangeschaft, waaraan werkzaamheden zijn verricht waarvoor recht op aftrek is ontstaan en waarbij bestanddelen zijn geïntegreerd, is de maatstaf van heffing de ten tijde van de onttrekking geldende prijs van de in het voertuig geïntegreerde goederen die in de zin van artikel 5, lid 6 van deze richtlijn, bestanddelen van het onttrokken goed vormen⁵³⁰.

art. 33 § 1 2° WBTW

2. Voor de handelingen, bedoeld in artikel 19, § 1 en § 2, 2° WBTW (met diensten gelijkgestelde handelingen): de door de belastingplichtige gemaakte uitgaven (art. 33 § 1 2° WBTW). De administratie geeft toe dat er geen invordering is van de belasting, indien de prijs of bij ontstentenis van een prijs, de normale waarde per in de handel gebruikelijke eenheid van het goed lager is dan 250 EUR⁵³¹.

art. 19 § 1 en art. 33 2° WBTW

De maatstaf van heffing voor het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed (art. 19 § 1 WBTW) is gelijk aan de door de belastingplichtige gedane uitgaven (art. 33 § 1 2° WBTW). Dit is eveneens van toepassing voor de maatstaf van heffing van de uitvoering van werk in onroerende staat voor privédoeleinden van de belastingplichtige of deze van zijn personeel en meer algemeen,

⁵²⁷Voor gebouwen: zie Aanschr. nr. 76, 16 november 1970; Aanschr. nr. 16, 28 juni 1973 en nr. 6, 29 maart 1977, alsook Vr. nr. 275 DEMEESTER-DEMEYER 17 september 1982, Vr. & Antw. Kamer 1981-1982, 2758, BTW-Revue 1983, afl. 56, 49.

⁵²⁸Besliss. nr. ET 112.791, 12 juli 2007.

⁵²⁹BTW-Handleiding, nr. 131 A; Vr. nr. 1296 MICHEL 25 maart 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 131, 18102.

⁵³⁰HvJ 17 mei 2001, zaak C-322/99 en C-323/99, Fischer t. Brandenstein, *Fiscooloog* 2001, afl. 803, 5, *International VAT monitor*, annex vol. 12/nr. 5, 54. Zie ook randnr. 5322.

⁵³¹Aanschr. 4/1996, punt 7.

om niet: er is geen btw verschuldigd op het werk gepresteerd door de belastingplichtige zelf (met uitsluiting van werk gepresteerd door personeelsleden van de betrokken belastingplichtige)⁵³². De uitgaven die ontstaan in de periode tijdens dewelke de zaak de belastingplichtige op zodanige wijze ter beschikking staat, dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan gebruiken, moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de omzetbelasting over dienstverrichtingen, andere dan werk in onroerende staat en die betrekking hebben op het goed zelf of die een recht op aftrek van btw door de belastingplichtige openen.

Het in aanmerking te nemen gedeelte van deze uitgaven moet evenredig zijn aan de verhouding tussen de totale duur van daadwerkelijk gebruik van de zaak en de periode van daadwerkelijk gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden⁵³³.

In een beslissing van 25 september 1992 geeft de administratie toe dat de maatstaf van heffing voor het ter beschikking stellen van een voertuig voor privégebruik, moet worden berekend volgens een verminderingsofficiënt gelijk aan het aftrekbare btw-percentage voor de kosten met betrekking tot het voertuig in hoofde van de werkgever⁵³⁴.

In het arrest Mohsche stelt het Hof van Justitie dat voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een goed, alleen rekening mag worden gehouden met kosten waarvoor recht op btw-aftrek is ontstaan. Bijgevolg kunnen enkel uitgaven die geen residuaire btw bevatten in overweging worden genomen om het privégebruik van een goed te belasten⁵³⁵.

In aanschrijving nr. 4 van 1996 heeft de btw-administratie, in het verlengde van voormelde beslissing en rechtspraak, een formule vooropgesteld die toelaat om de btw te berekenen die moet worden doorgestort n.a.v. de gratis terbeschikkingstelling van een voertuig aan een personeelslid of aan bestuurders of zaakvoerders (in geval het normale btw-tarief 21 % is):

$$\begin{array}{rcccl} & & \text{voordeel btw inbegre-} & & \\ & & \text{pen} & = & \text{verschuldigde} \\ \text{voordeel btw inbegrepen} & - & \frac{\quad}{1,0855} & \text{btw} & \\ & & & & \hline \end{array}$$

Door de inwerkingtreding van de nieuwe artikelen 19, § 1 en 45, § 1quinquies WBTW en de administratieve interpretatie ervan, moet worden benadrukt dat de forfaitaire berekeningswijze van de maatstaf van heffing en de parallel met de inkomstenbelasting niet langer wordt gehandhaafd (zie randnr. 5371). De administratie gaat thans uit van het werkelijke gebruik van het bedrijfsmiddel en de daarmee gepaard gaande uitgaven⁵³⁶. Deze beslissing werd evenwel voorlopig opgeschort⁵³⁷.

- art. 33 § 1 3° WBTW
3. Voor de handelingen bedoeld in artikel 19, § 2, 1 en artikel 19bis WBTW: de overeenkomstig artikel 32, lid 2 WBTW vastgestelde normale waarde van de dienst (art. 33 § 1 3° WBTW).

art. 19 § 2 1° b), 32 en 33 § 1 3° WBTW
art. 72 lid 1 Btw-richtlijn

Voor werk in onroerende staat, verricht door een belastingplichtige zonder een volledig recht op aftrek, is de maatstaf van heffing gelijk aan de normale waarde (art. 19 § 2 1° b), 32 en 33 § 1 3° WBTW). Dit is het enige geval waar de richtlijn de toepassing van de btw toelaat op 'het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of

⁵³²BTW-Handleiding, nr. 131.

⁵³³HvJ 26 september 1996, zaak C-230/94, R. Enkler t. Finanzamt Homburg, *Jur.HvJ* 1996, I-4517.

⁵³⁴Besliss. nr. ET 76.463, 25 september 1992, niet gepubliceerd door de administratie, *JDF* 1995, 19.

⁵³⁵HvJ 25 mei 1993, zaak C-193/91, Mohsche, *Jur.HvJ*, I-2615, *FJF*, No. 93/182, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 454.

⁵³⁶Besliss. nr. ET 119.650, 20 oktober 2011.

⁵³⁷X, "Btw en voordelen van alle aard: nieuwe beslissing opgeschort", *Fisc.Act.* 2011, afl. 39, 10.

dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is' (art. 72 lid 1 Btw-richtlijn).

5475

Overeenkomstig artikel 33bis WBTW wordt voor de levering van goederen bedoeld in artikel 12bis WBTW (handelingen gelijkgesteld met intracommunautaire overbrengingen) en voor de intracommunautaire verwerving van goederen, bedoeld in artikel 25quater WBTW (niet-overbrengingen), de maatstaf van heffing bepaald overeenkomstig artikel 33, § 1, 1^o WBTW.

Voor de in artikel 19bis WBTW bedoelde handelingen, zie randnrs. 5215, e.

§ 4. MINIMUMMAATSTAF VAN HEFFING

5476

Lidstaten hebben op grond van artikel 80 van de Btw-richtlijn de mogelijkheid om een minimummaatstaf van heffing op te leggen en dus de subjectieve waardering van de transactie ter zijde te schuiven. Dit is echter niet mogelijk wanneer de belastingplichtige recht heeft op volledige aftrek omdat er in dat geval geen gevaar is voor inkomstenderving in hoofde van de lidstaat⁵³⁸.

art. 36 § 1 a) WBTW

Wanneer een nieuw gebouw voor de toepassing van de btw wordt vervreemd onder bezwarende titel of wordt onttrokken door een beroepsverkoper, mag op grond van artikel 36, § 1, a) WBTW de grondslag waarop de btw wordt berekend niet lager zijn dan de 'normale waarde' (zie § 2 hiervoor). De controle op die minimumgrondslag wordt gedaan door de ontvanger van de registratie.

art. 3 KB nr. 15

In geval van vervreemding wordt de normale waarde vastgesteld op de datum van de overeenkomst (art. 3 KB nr. 15, 3 juni 1970).

5477

art. 36 § 1 b) WBTW

Ten aanzien van werk in onroerende staat dat betrekking heeft op een op te richten gebouw, mag de maatstaf van heffing voor de btw niet lager zijn dan de 'normale waarde' van het werk (art. 36 § 1 b WBTW⁵³⁹).

Wanneer de opdrachtgever meer dan één contract sluit voor de oprichting van een gebouw, mag het totaal van de maatstaven van heffing betreffende die contracten, niet lager zijn dan de normale waarde van de gezamenlijke werken.

art. 36 § 2 WBTW

Wanneer werken in onroerende staat betrekking hebben op de voltooiing van een gebouw dat met betaling van de btw werd verkregen, mag het totaal van de maatstaven van heffing niet lager zijn dan het minimum dat in de vorige alinea's is aangegeven (art. 36 § 2 WBTW). De vaststelling van de minimummaatstaf wordt door de hoofdcontroleur van de btw gedaan.

art. 16 KB nr. 15

⁵³⁸HvJ 26 april 2012, zaak C-621/10 en C-129/11, Balkan and Sea Properties ADSITS en Provadinvest OOD, JDE 2012, afl. 190, 202.

⁵³⁹Aanschr. nr. 16, 28 juni 1973.

De normale waarde wordt bepaald, rekening houdend met de staat van het gebouw op het tijdstip van betekening van het kadastraal inkomen en met de op het werk toepasselijke normale prijzen die gelden op 1 januari van het jaar waarin het gebouw geheel of gedeeltelijk in gebruik werd genomen (art. 16 KB nr. 15).

Teneinde te voorkomen dat over de handelingen tussen partijen die verenigd zijn door een bijzondere band (bv. werkgever-werknemer, vennoot of bestuurder-vennootschap) slechts btw afgedragen wordt over een geringe tegenprestatie⁵⁴⁰, werd artikel 33 bij de programmawet van 27 december 2006⁵⁴¹ aangepast. Op basis van het arrest Scandic konden de door de btw-administratie voorgeschreven regels terzake de afdruk van de btw op handelingen tussen verbonden partijen immers in vraag gesteld worden.

Bij middel van de beslissing van 12 juli 2007 heeft de administratie de contouren van de nieuwe bepaling weergegeven. Uit de beslissing blijkt dat de administratie de btw beoogt te innen op dezelfde bedragen als diegene weerhouden vóór het arrest Scandic⁵⁴².

5478

art. 32 en
33 § 2
WBTW

Overeenkomstig artikel 33, § 2 WBTW⁵⁴³ is de maatstaf van heffing voor de levering van goederen of de diensten de normale waarde zoals die overeenkomstig artikel 32 WBTW is bepaald, wanneer:

- 1° de tegenprestatie lager is dan de normale waarde;
- 2° de afnemer van de levering van goederen of de dienst geen volledig recht op aftrek heeft van de verschuldigde belasting;
- 3° de afnemer verbonden is met de leverancier van de goederen of de dienstverrichter:
 - ingevolge een arbeidsovereenkomst, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;
 - als vennoot, lid of bestuurder van de vennootschap of rechtspersoon, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad.

§ 5. VERKOOP VAN EEN GEBOUW EN EEN TERREIN VOOR EEN NIET GESPLITSTE PRIJS

5479

art. 30 WBTW

De vervreemding van een grond (of van een grondaandeel in een gedwongen mede-eigendom) is volgens de huidige Belgische wetgeving vrijgesteld van btw. Wanneer een 'nieuw' gebouw en de grond waarop het is opgericht samen voor een niet gesplitste prijs worden vervreemd, wordt de btw berekend over de bedongen prijs en lasten, onder aftrek van de verkoopwaarde van de grond, geraamd op het tijdstip van de vervreemding doch met inachtneming van de staat van de grond voor de aanvang van het werk (art. 30 WBTW⁵⁴⁴).

⁵⁴⁰HvJ 20 januari 2005, zaak C-412/03, Hotel Scandic Gasaback, FJF, No. 2005/154.

⁵⁴¹BS 28 december 2006, ed. 3.

⁵⁴²Besliss. nr. ET 112.791, 12 juli 2007; Besliss. nr. ET 112.791/2, 28 september 2009.

⁵⁴³Circ. nr. AFZ 3/2007, 15 februari 2007.

⁵⁴⁴BTW-Revue 1998, afl. 133, 13, nr. 1046.

De maatstaf van heffing die aldus wordt verkregen, wordt in voorkomend geval verminderd met de voordelen die de verkrijger geniet, zonder dat hij lager mag zijn dan de normale waarde van de gebouwen⁵⁴⁵.

In het arrest Breitsohl heeft het Hof van Justitie (zie randnr. 5217) gesteld dat de levering van een gebouw met bijhorend terrein, ofwel in zijn geheel onder de btw valt, ofwel in zijn geheel onder de btw-vrijstelling valt. Indien de levering van het gebouw aan de btw onderworpen is, dient de btw bijgevolg geheven te worden over de volledige prijs, dus inclusief de prijs van het terrein⁵⁴⁶. Om die reden werd met ingang van 1 januari 2011⁵⁴⁷ de wet aangepast en is het terrein eveneens aan btw onderworpen wanneer het gebouw met toepassing van btw wordt overgedragen én het terrein kwalificeert als een 'bijhorend' terrein in de zin van artikel 1, § 9 WBTW⁵⁴⁸. Anderzijds is de overdracht van het terrein dan wel vrijgesteld van registratierechten (art. 159 8° W.Reg.). Wanneer het onroerend goed vervolgens in leasing wordt gegeven, behoort de aankoopprijs van de grond (excl. btw) tot het 'geïnvesteed kapitaal' dat via de periodieke leasingvergoedingen moet worden wedersamengesteld⁵⁴⁹.

§ 6. TWEDEHANDSGOEDEREN

5480

De maatstaf van heffing voor leveringen van tweedehandsgoederen, kunstwerken, verzamelvoorwerpen en antiquiteiten is de winstmarge van de koper-wederverkoper (verschil tussen de aankoopprijs en de wederverkoopprijs), verminderd met het btw-bedrag inbegrepen in de winstmarge.

Voor een samenvatting van deze regeling, cf. *infra* § 6. Bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge' (zie randnr. 5914 e.v.). Voor een toepassing uit de rechtspraak zie HvJ 1 april 2004, zaak C-320/02⁵⁵⁰.

5480, 10

Door het invoeren van de winstmargeregeling werd de regeling inzake de minimummaatstaf van heffing voor tweedehandse auto's afgeschaft. Het Hof van Justitie had die regeling overigens strijdig bevonden met de Zesde richtlijn⁵⁵¹.

De Tweede richtlijn verzet zich eveneens tegen de toepassing van de voormalige Belgische regeling inzake de minimummaatstaf van heffing voor tweedehandse auto's, voor de verkopen die plaatsvonden vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn⁵⁵².

⁵⁴⁵Vr. nr. 127 CLAEYS 6 januari 1987, Vr. & Antw. Senaat 1986-1987, nr. 17, 1030, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 176.

⁵⁴⁶HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Finanzamt Goslar t. Brigitte Breitsohl, *TFR* 2001, 322, noot D. STAS, *International VAT monitor* 2001, 25, noot J. VAN STEENWINCKEL en A. THEISSEN. *Contra*: Circ. nr. 6/2005 (AFZ 11/2005 - Dos. E.E./L. 146), 23 juni 2005 waarbij art. 159 8° W.Reg. aangepast werd aan het arrest Breitsohl.

⁵⁴⁷Gewijzigd door art. 146 wet 23 december 2009, *BS* 30 december 2009.

⁵⁴⁸Zie eveneens *Besliss. nr. ET 119.318*, 28 oktober 2010.

⁵⁴⁹Vr. nr. 5-2170 TOMMELEIN 21 april 2011, Vr. & Antw. Senaat 2010-2011, besproken door I. MASSIN, "Onroerende leasing: wat met 'bijhorend' terrein?", *Fiscoloog* 2011, afl. 1273, 10.

⁵⁵⁰HvJ 1 april 2004, zaak C-320/02, Förvatnings AB Stenholmen, *FJF*, No. 2004/249.

⁵⁵¹HvJ 9 juli 1992, zaak C-131/91, "K" Line Air Service Europe BV, *Jur.HvJ* 1992, I-4513.

⁵⁵²Antwerpen 9 december 1996, *RW* 1997-1998, 441.

Krachtens artikel 27 WBTW bepaalt de Koning de toe te passen wisselkoers wanneer gegevens voor het bepalen van de maatstaf van heffing zijn uitgedrukt in de munteenheid van een derde land of van een lidstaat die de euro niet heeft aangenomen, rekening houdend met de ter zake door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering.

In het KB nr. 42 is bepaald dat indien de gegevens voor het bepalen van de maatstaf van heffing van de btw voor een andere handeling dan een invoer van goederen in de munteenheid van een derde land of van een lidstaat die de euro niet heeft aangenomen zijn uitgedrukt, de toepasselijke wisselkoers voor de omrekening tussen deze munteenheid en de euro de volgende is:

- de laatste indicatiekoers van de euro die wordt gepubliceerd door de Europese Centrale Bank;
- voor de deviezen waarvoor de Europese Centrale Bank geen indicatiekoers publiceert, de laatste indicatiekoers van de euro die wordt gepubliceerd door de Nationale Bank van België.

Indien echter een wisselkoers overeengekomen is tussen de partijen, vermeld op het contract of op de factuur of het vervangend stuk, wordt de overeengekomen koers in aanmerking genomen als de werkelijke prijs overeenkomstig die koers betaald is.

Hoofdstuk II

Intracommunautaire verwervingen

5482

art. 26bis WBTW

Overeenkomstig artikel 26bis WBTW bestaat de maatstaf van heffing uit dezelfde elementen als deze die in aanmerking worden genomen om overeenkomstig artikel 26 WBTW de maatstaf van heffing voor de levering van dezelfde goederen in het binnenland te bepalen.

De accijns die verschuldigd of voldaan is door degene die de intracommunautaire verwerving van een accijnsproduct verricht, moet onder meer in de maatstaf van heffing worden opgenomen.

Hoofdstuk III

Invoer

5483

De enige maatstaf is de waarde, berekend volgens de geldende communautaire regels tot vaststelling van de douanewaarde, ook al heeft de invoer betrekking op goederen die om welke reden ook niet aan invoerrechten onderworpen zijn.

Conform artikel 167 Uitv.Ver. was de douanewaarde van software voor algemeen *cq.* specifiek gebruik beperkt tot de waarde van de programmadragers waarop ze is vastgelegd voor gebruik in gegevensverwerkende apparatuur en bevat zij dus niet de kosten of de waarde van de gegevens en instructies⁵⁵³.

⁵⁵³Vr. nr. 528 DE CLIPPELE 22 april 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, nr. 64, 5937; Vr. nr. 1241 DAEMS 11 februari 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 128, 17800.

Door de schrapping van artikel 167 Uity.Ver. is de douanewaarde van informaticasoftware die gegevens of instructies bevat, niet langer beperkt tot de kost of de waarde van de informatiedrager zelf (zie randnr. 6023).

5484

art. 34 § 2 2° WBTW

In de maatstaf van heffing, zoals bepaald in randnr. 5483, moeten eveneens worden opgenomen, de bijkomende kosten, zoals de kosten van commissie, douaneformaliteiten, verpakking, vervoer en verzekering, tot op de eerste plaats van bestemming van de goederen in België. Deze kosten moeten ook worden opgenomen wanneer zij voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in de Unie, indien deze plaats bekend is op het tijdstip waarop het belastbaar feit plaatsvindt (art. 34 § 2 2° WBTW).

art. 4 KB nr. 7

De ‘eerste plaats van bestemming’ van ingevoerde goederen is de plaats in België waar die goederen worden afgeleverd ter uitvoering van een vervoercontract of daarmee gelijkgesteld contract dat gesloten is voor het tijdstip waarop de goederen voor het verbruik worden aangegeven en waarvan de uitvoering, ofwel voor de aangifte ten verbruik een aanvang heeft genomen, ofwel een aanvang neemt onmiddellijk na die aangifte en op de plaats waar de goederen zich op dat tijdstip bevinden (art. 4 KB nr. 7).

Algemene bepalingen

5500

- Bibliografie
- www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, “Tarief van de belasting”.
 - GOVERS, M., *Memento btw-tarieven*, Mechelen, Kluwer, 2012, 545 p.
 - WITTOCK, N., “Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van btw-tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie”, *AFT* 2011, afl. 8-9, 8-32.
 - BORSELLI, F., CHIRI, S. en ROMAGNANO, E., “Patterns of reduced VAT rates in the European Union”, *International VAT Monitor* 2012, afl. 1, 13.

§ 1. PRINCIPES

5501

art. 38 § 1 WBTW

In artikel 38, § 1 WBTW is bepaald dat het voor de leveringen van goederen en de dienstverrichtingen toe te passen tarief, het tarief is dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt. In de gevallen bedoeld in artikel 17, § 1, lid 2 en 3 WBTW (belastbaar feit voor doorlopende leveringen, leveringen van gebouwen, goederen ter beschikking van de verwerver) en in artikel 22, § 2 en 3, lid 2 en 3 WBTW (belastbaar feit voor diensten) is het toe te passen tarief evenwel het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt.

art. 38 § 2 WBTW

Wat de invoer van goederen betreft, is het toe te passen tarief het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt (art. 38 § 2 WBTW). In de gevallen bedoeld in artikel 24, § 2 WBTW (ontstaan van de douaneschuld) is het toe te passen tarief evenwel het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt.

art. 38 § 4 WBTW

Ten slotte bepaalt artikel 38, § 4 WBTW dat iedere handeling die bijdraagt tot het vervaardigen, het bouwen, het monteren of het omvormen van een ander goed dan een uit zijn aard onroerend goed, onderworpen is aan de btw naar het tarief dat geldt voor het goed, beschouwd in de staat waarin het verkeert na de uitvoering van de handeling. Het inbinden van een verzameling van niet-handgeschreven pv's van een OCMW-raad is op basis van deze bepaling onderworpen aan 6 % omdat de levering van boeken, brochures en dergelijke aan het verlaagd btw-tarief is onderworpen⁵⁵⁴.

art. 38bis WBTW

Het voor een intracommunautaire verwerving toe te passen tarief is het tarief dat in het binnenland voor de levering van eenzelfde goed wordt toegepast en dat van kracht is op het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt (art. 38bis WBTW).

⁵⁵⁴Rubriek XIX van Tabel A als bijlage bij het KB nr. 20. Besliss. nr. ET 118.312, 23 mei 2011.

5502

art. 64 § 3 WBTW

Artikel 64, § 3 WBTW bepaalt dat wanneer een leverancier of dienstverrichter handelingen verricht m.b.t. goederen of diensten die aan een verschillend btw-tarief onderworpen zijn, die handelingen behoudens tegenbewijs geacht worden voor het geheel betrekking te hebben op de goederen of diensten waarvoor het hoogste tarief geldt.

§ 2. UITVOERINGSBEPALINGEN

5503

art. 37 WBTW

Ter uitvoering van artikel 37 WBTW stelt het KB nr. 20 van 20 juli 1970 de tarieven van de btw vast en geeft de indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven.

Lidstaten krijgen de mogelijkheid om een verlaagd tarief toe te passen op bepaalde leveringen en diensten. Hierbij dienen zij wel rekening te houden met het feit dat soortgelijke goederen of diensten die met elkaar concurreren, voor de btw gelijk moeten worden behandeld. Hieruit volgt dat die goederen of diensten dan aan hetzelfde btw-tarief moeten worden onderworpen⁵⁵⁵. De lidstaten mogen echter wel de tariefverlaging toestaan voor een onderdeel van de in de richtlijn vermelde leveringen en diensten⁵⁵⁶.

De bijlage bij het KB nr. 20 omvat twee tabellen:

- tabel A geeft een opsomming van de goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 6 %;
- tabel B geeft een opsomming van de goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 12 %.

Alle goederen en diensten die niet uitdrukkelijk in een van deze tabellen zijn opgenomen, worden onderworpen aan het normale tarief, dat sinds 1 januari 1996 21 % bedraagt.

5503, 10

art. 1bis KB nr. 20

art. 44bis WBTW

In het KB nr. 20 werd vanaf 1 januari 1993 een artikel 1bis ingevoegd dat het tarief vaststelde op 1 % voor goud dat normaal als beleggingsobject werd gebruikt. Sinds 1 januari 2000 is deze regeling evenwel opgeheven en vervangen door een specifieke vrijstelling voor de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van beleggingsgoud (art. 44bis WBTW⁵⁵⁷). Voor bepaalde handelingen kan alsnog geopteerd worden voor de toepassing van de btw, die in voorkomend geval onderworpen zijn aan het standaard btw-tarief.

⁵⁵⁵HvJ 23 oktober 2003, zaak C-109/02, Commissie/Duitsland, *FJF*, No. 2004/252 (solisten en muziekensembles moeten van hetzelfde btw-tarief kunnen genieten).

⁵⁵⁶HvJ 8 mei 2003, zaak C-384/01, Commissie/Frankrijk, *Jur.HvJ* 2003, I-4395 (verlaagd tarief mag worden toegepast op het vast recht voor de aansluiting op het openbare gas-en elektriciteitsnet en het normaal tarief op het verbruik van gas en elektriciteit).

⁵⁵⁷Koninklijke besluiten, *BS* 31 december 1999, P. VANDENDRIESSCHE, "Beleggingsgoud: specifieke nieuwe vrijstelling", *FiscoLoog* 2000, afl. 736, 4-5.

§ 3. ADMINISTRATIEVE REGELINGEN

5504

Bij een bestuursmaatregel werd de toepassing van een nultarief vastgesteld voor dagbladen en periodieke publicaties met een algemeen informatieve strekking die ten minste 48 keer per jaar verschijnen⁵⁵⁸, alsmede voor recuperatiestoffen en -producten⁵⁵⁹.

Door deze maatregel wordt geen btw geheven op de handelingen met betrekking tot de genoemde goederen, maar blijft niettemin het recht op aftrek behouden.

§ 4. BIJZONDERHEDEN INZAKE TARIFERING

5505

Wanneer een goed wordt geleverd in een niet-gebruikelijke verpakking, moet deze als een afzonderlijk goed worden beschouwd en eventueel aan het eigen tarief worden onderworpen. In dat geval moet een globale prijs voor goed en verpakking worden uitgesplitst, tenzij op het geheel het hoogste tarief wordt toegepast. Tot prijssplitsing moet trouwens worden overgegaan in alle gevallen waar de prijs een geheel omvat van aan verschillende tarieven onderworpen goederen. Wanneer de goederen of diensten die het voorwerp uitmaken van een gezamenlijk aanbod tegen een enige prijs, aan verschillende tarieven of aan verschillende regelingen (bv. vrijstellingen) onderworpen zijn, moet die enige prijs voor de heffing van de btw worden uitgesplitst (zie aanschrijving nr. 85 van 31 juli 1972). In de nummers 6 tot 14 van genoemde aanschrijving worden verschillende gevallen besproken waarin de uitsplitsing daarentegen verboden (nr. 6) of facultatief (nrs. 7 tot 14) is. Zo is de uitsplitsing niet vereist wanneer de leverancier of de dienstverrichter, zonder prijsverhoging, kleine diensten of onbeduidende voorwerpen aanbiedt die door het handelsgebruik zijn aanvaard. Hiermee worden hoofdzakelijk voorwerpen bedoeld die een zeer geringe waarde hebben, zoals sleutelhangers, speldjes en dergelijke. Gebruiksvoorwerpen zijn in de regel geen 'onbeduidende voorwerpen' in de zin van nr. 9 van de aanschrijving. De term 'kleine diensten of onbeduidende voorwerpen door het handelsgebruik aanvaard' verwijst in geen geval naar het begrip 'handelsgeschenken van geringe waarde' in de zin van artikel 12, § 1, lid 1, 2° WBTW en kan daar niet mee gelijkgesteld worden⁵⁶⁰.

5506

Bij administratieve beslissing van 10 mei 1999 heeft de btw-administratie haar standpunt inzake de btw-behandeling van complexe handelingen toegelicht en de oude beslissingen ter zake opgeheven (zie o.m. onderscheid benodigdheden vs. onderdelen, *BTW-Handleiding*, nr. 148). Als regel dient gesteld dat de btw-kwalificatie van 'complexe' handelingen afhankelijk is van de verhouding tussen de waarde van de geleverde goederen vs. de verrichte diensten (de zgn. 50 %-regel). Wanneer de waarde van de geleverde en geplaatste goederen lager is dan 50 % van de totale prijs, moet de handeling voor haar geheel worden aangemerkt als een dienst en is het overeenkomende tarief van toepas-

⁵⁵⁸Aanschr. nr. 82, 15 december 1970 en nr. 21, 30 september 1993 met *addendum* van 5 januari 1994, informatie via internet valt hier niet onder; Vr. nr. 736 VAN QUICKENBORNE 20 juni 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, nr. 2-25, 1189.

⁵⁵⁹Aanschr. nr. 88, 15 december 1970, gewijzigd door Aanschr. nr. 120, 30 juli 1971; Rb. Turnhout 15 oktober 1999, *TFR* 2000, afl. 175, 139.

⁵⁶⁰Vr. nr. 379 VAN BIESEN 3 februari 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 098, 169-171. Betreffende het gezamenlijk aanbod tegen een enige prijs van een hoofdproduct of hoofddienst samen met een premievoorwerp: Aanschr. nr. 85, 31 juli 1972 en nr. 22, 24 september 1975, *BTW-Revue* 1985, afl. 69, 399, nr. 849, *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 157, nr. 905.

sing. Wanneer de waarde meer dan 50 % bedraagt, moet de gehele handeling worden aangemerkt als een levering van goederen en is het onderworpen aan het overeenkomende tarief⁵⁶¹.

Hoofdstuk II

Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 6 %

5507

Het verlaagde tarief van 6 % is van toepassing op alle goederen en diensten die in tabel A zijn vermeld.

Het verlaagde tarief van 6 % is echter niet van toepassing op de in tabel A omschreven diensten, wanneer die diensten bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst die hoofdzakelijk diensten tot voorwerp heeft die niet in tabel A bedoeld zijn.

Een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst wanneer hij voor de klanten op zich geen doel is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken⁵⁶². Een dienstverrichting waarbij economisch gezien één dienst wordt verleend, mag niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald teneinde de functionaliteit van de btw niet aan te tasten⁵⁶³. Het feit dat voor bepaalde goederen één enkele levering is verricht die enerzijds een hoofdgoed omvat waarvoor – volgens de regeling van een lidstaat – een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting geldt, en anderzijds goederen die uitgesloten zijn van de werkingssfeer van deze vrijstelling, staat er evenwel niet aan in de weg dat de betrokken lidstaat tegen het normale tarief btw heft over de levering van deze uitgesloten goederen⁵⁶⁴.

Aangezien de opname van de in tabel A omschreven goederen en diensten niets meer dan een loutere weergave zou zijn van de tekst van deze tabel, wordt voor nadere toelichting naar het KB nr. 20 verwezen. De hiernavolgende tekst werd beperkt tot een opsomming van de op 1 januari nog bestaande onderverdelingen ('rubrieken') van de genoemde tabel, meestal aangevuld met de benaming van de meest markante goederen of diensten die in de rubriek voorkomen.

§ 1. GOEDEREN

5508

Rubriek I.	Levende dieren, zoals runderen, varkens, schapen, slachtpaarden ⁵⁶⁵ , pluimvee, tamme konijnen.
Rubriek II.	Vlees en eetbare slachtafval.
Rubriek III.	Vis, schaal-, schelp- en weekdieren, ook indien bereid of verduurzaam.
Rubriek IV.	Melk en zuivelproducten, eieren en honing.
Rubriek V.	Groenten, planten, wortels en knollen voor voedingsdoeleinden.
Rubriek VI.	Fruit, schillen van citrusvruchten en meloenen.
Rubriek VII.	Plantaardige producten, zoals granen, suikerbieten, voedergewassen, hout op stam, levende bomen en struiken, snijbloemen, vlas ⁵⁶⁶ .
Rubriek VIII.	Producten van de meelindustrie, mout en zetmeel.

⁵⁶¹Besliss. nr. ET 95.109, 10 mei 1999, *BTW- Revue*, afl. 145, 139; Vr. nr. 368 VERVOTTE 6 mei 2004, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 36, 5553-5555; zie randnr. 5352.

⁵⁶²HvJ 22 oktober 1998, zaak C-308/96 en C-94/97, Madgett en Baldwin, *Jur.HvJ* 1998, I-6248; HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96, Card Protection Plan, *FJF*, No. 2001/157.

⁵⁶³HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, Faaborg-Gelting Linies, *Jur.HvJ* 1996, I-2395; Rb. Namen 11 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 839, 14.

⁵⁶⁴HvJ 6 juli 2006, zaak C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales Ltd, *TFR* 2006, afl. 307, 733.

⁵⁶⁵HvJ 3 maart 2011, zaak C-41/09, Europese Commissie/Koninkrijk der Nederlanden, *Pb.C.* 30 april 2011, afl. 130, 2, *TFR* 2011, afl. 402, 477.

⁵⁶⁶Besliss. nr. ET 104.297, 18 september 2007.

- Rubriek IX. Dierlijke en plantaardige vetten en oliën, bereide spijsvetten met uitzondering van margarine.
- Rubriek X. Voedingsmiddelen zoals koffie en thee (niet de andere dranken), suiker, chocolade, bakkerswaren, soep, azijn, zout en alle andere niet genoemde producten voor menselijke consumptie⁵⁶⁷.
- Rubriek XII. Veevoeder, industriële afvalfen (zetmeelfabrieken, suikerindustrie, branderijen), meststoffen.
- Rubriek XIII. Waterdistributie^{568, 569}.
- Rubriek XVII. Farmaceutische producten, zoals geneesmiddelen voor mensen en dieren, bloed, watten, gaas, verband, condooms.
- Rubriek XIX. Couranten, tijdschriften, boeken, brochures en dergelijk drukwerk, ander dan voor reclamedoelinden⁵⁷⁰. Het verlaagd btw-tarief is niet van toepassing op de digitale versie van een boek of een luisterboek⁵⁷¹.
- Rubriek XXI. Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiequiteiten.
- Rubriek XXII. Automobielen voor personenvervoer voor invaliden en onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren voor deze voertuigen; het verlaagd tarief geldt ook voor de intracommunautaire verwerving van de genoemde goederen.
- Rubriek XXIII. Doodskisten⁵⁷², begrafenisurnen⁵⁷³, orthopedische toestellen⁵⁷⁴, prothesen, hoorapparaten, invalidenwagens; hulpmiddelen speciaal ontworpen voor slechtzienden⁵⁷⁵.
- Rubriek XXIIIbis. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk⁵⁷⁶.

De programmawet van 22 december 2003 voorziet in een verlaging van het tarief op verpakkingen van niet-alcoholhoudende dranken tot 6 %⁵⁷⁷.

§ 2. DIENSTEN

5509

art. 44 § 3 3° WBTW

Rubriek XXIV. Landbouwdiensten⁵⁷⁸.

⁵⁶⁷Besliss. nr. ET 109.424, 7 december 2005.

⁵⁶⁸Zie ook Vr. nr. 353 VAN DER MAELEN 10 maart 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 058, 47-48; Vr. nr. 313 BOGAERT 19 februari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 052, 140-141.

⁵⁶⁹Besliss. nr. ET 100.909, 28 januari 2002: kosten van aansluiting op waternet kunnen ook het verlaagd tarief genieten; HvJ 3 april 2008, zaak C-442/05, Finanzamt Oschatz c. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, *Fiscooloog* 2008, afl. 1118, 13, *Pb.C.* 24 mei 2008, afl. 128, 3, *TFR* 2008, afl. 345, 724.

⁵⁷⁰De drukwerken die voor reclamedoelinden worden uitgegeven of die hoofdzakelijk bedoeld zijn voor het maken van reclame, zijn evenwel uitgesloten: Besliss. nr. ET 107.492, 13 juni 2002, gewijzigd door Besliss. nr. ET 109.381, 19 mei 2005 en aangevuld door Besliss. nr. ET 107.492, 24 maart 2006. De diensten van een grafisch illustrator worden niet beoogd (Vr. nr. 4-921 VAN NIEUWKERKE 28 mei 2009, *Beknopt Verslag*, Plenaire zitting, Plen. 4-78, 44). Hoewel de Btw-richtlijn voortaan niet alleen voor de levering van papieren boeken maar ook voor de leveringen van boeken om op het even welke fysieke gegevensdrager, bv. cd en cd-rom, toestaat een verlaagd btw-tarief toe te passen, wordt dat in België niet overwogen (Vr. nr. 4-6343 DE BETHUNE 23 december 2009, Vr. & Antw. Senaat 2009-2010).

⁵⁷¹Vr. nr. 423 VAN DEN BERGH 20 juni 2011, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 037, 26.

⁵⁷²Kisten of urnen ontworpen voor dieren zijn uitgesloten: Besliss. nr. ET 111.433, 4 juli 2006.

⁵⁷³Besliss. nr. ET 110.516, 30 januari 2006.

⁵⁷⁴Cass. 14 februari 2008, nr. C.04.0071.N., *Fiscooloog* 2008, afl. 1125, 10.

⁵⁷⁵Besliss. nr. ET 101.232, 3 september 2009.

⁵⁷⁶Gewijzigd door KB 20 september 2000 tot wijziging van het KB nr. 20 en tot opheffing van het MB nr. 21, alsmede het MB van 25 augustus 1999 (*BS* 28 september 2000); Arbitragehof 13 december 2000, *FJF*, No. 2003/56: het verschil in behandeling tussen commerciële bouwondernemingen en sociale instellingen is in redelijkheid verantwoord om liefdadige instellingen te helpen.

⁵⁷⁷Programmawet 22 december 2003, *BS* 31 december 2003.

⁵⁷⁸De diensten die mestverwerkingsbedrijven gewoonlijk verstrekken aan landbouwers, en in essentie bestaan in de afname van mest of van de dikke fractie ervan, net zoals het tegen betaling ophalen van kadavers van landbouwdieren, kunnen dusdanig niet worden beschouwd als bebouwings-, oogst- en teeltwerkzaamheden. Deze diensten dragen immers niet bij tot de voortbrengst van landbouwproducten (Vr. nr. 488 BOGAERT 12 november 2008, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 041, 10793; Vr. nr. 264 VAN BIESEN 4 juli

- Rubriek XXV. Personenvervoer.
- Rubriek XXVI. Onderhouds- en herstellingswerken aan goederen bedoeld in de rubrieken XXII en XXIII.
- Rubriek XXVIII. Toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht er gebruik van te maken⁵⁷⁹.
- Rubriek XXIX. Overdracht van auteursrechten en het verlenen van rechten op auteursrechten (voor zover ze niet vrijgesteld zijn door art. 44 § 3 3° WBTW), met uitzondering van deze die betrekking hebben op computerprogramma's.
- De diensten die bestaan in het uitvoeren van toneelwerken, balletten, muziekstukken, circus-, variété- of cabaretvoorstellingen en soortgelijke activiteiten en die behoren tot de normale werkzaamheid van acteurs, orkestleiders, muzikanten en andere artiesten, ook indien deze diensten verstrekt worden door een rechtspersoon of een feitelijke vereniging of groepering⁵⁸⁰.
- Van deze rubrieken worden uitgesloten de diensten die betrekking hebben op reclame.
- Rubriek XXX. Verschaffen van gemeubeld logies, met of zonder ontbijt⁵⁸¹ en de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen.
- Rubriek XXXI. Werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen, verstrekt door aannemers⁵⁸² aan eindverbruikers, met betrekking tot privéwoningen van meer dan 15 jaar oud. Dit verlaagd tarief geldt ook voor verblijfsinrichtingen voor bejaarden die in het kader van de wetgeving inzake bejaardenzorg erkend zijn door de bevoegde overheid⁵⁸³. Ook de (onder)verhuurder kan het verlaagd tarief genieten⁵⁸⁴. De installatie van zonnepanelen op woningen die minstens 15 jaar (of 5 jaar oud op grond van Rubriek XXXVII) valt onder het verlaagd btw-tarief, tenzij het vooraf vaststaat dat de panelen zullen worden overgedragen aan een derde partij⁵⁸⁵. Werken m.b.t. de bestanddelen van sauna's, zwembaden, ... vallen niet onder het verlaagd tarief. Deze uitsluiting van het verlaagd tarief heeft betrekking op de gehele inrichting waarin de sauna, het zwembad, ... wordt geïnstalleerd⁵⁸⁶.
- Rubriek XXXII. Werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen, verstrekt door aannemers aan huisvestingsmaatschappijen, met betrekking tot nieuwe privéwoningen bestemd om te worden verhuurd aan gehandicapten; het verlaagd tarief is ook van toepassing op de leveringen van dergelijke gebouwen, op onroerende leasingcontracten en op de vestigingen, de overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten op deze gebouwen.
- Rubriek XXXIII. Werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen verstrekt door aannemers aan beheerders van instellingen voor gehandicapten; het verlaagd tarief is ook van toepassing op de leveringen van nieuwe gebouwen, op onroerende leasingcontracten en op de vestigingen, de overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten op dergelijke gebouwen.

2008, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 030, 7717-7718). Diensten met betrekking tot het stallen en het verzorgen van rijpaarden vallen niet onder het verlaagd tarief (Vr. nr. 562 BULTINCK 6 juli 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 74, 48-49).

⁵⁷⁹Individuele begeleiding of een begeleiding in groepsverband is uitgesloten, daarop blijft het normale btw-tarief van 21% van toepassing (Vr. nr. 11599 VAN DEN BERGH 25 maart 2009, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, COM 503, 17). Het begrip 'verlenen van toegang tot een bioscoop' heeft geen betrekking op de betaling door een consument om individueel één of meer films of filmfragmenten te kunnen bekijken in een afgesloten ruimte als de cabines in het hoofdgeding (HvJ 18 maart 2010, zaak C-3/09, *Erotic center bvba*, *Fiscooloog* 2010, afl. 1198, 2).

⁵⁸⁰I. MASSIN, "Verlaagd BTW-tarief artiesten: administratieve toelichting", *Fiscooloog* 1999, afl. 714, 4.

⁵⁸¹Indien een hotelhouder een enige prijs vraagt voor volledig pension of half pension, aanvaardt de administratie dat de helft van die prijs betrekking heeft op het verschaffen van gemeubelde logies met ontbijt, met een btw van 6%. De andere helft heeft betrekking op het middag-en/of avondmaal en daarvoor geldt vanaf 1 januari 2010 het tarief van 12%. Indien in de enige prijs ook de drank bij het middagmaal en/of avondmaal zou begrepen zijn, moet de helft van die prijs verder worden uitgesplitst, want voor de drank geldt het tarief van 21%. Een forfaitaire splitsing moet gebeuren onder toezicht van de administratie (Mond. vr. nr. 18348 DE MAGHT 20 januari 2010, *Beknopt Verslag*, COM 759, 20-21).

⁵⁸²Sinds 17 juni 2010 moeten de aannemers niet meer geregistreerd zijn om voor de verlaagde btw-tarieven in aanmerking te komen (KB 2 juni, *BS* 7 juni 2010). Door de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen werd het systeem van de 'geregistreerde aannemer' volledig afgeschaft (*BS* 10 november 2011).

⁵⁸³Besliss. nr. ET 106.933/2, 29 maart 2006.

⁵⁸⁴Voorafg. Besliss. nr. 2010.025, 5 oktober 2010.

⁵⁸⁵Voorafg. Besliss. nr. 900.446, 27 april 2010.

⁵⁸⁶Vr. nr. 5-4971 TOMMELEIN 23 december 2011, Vr. & Antw. Senaat, *Fisc.Act.* 2012, afl. 10, 12.

- Rubriek XXXIV. Verhuur van orthopedische toestellen, prothesen, hoorapparaten, invalidenwagens en de diensten die door begrafenisondernemers worden verstrekt⁵⁸⁷.
- Rubriek XXXV. Diensten verstrekt door instellingen met sociaal oogmerk⁵⁸⁸.
- Rubriek XXXVI. Huisvesting in het kader van het sociaal beleid⁵⁸⁹.
- Rubriek XXXVII. Afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden (zie hieronder “Overgangsmaatregelen”)⁵⁹⁰.
- Rubriek XXXVIII. Werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen die ouder zijn dan vijf jaar. Deze regeling werd definitief ingevoerd door de programmawet van 4 juli 2011 met ingang van 1 juli 2011⁵⁹¹. Voorheen werd de regeling als ‘voorlopig’ beschouwd, doch de temporele werking ervan werd systematisch verlengd.
- Rubriek XXXIX. Kleine hersteldiensten: herstellingen van fietsen, schoeisel en lederwaren, herstel en vermaak van kleding en huishoudlinnen⁵⁹².

Hoofdstuk III

Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 12 %

5510

Het verlaagd tarief van 12 % is van toepassing op alle goederen en diensten die in de tabel B zijn opgesomd. Zoals bij de bespreking tabel A blijft ook hier de overname van de teksten van het KB nr. 20 beperkt tot de opsomming van de rubrieken van tabel B, in voorkomend geval aangevuld met de benaming van de meest markante goederen en diensten.

- Rubriek I.⁵⁹³ Restaurant- en cateringdiensten⁵⁹⁴.
- Rubriek III. Fytofarmaca.
- Rubriek VI. Margarine.
- Rubriek VII. Banden en binnenbanden.
- Rubriek X. Huisvesting in het kader van het sociaal beleid⁵⁹⁵.

⁵⁸⁷Diensten die verband houden met de begrafenis van dieren zijn uitgesloten, Besliss. nr. ET 111.433, 4 juli 2006 betreffende het tarief van toepassing op uitvaartdrukkerij, zie Vr. nr. 13773 VAN DER AUWERA en nr. 13899 GOYVAERTS 23 juni 2009, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, COM 601, 3-4; Vr. nr. 4-7023 SOMERS 22 februari 2010, Vr. & Antw. Senaat 2009-2010; Vr. nr. 765 DE GROOTE 6 november 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 087, 85-86.

⁵⁸⁸Gewijzigd door KB 20 september 2000 tot wijziging van het KB nr. 20 en tot opheffing van het MB nr. 21, alsmede het MB van 25 augustus 1999, BS 28 september 2000; Arbitragehof 13 december 2000, *FJF*, No. 2003/56 (het verschil in behandeling tussen commerciële bouwondernemingen en sociale instellingen is naar redelijkheid verantwoord).

⁵⁸⁹Art. 55 en 56 programmawet 27 december 2006, BS 28 december 2006.

⁵⁹⁰*Informaties en mededelingen*, AOIF-Btw, 22 juni 2007/1.

⁵⁹¹Ingevoegd door art. 27 programmawet (I) 4 juli 2011, BS 19 juli 2011. Van toepassing vanaf 1 juli 2011.

⁵⁹²Ingevoegd door art. 28 programmawet (I) 4 juli 2011, BS 19 juli 2011. Van toepassing vanaf 1 juli 2011.

⁵⁹³KB 9 december 2009, BS 14 december 2009; Besliss. nr. ET 117.557, 23 december 2009; Vr. nr. 505 JAMBON 16 maart 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 099, 144-146; Besliss. nr. ET 118.066, 9 maart 2010; Besliss. nr. ET 117.557, 23 december 2009; Besliss. nr. ET 118.066, 9 maart 2010 en erratum-addendum van 11 juni 2010; *Integraal Verslag*, Commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer, 2009-2010, nr. 52, COM 759, 20 januari 2010, 21.

⁵⁹⁴Vr. nr. 4-895 CLAES 15 oktober 2009, *Hand.* Senaat 2009-2010; Mond. Vr. nr. 4-1612 CLAES 18 maart 2010, *Hand.* Senaat 2009-2010, nr. 4-116, 123-124; Mond. Vr. nr. 4-1235 COMBREZ 3 december 2009, *Hand.* Senaat 2009-2010, nr. 4-98, 22-23; Vr. nr. 16508 GILKINET 17 november 2009, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, COM 699, 15-16; Vr. nr. 505 JAMBON 16 maart 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 099, 144-146.

⁵⁹⁵Dit geldt ook voor de ‘verhuurder’ (Voorafg. Besliss. nr. 800.435, 19 december 2008).

Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 21 %

5512

Alle goederen en diensten die niet met name in bovenvermelde tabellen zijn vernoemd of die er uitdrukkelijk zijn van uitgesloten, zijn onderworpen aan het 'normale' tarief van 21 % (uitzondering: nultarief) (art. 1 KB nr. 20).

Hierna volgt een korte historiek van de evolutie van het normale tarief.

Van 1 januari 1971 tot 30 juni 1981 bleef het normale tarief ongewijzigd op 16 % behouden.

Op 1 juli 1981 werd het normale tarief van 16 % op 17 % gebracht.

Op 1 januari 1983 klom het normale tarief van 17 % naar 19 %.

Met ingang van 1 april 1992 werd het normale tarief van 19 % verhoogd tot 19,5 %.

Per 1 januari 1994 werd het normale tarief van 19,5 % naar 20,5 % opgetrokken.

Op 11 januari 1996 bereikte het normale tarief het huidige peil van 21 %.

Vrijstellingen

Hoofdstuk I

Algemene bepalingen

5600

Er bestaan twee soorten vrijstellingen die essentieel van elkaar verschillen. De eerste soort volgt de gewone werkingsmechanismen van het btw-stelsel, zodat de vrijgestelde belastingplichtigen hun recht op aftrek van de voorbelasting niet verliezen.

De vrijstellingen van de tweede soort verlenen geen recht op aftrek van de voorbelasting die betrekking heeft op de vrijgestelde handelingen. De belastingplichtigen die dergelijke handelingen verrichten, worden ‘belastingplichtigen zonder recht op aftrek’ genoemd.

De binnenlandse vrijstellingen mogen niet worden verward:

- met het nultarief, met recht op aftrek (regeling van periodieke publicaties, recuperatieproducten); art. 20 KB nr. 1
- met de verlegging van heffing van de btw naar de leverancier of de afnemer (onroerende dienstverrichtingen zoals bedoeld in art. 20 KB nr. 1);
- of met bepaalde vereenvoudigingsmaatregelen (perscorrespondenten, invoer van vis, tabaksproducten, deur aan deur verkoop,...).

Hoofdstuk II

Vrijstellingen met betrekking tot internationale handel

5601

art. 39-42 WBTW

Vrijstelling van btw voor uitvoerhandelingen en handelingen die met uitvoer zijn gelijkgesteld, kan slechts worden verkregen krachtens een wetsbepaling opgenomen in de artikelen 39 tot 42 WBTW. De uitvoering van deze artikelen is geregeld door het KB nr. 18⁵⁹⁶.

5602

art. 40 WBTW

Vrijstelling van btw voor invoer van goederen en voor sommige handelingen met betrekking tot ingevoerde goederen, wordt verleend door artikel 40 WBTW. Afgezien van de wederuitvoer na herstelling of bewerking wordt die vrijstelling geregeld door het KB nr. 7.

§ 1. VRIJSTELLINGEN VOOR DE UITVOER VAN GOEDEREN EN DIENSTEN

5603

Artikel 39, § 1 WBTW verleent de volgende vrijstellingen:

⁵⁹⁶Aanschr. nr. ET 97.794, 1 maart 2001, *BTW-Revue*, afl. 150, 63.

1. Voor de levering van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden uitgevoerd (art. 2 tot 4 KB nr. 18).
2. Voor de levering van goederen die door of voor rekening van een niet in België gevestigde koper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Europese Unie. De vrijstelling geldt evenwel niet voor door de koper zelf vervoerde goederen, bestemd voor de uitrusting of de voorradiging van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privé-gebruik en voor door een reiziger in zijn bagage meegenomen goederen (zie hieronder punt 4).

art. 7 KB nr. 18

3. Voor de diensten, andere dan deze die zijn vrijgesteld bij toepassing van de artikelen 41 en 42 WBTW, bestaande uit werkzaamheden met betrekking tot roerende goederen die zijn verworven of ingevoerd om de bedoelde werkzaamheden te ondergaan en die naar een plaats buiten de Europese Unie worden verzonden of vervoerd door de dienstverrichter of de niet in België gevestigde afnemer van de dienst, dan wel voor hun rekening (art. 7 KB nr. 18).
4. Voor de leveringen van goederen aan een niet in de Europese Unie gevestigde reiziger die deze goederen in België in bezit neemt en ze in zijn persoonlijke bagage uitvoert naar een plaats buiten de Europese Unie.

De vrijstelling voor uitvoer in de persoonlijke bagage van reizigers wordt verleend onder de hierna gestelde beperkingen en voorwaarden (art. 8 KB nr. 18):

- aan de aankoop moet ieder handels- of beroeps karakter vreemd zijn;
- de globale waarde van de goederen, incl. btw, moet per factuur hoger zijn dan 125 EUR, met dien verstande dat geen vrijstelling wordt verleend voor voedingsmiddelen en tabaksproducten en dat voor het bepalen van de globale waarde geen rekening wordt gehouden met de waarde van deze goederen;
- de goederen moeten uitgevoerd zijn, uiterlijk op het einde van de derde maand volgend op de maand waarin de levering plaatsvond;
- de verkoper moet de echtheid van de uitvoer aantonen aan de hand van een exemplaar bekleed met het visum van het douanekantoor van uitgang uit de Europese Unie⁵⁹⁷.

Het recht op de vrijstellingen bedoeld in artikel 39, § 1, 1° tot 3° WBTW moeten door de belastingplichtige worden aangetoond aan de hand van een geheel van overeenstemmende documenten waaruit de echtheid van de uitvoer blijkt⁵⁹⁸. De aangifte ten uitvoer vormt hierbij een essentieel element, maar volstaat op zich niet om het recht op de vrijstelling van btw te verantwoorden. De aangifte ten uitvoer moet daarbij steeds op naam van de verkoper of de dienstverrichter die aanspraak maakt op de vrijstelling worden opgemaakt, zelfs indien de goederen door of voor rekening van de koper of afnemer van de diensten worden uitgevoerd. De bewijswaarde van de stukken die de btw-plichtige ter staving van de uitvoer voorlegt, is aan het oordeel van de rechter onderworpen. Ook een reglementair gevalideerd douanedocument mag door de rechter als bewijs verworpen worden⁵⁹⁹.

Voor uitvoer van goederen door of voor rekening van de verkoper moet een kopie van de verkoopfactuur of, bij ontstentenis van een verkoopfactuur, een verzendingsstuk dat alle gegevens van een verkoopfactuur bevat, worden afgegeven op het douanekantoor waar, overeenkomstig de douanereglementering inzake uitvoer, een aangifte ten uitvoer moet worden ingediend (douanekantoor van uitgang uit de Europese Unie – art. 2 KB nr. 18). Voor uitvoer van goederen door een niet in België gevestigde koper of voor zijn rekening moet een ontvangstbewijs kunnen voorgelegd worden, waarin de datum van afgifte, de omschrijving van de goederen en het land van bestemming worden vermeld.

In verband met de toepassingsvoorwaarden van de *Global Refund Cheque of Tax Free Form* verwijzen we naar volgende beslissing⁶⁰⁰.

Wanneer er geen twijfel bestaat over de uitvoerbestemming van de goederen, is de vrijstelling van de btw wegens uitvoer eveneens van toepassing voor leveringen waarvoor de verkoper de contractuele verplichting heeft de goederen aan de buiten-

⁵⁹⁷Besliss. nr. ET 93.234, 17 oktober 2007.

⁵⁹⁸Gent 16 september 2003, *FJF*, No. 2004/144.

⁵⁹⁹Gent 18 november 1998, *Fisc.Act.* 1998, afl. 41, 7; Gent 29 september 1997, *FJF*, No. 98/56; Rb. Kortrijk 4 december 2000, *Fisc.Koer.* 2001, 51.

⁶⁰⁰Besliss. nr. ET 62.087, 11 april 2006 en Besliss. nr. ET 62.087, 29 november 2011.

grens van de Gemeenschap af te leveren, met name op een plaats waar een douanekantoor van uitgang uit de Gemeenschap is gelegen, ongeacht waar de koper is gevestigd (levering franco buitengrens EG)⁶⁰¹.

De termen 'door of voor rekening van de verkoper' betekenen niet louter 'op kosten van de verkoper', maar houden tevens in dat de verzending of het vervoer uitgevoerd moeten worden door de verkoper of in zijn opdracht⁶⁰².

De administratie heeft dienaangaande bepaald dat het feit dat de aangifte ten uitvoer niet op naam van de verkoper, maar op naam van de met het vervoer belaste medecontractant staat, nooit tot gevolg kan hebben dat de btw-vrijstelling voor uitvoer automatisch vervalt. In dergelijke situatie kan de administratie de aangifte ten uitvoer moeilijk negeren als element van bewijs van de uitvoer, op voorwaarde dat de aangifte ten uitvoer verwijst naar de door de verkoper opgemaakte factuur en de gegevens bevat die op deze factuur vermeld staan. Het vervoer van de goederen buiten de Gemeenschap moet immers in deze relatie plaatsvinden, aangezien het een essentiële voorwaarde van de vrijstelling vormt⁶⁰³.

Wanneer een uitvoerder blijk gegeven heeft van vooruitziendheid, door van zijn buitenlandse klanten een waarborg te eisen om het bedrag van de vrij te stellen btw te dekken tot ze het bewijs van de uitvoer aan de hand van het afgestempeld uitvoerdocument hebben geleverd, kan de btw-vrijstelling voor uitvoer niet meer worden betwist omdat de stempels op de uitvoerdocumenten werden vervalst, aangezien de uitvoerder niets afwist van die vervalsing die alleen door deskundigen aan het licht kon worden gebracht⁶⁰⁴.

5604

art. 39 § 2 WBTW

Artikel 39, § 2 WBTW verleent de volgende vrijstellingen:

1. Voor de leveringen alsmede de intracommunautaire verwervingen van goederen die bestemd zijn om te worden geplaatst onder een regeling als bedoeld in artikel 23, § 4, 1°, 4°, 5°, 6°, of 7° WBTW, alsmede de leveringen van deze goederen met handhaving van één van die regelingen;
2. Voor de diensten, andere dan deze die zijn vrijgesteld bij toepassing van de artikelen 41 en 42 WBTW, bestaande uit werkzaamheden met betrekking tot goederen die het voorwerp uitmaken van leveringen als bedoeld in 1° of die zich bevinden onder één van de regelingen bedoeld in 1°.

art. 11-13

KB nr. 18

De hierboven genoemde vrijstellingen zijn slechts voorlopig. Ze worden pas definitief op het tijdstip waarop de goederen worden uitgevoerd (art. 11 tot 13 KB nr. 18).

5605

art. 15 KB nr. 18

In de regel wordt de btw opeisbaar indien voor de levering van een goed of de voltooiing van een dienst, de prijs geheel of gedeeltelijk (voorschot) wordt gefactureerd of ontvangen of moest betaald zijn. In principe wijzigt de bestemming voor uitvoer deze regel niet. Ingevolge artikel 39, § 3 WBTW (art. 15 KB nr. 18) wordt de btw echter niet opeisbaar ten aanzien van leveringen en diensten met betrekking tot goederen, bestemd om in de voorwaarden van artikel 39, § 1 en 2 WBTW te worden uitgevoerd. De opschorting kan worden toegestaan voor een termijn van ten hoogste één jaar. In uitzonderlijke omstandigheden kan die termijn evenwel worden verlengd. De in opschorting gehouden btw wordt opeisbaar wanneer de goederen een andere bestemming krijgen waardoor geen uitvoer plaatsvindt.

De vrijstelling bij uitvoer mag niet worden geweigerd wanneer die uitvoer plaatsvindt in strijd met nationale voorschriften die een voorafgaande vergunning vereisen voor de uitvoer naar Staten waarvoor, op grond van nationale embargovoorschriften, in geen van de lidstaten van de Europese Gemeenschappen uitzicht zou hebben bestaan op een vergunning⁶⁰⁵.

⁶⁰¹Aanschr. nr. ET 97.794, 1 maart 2001, *BTW-Revue*, afl. 150, 63.

⁶⁰²Cass. 14 februari 2008, *Fiscooloog* 2008, afl. 1118, 14.

⁶⁰³Vr. nr. 248 VAN BIESEN 26 januari 2009, *Vr. & Antw. Kamer* 2008-2009, nr. 051, 210-212.

⁶⁰⁴Gent 4 november 2008, *Fiscooloog* 2009, afl. 1173, 13.

⁶⁰⁵HvJ 2 augustus 1993, zaak C-111/92, *W. Lange*, *Jur.HvJ* 1993, I-4677, *FJF*, No. 93/236.

Bij toepassing van artikel 39bis WBTW zijn van de btw vrijgesteld:

art. 39bis WBTW

1. De leveringen van welke goederen ook, door de verkoper (andere dan een belastingplichtige die onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen valt), door de afnemer of voor hun rekening verzonden of vervoerd buiten België maar binnen de Europese Unie, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die als zodanig optreedt in een andere lidstaat en die er daar toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen, voor zover de leveringen niet onderworpen zijn aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van artikel 58, § 4 WBTW.

Deze vrijstelling in het land van vertrek is noodzakelijk, daar de intracommunautaire verwerving wordt belast in de lidstaat van aankomst van de goederen.

De uitvoeringsmodaliteiten van deze vrijstelling zijn vastgesteld in het KB nr. 52. Het bewijs van het bestaan van een vervoer of verzending buiten België moet worden geleverd door middel van een geheel van overeenstemmende gebruikelijke handelsdocumenten. De goederen moeten daarentegen niet binnen een bepaalde termijn het grondgebied van de ene lidstaat verlaten om als een vrijgestelde intracommunautaire levering te kunnen kwalificeren⁶⁰⁶. Evenmin is vereist dat de geleverde goederen gedurende een bepaalde, voldoende lange duur in het bestemmingsland blijven (bv. auto's)⁶⁰⁷.

Een bericht van ontvangst van de geleverde goederen, ondertekend door de koper, kan een bijkomend element van bewijs vormen aan de gebruikelijke handelsdocumenten. Een dergelijk bericht van ontvangst dat niet is vergezeld van andere overtuigende documenten, is op zich onvoldoende bewijs voor de echtheid van het vervoer of de uitvoer.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat het feit dat de afnemer bij de belastingautoriteiten in de lidstaat van bestemming aangifte heeft gedaan van een intracommunautaire verwerving, een aanvullend bewijs kan vormen dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk hebben verlaten, doch het is geen doorslaggevend bewijs dat het een van de belasting over de toegevoegde waarde vrijgestelde intracommunautaire levering betreft⁶⁰⁸.

Wanneer de Belgische leverancier niet zeker is van de geldigheid van het btw-identificatienummer dat hem werd medegedeeld, kan hij hiervan bevestiging vragen bij de Centrale Eenheid BTW (CLO – Paleizenstraat 48, 5de verdieping, 1030 Brussel, e-mail: vat.validation@minfin.fed.be, tel.: 0257 740 30, fax: 0257 963 57) of kan hij de geldigheid ervan verifiëren via de website van de Europese Commissie (http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm). Het is aangewezen dat de leveranciers zich telkens vergewissen van de identiteit en de hoedanigheid van de persoon aan wie ze met vrijstelling van btw leveren, vooral indien de goederen door de koper worden meegenomen⁶⁰⁹. De opgave van een oud btw-nummer op de factuur doet echter geen afbreuk aan de toepassing van de vrijstelling, indien vaststaat dat de afnemer daadwerkelijk voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de andere EU-lidstaat en er aldaar toe gehouden was om de intracommunautaire verwerving van de goederen aan te geven, ongeacht of de afnemer dit effectief heeft gedaan⁶¹⁰.

⁶⁰⁶HvJ 18 november 2010, zaak C-84/09, X t. Skatteverket, *Pb.C.* 15 januari 2011, afl. 13, 5, *TFR* 2011, afl. 393, 43, *Fisc.Act.* 2010, afl. 43, 6.

⁶⁰⁷Gent 15 juni 2010, *FJF*, No. 2011/233.

⁶⁰⁸HvJ 27 september 2007, zaak C-409/04, *Teleos plc e.a.*, *TFR* 2008, afl. 337, 235.

⁶⁰⁹Vr. nr. 248 FOURNAUX 23 januari 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, nr. 26, 3019. I.v.m. deze problematiek zie P. VANDENDRIESSCHE, "Bewijs van intracommunautaire levering van goederen: de achilleshiel van het overgangsstelsel inzake BTW", *AFT* 1995, 373-379; L. VANDENBERGHE, "BTW-perikelen van de intracommunautaire levering", *AFT* 1998, 377-385; Vr. nr. 1450 PIETERS 22 juli 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 145, 19964-19966, *BTW- Revue*, afl. 141, 299; Rb. Antwerpen 18 april 2001, *Fisc.Koer.* 2001, 221; G. DE WIT en V. BIDOUL, "Het bewijs inzake intracommunautaire leveringen", *TFR* 2001, afl. 212, 1111-1129; E. DE BIE, "Bewijsregeling inzake intracommunautaire levering maakt KB nr. 52 inbreuk op het vrij verkeer van goederen en diensten", *AFT* 2002, 211-221.

⁶¹⁰Rb. Antwerpen 3 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 881, 11.

Het bewijs van een intracommunautaire levering in situaties waarin de koper de goederen afhaalt, is vaak zeer moeilijk te leveren⁶¹¹. Volgens de administratie kan in dergelijk geval, één van de voorzorgsmaatregelen erin bestaan dat de leverancier bijvoorbeeld een waarborgsom aan zijn koper oplegt, teneinde deze laatste aan te sporen de nodige bewijsmiddelen te verstrekken⁶¹². De vereisten van artikel 39bis WBTW en KB nr. 52 zijn echter essentiële controlevereisten, zodat het feit dat de bewijslast bij de belastingplichtige wordt gelegd, niet in strijd wordt geacht met het Europees recht⁶¹³.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat de intracommunautaire verwerving van een goed pas plaatsvindt en de intracommunautaire levering pas wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering, ingevolge deze verzending of dit vervoer, fysiek heeft verlaten. In dat verband mogen de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van levering een leverancier die te goeder trouw heeft gehandeld en bewijzen heeft aangeboden, waardoor zijn recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen op het eerste gezicht wordt gestaafd, niet verplichten tot nabetaling van de over deze goederen verschuldigde btw, wanneer die bewijzen vals blijken, zonder dat evenwel is aangetoond dat deze leverancier bij de belastingfraude is betrokken, voor zover hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om te zorgen dat hij door de intracommunautaire levering die hij verricht, niet bij dergelijke fraude betrokken geraakt⁶¹⁴.

De belastingdienst van een lidstaat mag niet weigeren om een intracommunautaire levering die daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, vrij te stellen van belasting over de toegevoegde waarde, enkel omdat het bewijs van een dergelijke levering niet tijdig is geleverd⁶¹⁵. De belastingautoriteiten van de lidstaat van waaruit goederen in het kader van een intracommunautaire levering worden verzonden of vervoerd, zijn evenwel niet verplicht om de autoriteiten van de lidstaat waarvoor de goederen volgens de leverancier bestemd zijn, om inlichtingen te verzoeken⁶¹⁶. Ten andere mag een lidstaat de toepassing van de btw-vrijstelling wel weigeren wanneer de leverancier de identiteit van de werkelijke koper heeft verborgen gehouden zodat de echte verkrijger in de gelegenheid werd gesteld om btw te ontduiken⁶¹⁷.

Het hof van beroep van Antwerpen stond trouwens de vrijstelling toe aan een verkoper te goeder trouw die in het bezit was van toereikende documenten (waaronder de CMR-vrachtbrieven), niettegenstaande die vervalst waren⁶¹⁸. Een voldane factuur en het bewijs van betaling volstaan als elementen dan weer niet om het internationale transport aan te tonen, ze zijn hoogstens een bewijs van het bestaan van het contract⁶¹⁹.

Het Hof van Cassatie heeft bevestigd dat, met betrekking tot een van de btw vrijgestelde intracommunautaire levering, het bewijs van het vervoer of de verzending naar een andere lidstaat niet noodzakelijk moet worden geleverd door middel van de in het uitvoeringsbesluit nr. 52 opgesomde documenten. Dat bewijs kan ook met andere stukken worden geleverd. In dezelfde zaak besliste het Hof nog dat door de overlegging van een geheel van stukken, omvattende het Luxemburgs inschrijvingsbewijs, de verkoopfactuur en de stukken betreffende de identiteit van de koper (statuten en identificatienummer) het bewijs werd geleverd dat een voertuig naar het Groothertogdom Luxemburg werd vervoerd of verzonden⁶²⁰.

art. 8bis § 2 WBTW

2. De leveringen van nieuwe vervoermiddelen in de zin van artikel 8bis, § 2 WBTW door de verkoper, door de afnemer of voor hun rekening verzonden of vervoerd, buiten België maar binnen de Europese Unie, die worden verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen die er aldaar niet toe gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan de bedoelde vervoermiddelen en andere dan de accijnsproducten bedoeld in 3 hierna, aan de belasting te onderwerpen, of voor enige andere niet belastingplichtige. De uitvoeringsmodaliteiten van deze vrijstelling zijn vastgesteld in het KB nr. 48.

⁶¹¹Rb. Leuven 16 november 1999, *TFR* 2001, 97, noot H. VERSYCK; Antwerpen 13 december 1999, *FJF*, No. 2000/174; Rb. Hasselt 27 oktober 2000, *TFR* 2001, 913, noot K. GHEYSEN; Rb. Antwerpen 18 april 2001, *Fisc.Koer.* 2001, 221; Rb. Luik 29 april 2010, *FJF*, No. 2012/81.

⁶¹²Vr. nr. 1039 GOYVAERTS 15 december 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 112, 21114-21117.

⁶¹³Cass. 20 oktober 2011, *FJF*, No. 2012/82; Gent 1 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 900, 10.

⁶¹⁴HvJ 27 september 2007, zaak C-409/04, *Teleos plc e.a.*, *TFR* 2008, afl. 337, 235.

⁶¹⁵HvJ 27 september 2007, zaak C-146/05, *Albert Collée*, *TFR* 2008, afl. 337, 244.

⁶¹⁶HvJ 27 september 2007, zaak C-184/05, *Twoh International BV*, *TFR* 2008, afl. 337, 249.

⁶¹⁷HvJ 7 december 2010, zaak C-285/09, *R*, *FJF*, No. 2011/131, *Pb.C.* 19 februari 2011, afl. 55, 10, *TFR* 2011, afl. 397, 215.

⁶¹⁸Antwerpen 15 januari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1125, 10.

⁶¹⁹Bergen 18 maart 2011, *FJF*, No. 2012/80.

⁶²⁰Cass. 4 juni 2009, *Fiscoloog* 2009, afl. 1171, 4.

Wanneer het gaat om een niet-nieuw vervoermiddel is de intracommunautaire levering aan de Belgische btw onderworpen, indien het vervoermiddel wordt verzonden of vervoerd naar een afnemer in een andere lidstaat die aldaar niet gehouden is tot het belasten van zijn intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten. Het tijdstip waarop moet worden beoordeeld of het vervoermiddel al dan niet ‘nieuw’ is, is het ogenblik van de levering en niet het moment waarop het vervoermiddel aankomt in de lidstaat van bestemming⁶²¹.

Met het oog op internationale controle op leveringen van nieuwe vervoermiddelen, hebben de Europese lidstaten, behalve het Groothertogdom Luxemburg op 27 november 2002 een overeenkomst getekend inzake administratieve bijstand tussen de bevoegde autoriteiten betreffende de intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen⁶²².

3. De leveringen van accijnsproducten, door de verkoper (andere dan een belastingplichtige die onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen valt), door de afnemer of voor hun rekening verzonden of vervoerd buiten België maar binnen de Europese Unie, die worden verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen die er aldaar niet toe gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan de vervoermiddelen bedoeld in 2° hierboven en dan de bovenbedoelde accijnsproducten aan de belasting te onderwerpen, wanneer de verzending of het vervoer plaatsvindt overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 7 en 16 van de richtlijn 92/12/EEG van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten WBTW en die leveringen niet onderworpen zijn aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van artikel 58, § 4 WBTW.
4. De in artikel 12bis WBTW bedoelde leveringen van goederen, andere dan die welke onderworpen zijn aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van artikel 58, § 4 WBTW, waarvoor de vrijstelling bedoeld in 1° zou gelden indien zij voor een andere belastingplichtige zouden zijn verricht.

§ 3. VRIJSTELLING VOOR LEVERINGEN IN TAKSVRIJE VERKOOPPUNTEN

5610

art. 39ter WBTW

Tot 1 juli 1999 waren bij toepassing van artikel 39ter WBTW vrijgesteld, de door verkooppunten verrichte leveringen van goederen die werden meegenomen in de persoonlijke bagage van reizigers die zich via een intracommunautaire vlucht of zeereis naar een andere lidstaat begaven. Deze regeling gold als een overgangsmaatregel⁶²³.

De vrijstelling werd slechts verleend binnen de perken en onder de voorwaarden vastgesteld in het KB nr. 49. Daarin was o.m. bepaald wat moest worden verstaan onder ‘taksvrij verkooppunt’, onder ‘reiziger die zich naar een andere lidstaat begeeft’ en onder ‘intracommunautaire vlucht of zeereis’.

art. 3 KB nr. 49

art. 43 § 2 3° KB nr. 7

De vrijstelling gold uitsluitend voor leveringen van goederen waarvan de totale waarde, exclusief btw, per persoon en per reis, 3 800 BEF niet overschreed. Indien de totale waarde van verscheidene goederen of verscheidene leveringen deze grens overschreed, werd de vrijstelling niet verleend zonder dat evenwel de waarde van een goed gesplitst mocht worden. De kwantitatieve beperkingen voor tabaksproducten, alcohol en alcoholische dranken, parfum, koffie en thee, waren deze die golden ter zake van definitieve invoer in de persoonlijke bagage van reizigers (art. 43 § 2 3° KB nr. 7).

⁶²¹HvJ 18 november 2010, zaak C-84/09, X/Skatteverket, Pb.C. 15 januari 2011, afl. 13, 5, TFR 2011, afl. 393, 43, Fisc.Act. 2010, afl. 43, 6.

⁶²²Fiscoloog 2002, afl. 871, 6; Circ. nr. AOIF 30/2003 (ET 105.978), 19 november 2003.

⁶²³Pb.C. 10 april 1999, afl. 99, 20; KB 8 oktober 1999.

Het KB nr. 49 met betrekking tot de vrijstelling van btw op verkopen in taksvrije verkooppunten, werd met ingang van 1 juli 1999 opgeheven.

§ 4. VRIJSTELLING VOOR IN BTW-ENTREPOT GEPLAATSTE GOEDEREN

5611

Bij toepassing van artikel 39quater WBTW en KB nr. 54 zijn vrijgesteld⁶²⁴:

art. 39quater WBTW

1. Het invoeren, de intracommunautaire verwervingen en de leveringen van goederen die worden geplaatst onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot.
2. De leveringen van goederen geplaatst onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot, met handhaving van die regeling.
3. De diensten, andere dan deze die vrijgesteld zijn bij toepassing van de artikelen 41 en 42, die betrekking hebben op goederen die het voorwerp zijn van de in 1° bedoelde handelingen of die zich bevinden onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot.

Voor andere goederen dan accijnsproducten worden als andere entrepots dan douane-entrepots beschouwd:

- Voor goederen die bestemd zijn voor de productie of de verwerking van accijnsproducten, de in België gelegen plaatsen die aangemerkt worden als belastingentrepots in de zin van artikel 4, b van de richtlijn 92/12/EEG.
- Voor andere goederen dan die bedoeld onder het eerste streepje, die in België worden ingevoerd in de zin van artikel 23 van het Wetboek, de overeenkomstig de communautaire douanereglementering als douane-entrepot gedefinieerde plaatsen.
- Voor andere goederen dan onder de eerste twee strepen, de plaatsen erkend door of vanwege de minister van Financiën.

Commentaar – Aanschr. nr. AOIF 14/2003 (ET 98.973), 19 mei 2003.

§ 5. VRIJSTELLINGEN BIJ INVOER

1. Vrijstellingen op grond van artikel 40, § 1 WBTW

5612

art. 11 KB nr. 7

Artikel 40, § 1, 1°, a) WBTW vestigt een definitieve vrijstelling voor de invoer en de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering in België door belastingplichtigen in ieder geval is vrijgesteld. In principe wordt de vrijstelling verleend bij wijze van teruggaaf (art. 11 KB nr. 7).

5613

Artikel 40, § 1, 1°, b) WBTW vestigt een vrijstelling voor de invoer en de intracommunautaire verwerving van goederen die een definitieve vrijstelling hebben op grond van communautaire regels.

⁶²⁴KB nr. 54, 25 februari 1996, BS 5 maart 1996.

art. 12-37 KB nr. 7

art. 4 KB nr. 52

Op grond van artikel 40, § 3 WBTW zijn de voorwaarden voor het verkrijgen van deze vrijstelling bij invoer vastgesteld in afdeling 2 van hoofdstuk IV van het KB nr. 7 (art. 12 tot 37). Deze afdeling is eveneens van toepassing op de intracommunautaire verwervingen die op grond van artikel 40, § 1, 1°, b) WBTW zijn vrijgesteld van btw (art. 4 KB nr. 52).

5615

Krachtens artikel 40, § 1, 1°, d) WBTW is vrijgesteld, de invoer van goederen die in België ten verbruik worden aangegeven op naam van een buitenlandse belastingplichtige, waarna ze onmiddellijk het voorwerp zijn van een vrijgestelde intracommunautaire levering (zie § 2) in hoofde van dezelfde buitenlandse belastingplichtige (onechte doorvoer).

Artikel 39 KB nr. 7 regelt de uitvoering van deze vrijstelling.

5616

art. 40 § 1 2° WBTW

Bij de wederinvoer van goederen die tijdelijk van België buiten de Gemeenschap werden verzonden voor herstelling, bewerking, aanpassing of verwerking (regeling passieve veredeling) kan een gehele of gedeeltelijke vrijstelling van de btw worden bekomen (art. 40 § 1 2° WBTW).

art. 41 § 4 1° KB nr. 7

Voor goederen die het voorwerp hebben uitgemaakt van in de Gemeenschap gelokaliseerde diensten is de vrijstelling totaal (art. 41 § 4 1° KB nr. 7)⁶²⁵.

Deze vrijstelling wordt geregeld door de artikelen 40 en 41 KB nr. 7.

Circulaire – Circ. nr. ET675.5 (AOIF nr. 20/2010) van 26 februari 2010.

5617

art. 40 § 1 3° WBTW

In het kader van de invoering van de nieuwe plaatsbepalingsregels voor leveringen van gas en elektriciteit, voorziet artikel 40, § 1, 3° WBTW in een vrijstelling bij invoer van gas of elektriciteit, dit ten einde dubbele belasting te voorkomen⁶²⁶.

Deze vrijstelling kan echter enkel worden toegepast in het geval van daadwerkelijke dubbele heffing. Zijn bijvoorbeeld niet vrijgesteld, de invoer van gas en elektriciteit via het distributiesysteem, verricht door een verbruiker die zelf produceert⁶²⁷.

2. Vrijstellingen op grond van artikel 40, § 2 WBTW

5618

art. 40 § 2 1°

WBTW

Krachtens artikel 40, § 2, 1° WBTW zijn vrijgesteld van btw, de leveringen en de intracommunautaire verwervingen van goederen geplaatst onder een van de douaneregelingen of met handhaving van een van die regelingen⁶²⁸.

⁶²⁵I. MASSIN, "Geen invoer-BTW meer op diensten bij 'passieve veredeling'", *Fiscooloog* 2010, afl. 1205, 5.

⁶²⁶Wet 5 december 2004, BS 22 december 2004 ter omzetting van richtlijn 2003/92EG van de Raad van 7 oktober 2003.

⁶²⁷Circ. nr. AFZ/2004-0157 (AFZ 1/2005), 3 februari 2005.

⁶²⁸Besliss. nr. ET 112.982, 12 juni 2007.

Deze vrijstelling wordt geregeld door artikel 42 KB nr. 7.

5619

art. 40 § 2 2°

WBTW

Krachtens artikel 40, § 2, 2° WBTW zijn vrijgesteld van btw, de diensten, andere dan die welke zijn vrijgesteld bij toepassing van de art. 41 en 42 WBTW, met betrekking tot de in vorig nummer bedoelde goederen.

Deze vrijstelling wordt geregeld door artikel 42 KB nr. 7.

3. Vrijstelling op grond van artikel 40, § 4 WBTW

5620

Onverminderd de vrijstellingen waarvan sprake in de vorige nummers, kan de Koning, om de uitvoering van internationale akten te verzekeren, alle maatregelen nemen voor de toekenning van gehele of gedeeltelijke vrijstelling van btw bij invoer.

5621

Deze maatregelen werden vastgesteld in de artikelen 43 en 44 KB nr. 7, respectievelijk met betrekking tot de definitieve invoer van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers en met betrekking tot kleine zendingen zonder commercieel karakter.

5622

Onder 'persoonlijke bagage' wordt verstaan, alle bagage die de reiziger bij zijn aankomst kan aangeven bij de douane alsmede de bagage die hij later bij de douane aangeeft, mits hij kan bewijzen dat deze bij zijn vertrek als begeleidende bagage was ingeschreven bij de maatschappij die zijn vervoer heeft verzorgd. Het moet gaan om een invoer waaraan elk handelskarakter vreemd is. De voorwaarden met betrekking tot de waarde en de hoeveelheid van de goederen waaronder de vrijstelling wordt verkregen, werden gewijzigd.

De maximale waarde was vroeger beperkt tot 175 EUR. Sinds 1 december 2008 werd ze voor luchtreizigers en zeereizigers tot 430 EUR en voor andere reizigers tot 300 EUR opgetrokken. Wat de tabaksproducten betreft, blijven de maximale hoeveelheden ongewijzigd (200 sigaretten of 100 cigarillo's of 50 sigaren of 250 gram rooktabak). Ook voor bier en andere alcoholhoudende dranken, alsook voor brandstof, werden nieuwe regels ingevoerd⁶²⁹.

5623

art. 44 KB nr. 7

Artikel 44 KB nr. 7 bepaalt wat verstaan moet worden onder 'kleine zendingen zonder commercieel karakter'. Het vermeldt ook de kwantitatieve beperkingen.

§ 6. BIJZONDERE VRIJSTELLING VOOR INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN

5624

art. 40bis WBTW

Van de btw zijn vrijgesteld, de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvoor de afnemer van de goederen op grond van artikel 76, § 2 WBTW in ieder geval recht zou hebben op de volledige teruggaaf van de btw die bij toepassing van artikel 25ter WBTW verschuldigd zou zijn (art. 40bis WBTW).

⁶²⁹KB 10 december 2008, BS 19 december 2008.

§ 7. INTERNATIONAAL VERVOER EN DIENSTEN DIE DAARMEE VERBAND HOUDEN

1. Vrijstellingen verleend door artikel 41, § 1 WBTW

5625

art. 41 § 1 1°
WBTW

Inzake internationaal vervoer zijn van de btw vrijgesteld:

1. het zeevervoer van personen, het internationale luchtvervoer van personen, het vervoer van door reizigers begeleide bagage en auto's bij het hier, onder 1, genoemd vervoer (art. 41 § 1 1° WBTW);

art. 41 § 1 2°
WBTW

2. het vervoer en de daarmee samenhangende handelingen, van goederen afkomstig uit een derde land, wanneer de waarde van dat vervoer en van die handelingen overeenkomstig artikel 34 WBTW bij invoer is opgenomen in de maatstaf van heffing (art. 41 § 1 2° WBTW);

art. 41 § 1 3°
WBTW

3. het vervoer van goederen dat rechtstreeks verband houdt met de uitvoer van goederen buiten de Europese Unie (art. 41 § 1 3° WBTW);

art. 41 § 1 4°
WBTW

4. het vervoer van goederen die vallen onder een regeling, zoals bepaald bij artikel 23, § 4 en 5 WBTW of onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot (art. 41 § 1 4° WBTW).

art. 41 § 1 5° WBTW

Overeenkomstig artikel 41, § 1, 5° WBTW kan vrijstelling van btw worden ingeroepen voor de volgende diensten, gebruikt voor het onder 3 en 4, hierboven, bedoelde vervoer:

- laden, lossen, overslaan, behandelen, stouwen, verstouwen, wegen, meten, peilen, nazien, onderzoeken en in ontvangst nemen van goederen;
- opbergen en bewaren van goederen⁶³⁰.

Voor diensten met betrekking tot containers, zie beslissing van 30 juni 2004⁶³¹.

art. 41 § 1 6° en 7°
WBTW

Van btw zijn eveneens vrijgesteld: diensten die tot voorwerp hebben, het verrichten van douaneformaliteiten bij invoer, uitvoer of doorvoer (art. 41 § 1 6° WBTW)⁶³², evenals het intracommunautair vervoer van goederen naar of vanaf de eilanden die de autonome regio's van de Azoren en van Madeira vormen en de daarmee samenhangende handelingen (art. 41 § 1 7° WBTW).

5625, 50

art. 41 § 1
WBTW

⁶³⁰Besliss. nr. ET 112.982, 12 juni 2007.

⁶³¹Besliss. nr. ET 106.031, 30 juni 2004.

⁶³²Besliss. nr. ET 107.378, 3 juni 2004.

Sinds 1 januari 2010 is artikel 41, § 1 WBTW gewijzigd en is het toepassingsgebied van de vrijstelling verruimd⁶³³. Deze verruiming vindt haar oorsprong in de gewijzigde regeling ter zake de plaats van de dienst (cf. nr. 5379).

In artikel 41, § 1, lid 2 (nieuw) WBTW worden op niet limitatieve wijze een aantal diensten opgesomd die onbetwistbaar verband houden met de invoer en de uitvoer van goederen. Deze opsomming herneemt in grote mate de lijst van diensten die reeds was opgenomen in de aanschrijving nr. 11 van 21 oktober 1997 en vertolkt derhalve het administratieve standpunt dat ter zake reeds voordien was ingenomen.

2. Vrijstelling verleend door artikel 41, § 2 WBTW

5626

art. 41 § 2

WBTW

Artikel 41, § 2 WBTW stelt vrij van btw: de diensten verricht door makelaars en lasthebbers die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2 WBTW, wanneer die makelaars en lasthebbers tussenkomst verlenen bij leveringen van goederen of dienstverrichtingen die niet in de Europese Unie plaatsvinden of die vrijgesteld zijn ingevolge de artikelen 39, 39quater, 40, 41 en 42 WBTW.

Deze vrijstelling was niet van toepassing op de diensten van reisbureaus die tussenkomst verleenden bij het verschaffen van vervoer, van logies, van ter plaatse verbruikte spijzen of dranken, van vermaak of van één of meer van deze in artikel 18, § 1 WBTW bedoelde diensten, tenzij wanneer het reisbureau handelde in naam en voor rekening van de verrichter van die diensten. Met ingang van 1 januari 2000 is deze uitsluiting echter opgeheven, zodat reisbureaus voortaan alsnog kunnen genieten van betreffende btw-vrijstelling⁶³⁴. Ook de commissie die reisbureaus aanrekenen aan reizigers voor de boeking van vliegtickets, is vrijgesteld van btw⁶³⁵.

§ 8. DIVERSE VRIJSTELLINGEN VAN ARTIKEL 42 WBTW

1. Zeeschepen en binnenschepen

5627

art. 42 § 1

WBTW

Artikel 42, § 1 WBTW stelt vrij van btw:

1. de levering:
 - a. van zeeschepen bestemd voor passagiers- of goederenvervoer tegen betaling, voor de visserij of, meer algemeen, voor de uitoefening van enigerlei industriële of handelsactiviteit;
 - b. van reddingsboten en -schepen voor hulpverlening op zee;
 - c. van oorlogsschepen;
 - d. van binnenschepen bestemd voor de commerciële binnenvaart;

⁶³³Wetsontwerp tot wijziging van het WBTW, Doc52 2157/003, www.dekamer.be.

⁶³⁴KB 28 december 1999, BS 31 december 1999.

⁶³⁵Besliss. nr. ET 108.099/2, 8 april 2005, ter opheffing van Besliss. nr. ET 108.099, 11 maart 2005.

2. de levering aan bouwers, eigenaars en gebruikers van de in 1 bedoelde vaartuigen, van voorwerpen bestemd om in die vaartuigen te worden ingelijfd of om te dienen voor de exploitatie van die vaartuigen;
3. de diensten die tot voorwerp hebben de bouw, de verbouwing, de herstelling, het onderhoud, de verhuur of de bevrachting van in 1 bedoelde vaartuigen of in 2 bedoelde voorwerpen; de vrijstelling is niet van toepassing op de verhuur van pleziervaartuigen aangezien deze vaartuigen door de huurder niet binnen een industriële of handelsactiviteit worden gebruikt⁶³⁶;

art. 42 § 1 4°

WBTW

4. de levering aan eigenaars of gebruikers van in 1, a, b en c bedoelde vaartuigen, van goederen bestemd voor de bevoorrading van die vaartuigen. De vrijstelling is nochtans niet toepasselijk op boordprovisie voor vaartuigen die gebruikt worden voor de kustvisserij, terwijl met betrekking tot oorlogsschepen de vrijstelling beperkt is tot de bevoorrading van de schepen die bedoeld zijn in de GN-Code 89.06.1000 van de gecombineerde nomenclatuur van het gemeenschappelijk douanetarief van de EG en die het land verlaten met als bestemming een haven of een ankerplaats in liet buitenland (art. 42 § 1 4° WBTW);
5. de andere diensten dan deze genoemd in 3 die verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van in 1, a en b bedoelde vaartuigen en hun lading, zoals het slepen, het loodsen, het meren, de reddings- en expertiseverrichtingen, het gebruik van de havens, de diensten als agent verleend door scheepsagenten aan rederijen, de diensten ten behoeve van de aan- en afvaart en het verblijf van de bedoelde vaartuigen in de havens, de diensten ten behoeve van passagiers en bemanning verleend voor rekening van rederijen⁶³⁷.

Inzake de leveringen van goederen ter bevoorrading van voormelde vaartuigen geldt dat de vrijstelling enkel van toepassing is op de levering aan de ondernemer die de goederen als scheepsvoorraad zal bezigen en dus niet op de leveringen in een eerdere handelsfase. Een eventuele tijdelijke opslag alvorens de goederen aan boord te brengen, vormt echter geen beletsel voor de toepassing van de vrijstelling⁶³⁸.

De toepassing van de vrijstelling voor de levering van zeeschepen of binnenschepen veronderstelt dat het schip ook gewoonlijk gebruikt wordt voor het vervoer van personen of zaken, het slepen of andere winstgevende verrichtingen van scheepvaart. Een vaartuig dat sinds jaar en dag gebruikt wordt als restaurant, voldoet niet aan deze vereiste, zodat de vrijstelling geen toepassing kan vinden op betreffende levering⁶³⁹.

Binnenschippers kunnen vanaf 1 januari 2002 niet meer genieten van de btw-vrijstelling voor de levering van goederen voor de bevoorrading van binnenschepen. Vrijstelling is enkel nog mogelijk voor de levering van brandstof en smeermiddelen aan binnenschippers die niet meer dan 5 boten exploiteren. Daartoe moeten deze binnenschippers over een bijzondere vergunning beschikken⁶⁴⁰.

Diensten van loodsen verricht voor een zeeschip zijn vrijgesteld van btw. De vrijstelling is echter niet van toepassing op het vervoer en het aan boord brengen van de loodsen⁶⁴¹.

Bij levering van een schip naar een andere EU-lidstaat heeft de vrijstelling van artikel 42 WBTW voorrang op de intracommunautaire overgangsregeling⁶⁴².

De toepassingsvoorwaarden werden bepaald in de artikelen 2 tot 4 KB nr. 6 van 27 december 1977 en gecommentarieerd in de Aanschr. nr. 24 van 1978.

⁶³⁶Zie HvJ 18 oktober 2007, zaak C-97/06, Navicon SA, *Fiscooloog* 2007, afl. 1088, 12; HvJ 22 december 2010, zaak C-116/10, État du Grand-Duché de Luxembourg/Bacino Charter Company sa, *FJF*, No. 2011/156.

⁶³⁷Zie HvJ 14 september 2006, gevoegde zaken C-181/04 en C-183/04, Elmeka NE, *TFR* 2006, afl. 311, 944.

⁶³⁸HvJ 26 juni 1990, zaak C-185/89, Velker, *Jur.HvJ* 1990, I-2561.

⁶³⁹Gent 23 juni 1997, *FJF*, No. 97/292.

⁶⁴⁰Aanschr. nr. ET 100.967, 17 september 2001, *Fiscooloog* 2001, afl. 817, 6.

⁶⁴¹Besliss. nr. ET 40.549, 29 juli 2005.

⁶⁴²Vr. nr. 3-1251 NYSSENS 28 juli 2004, *Vr. & Antw. Senaat* 2003-2004, nr. 3-23, 1411-1412.

2. Vliegtuigen

5628

art. 42 § 2

WBTW

Artikel 42, § 2 WBTW stelt van de belasting vrij:

1. de levering van vliegtuigen, watervliegtuigen, hefschroefvliegtuigen en dergelijke toestellen, bestemd voor gebruik door de Staat of door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale vervoer van personen en van goederen tegen betaling; de vrijstelling geldt ook voor de levering van het vliegtuig aan de onderneming die niet zelf instaat voor het internationale personenvervoer, maar het vliegtuig uitsluitend ter beschikking stelt aan een dergelijke eigenaar⁶⁴³;
2. de levering aan bouwers, eigenaars en gebruikers van de in 1 bedoelde luchtvaartuigen, van voorwerpen bestemd om te worden ingelijfd in die toestellen of om te dienen voor de exploitatie ervan;
3. de diensten die tot voorwerp hebben de bouw, de verbouwing, de herstelling, het onderhoud en de verhuur van in 1 en 2 bedoelde luchtvaartuigen en voorwerpen;
4. de levering aan in 1 bedoelde luchtvaartmaatschappijen, van goederen bestemd voor de bevoorrading van vliegtuigen, watervliegtuigen, hefschroefvliegtuigen en dergelijke toestellen welke die maatschappijen gebruiken;
5. de andere diensten dan deze genoemd in 3, die verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van in 1 bedoelde toestellen, met uitzondering van de toestellen gebruikt door de Staat, en van hun lading, zoals het slepen, het loodsen, reddings- en expertisewerkzaamheden, het gebruik van de luchthavens, de diensten ten behoeve van het landen, het opstijgen en het verblijf van toestellen op de luchthavens, de diensten als agent verleend door luchtvaartmaatschappijen aan die maatschappijen, de diensten aan passagiers en bemanning verleend voor rekening van luchtvaartmaatschappijen.

De toepassingsvoorwaarden zijn vastgelegd in de artikelen 2 tot 4 KB nr. 6 van 27 december 1977 en gecommuniceerd in de Aanschr. nr. 6 van 1983.

Bij wijze van tolerantie wordt vrijstelling verleend bij aankoop of invoer van een vliegtuig door een onderneming die geen luchtvaartmaatschappij is, met als enig doel de verhuur van het toestel aan een luchtvaartmaatschappij⁶⁴⁴; een overeenkomstige tolerantie wordt toegestaan m.b.t. voorwerpen bedoeld in artikel 42, § 2, 2° WBTW⁶⁴⁵.

Het Hof van Justitie heeft verduidelijkt dat de vrijstelling ook van toepassing is op leveringen van goederen en diensten voor luchtvaartuigen die weliswaar enkel binnenlandse vluchten verrichten maar die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer. Het is aan de nationale rechter om het respectieve belang van het aandeel van de internationale activiteit en van de niet-internationale activiteit van de maatschappij te beoordelen⁶⁴⁶.

3. Diplomatieke en consulaire regeling en internationale organisaties

5629

⁶⁴³HvJ 19 juli 2012, C-33/11, A Oy, *Pb.C.* 29 september 2012, afl. 295, 7.

⁶⁴⁴Aanschr. nr. 6, 8 april 1983, nr. 18.

⁶⁴⁵*BTW-Revue* 1985, afl. 69, 402, nr. 852.

⁶⁴⁶HvJ 16 september 2004, zaak C-382/02, *Cimber Air A/S, FJF*, No. 2005/7.

De bepalingen van artikel 44 WBTW (vrijstelling zonder recht op aftrek in toepassing van artikel 132 van de Btw-richtlijn) genieten voorrang op deze voorzien bij artikel 42, § 3 WBTW (vrijstelling met recht op aftrek in toepassing van artikel 151 van de Btw-richtlijn) die van algemene aard zijn⁶⁴⁷. Door de toevoeging van een nieuwe vrijstelling in artikel 42, § 3, 3° WBTW werden de verschillende vrijstellingen van 1° tot 10° hernummerd, vanaf 1 januari 2011. Eveneens werd in de verschillende paragrafen toegevoegd dat de vrijstellingen niet enkel gelden voor de leveringen en invoeren, maar tevens voor de ‘intracommunautaire verwervingen’.

art. 42 § 3

1° en 2°

WBTW

Artikel 42, § 3, 1° en 2° WBTW stelt vrij van btw:

1. de leveringen, intracommunautaire verwervingen en de invoeren van goederen en de diensten in het kader van de diplomatieke en consulaire betrekkingen;
2. de leveringen van roerende goederen en de diensten, met uitzondering van werk in onroerende staat, aan, alsook de intracommunautaire verwervingen en invoeren van dergelijke goederen door de volgende personen, handelend voor hun persoonlijk gebruik en gehecht aan de zendingen en posten bedoeld onder 1: de leden van het diplomatiek personeel, de leden van het administratief en technisch personeel, de consulaire beroepsambtenaren en de consulaire bedienden.

De aanschrijving nr. 1 van 1978 bepaalt de draagwijdte en de voorwaarden van de vrijstellingen onder 1° en 2°⁶⁴⁸. Ere-consuls zijn niet bedoeld⁶⁴⁹. Inzake facturatie voor handelingen die vallen onder de vrijstelling van artikel 42, § 3 WBTW zie de informatie in voetnoot⁶⁵⁰.

Voor bijzondere toepasselijke formaliteiten wanneer de instituten in een andere lidstaat zijn gevestigd, zie www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele.

Voor de doorlopende leveringen van water, gas en elektriciteit en de diensten van telecommunicatie- en kabeldistributiebedrijven voorziet beslissing nr. ET 111.330 van 1 oktober 2006 in een vereenvoudigingsregeling.

5629, 50

art. 42 § 3 3°

WBTW

Zijn eveneens vrijgesteld: de leveringen, de intracommunautaire verwervingen en de invoeren van goederen en de diensten verricht voor de Europese Gemeenschap, de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie, de Europese Centrale Bank of de Europese Investeringsbank of voor de door de Europese Gemeenschappen opgerichte organen waarop het Protocol van 8 april 1965 betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen van toepassing is, zulks binnen de beperkingen en onder de voorwaarden die zijn vastgesteld bij dat protocol, bij de overeenkomsten tot toepassing van dat protocol of bij de vestigingsovereenkomsten, en voor zover zulks niet leidt tot verstooring van de mededinging. Dit is een nieuwe vrijstelling met ingang vanaf 1 januari 2011⁶⁵¹.

⁶⁴⁷Europese Commissie, mededeling van 5 juli 1996; HvJ 20 november 2003, zaak C-307/01, Peter d’Ambrumenil, *FJF*, No. 2004/275; HvJ 7 december 2006, zaak C-240/05, Eurodental Sàrl, *FJF*, No. 2008/129; Vr. nr. 361 BROTCORNE 13 maart 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 059, 92-93.

⁶⁴⁸Zie nochtans Rb. Brussel 29 april 2009, *Fisc.Koer.* 2009, afl. 10, 507, betreffende het feit dat aanschr. nr. 78/001 van 3 januari 1978 niet dwingend is, omdat van belastingplichtigen niet kan worden verwacht dat ze richtlijnen volgen waar ze niet (officieel) kennis van hebben kunnen nemen.

⁶⁴⁹*BTW-Revue* 1988, afl. 79, nr. 876; Besliss. nr. ET 75.574, 9 juni 1999, *BTW-Revue*, afl. 143, 544-547; Vr. nr. 365 DE CLIPPELE 18 januari 2000, Vr. & Antw. 2001-2002, nr. 46, 2405-2406.

⁶⁵⁰Besliss. nr. ET 98.803, 18 december 2003.

⁶⁵¹Ingevoegd door art. 11 wet 29 december 2010 tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, *BS* 31 december 2010, ed. 4. Hierdoor is de nummering van de vrijstellingen enigszins gewijzigd.

5630

art. 42 § 3 4°

WBTW

Artikel 42, § 3, 4° WBTW stelt vrij van btw: de leveringen, de intracommunautaire verwervingen, de invoeren van goederen en andere dan in 3° bedoelde diensten bestemd voor internationale instellingen en daaraan verbonden ambtenaren, voor zover in zulke vrijstelling is voorzien door een overeenkomst waarbij België is toegetreden.

Deze vrijstelling is behandeld in de aanschrijving nrs. 2, 28 en 38 van 1978, 8 van 1979 en 2 van 1982, zie ook Besliss. nr. ET 75.754, 9 juni 1999, *BTW-Revue*, afl. 143/07, 544; Besliss. nr. ET 82.321, 12 april 2007.

Voor bijzondere formaliteiten toepasselijk wanneer de instituten in een andere lidstaat zijn gevestigd, zie www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele.

5631

art. 42 § 3 5°

WBTW

Artikel 42, § 3, 5° WBTW stelt vrij van btw: de leveringen, de intracommunautaire verwervingen, de invoeren van goederen en diensten die worden verricht, hetzij voor het officiële gebruik van de krijgsmachten van vreemde Staten toegetreden tot het Noord-Atlantisch Verdrag of van het hen begeleidende burgerpersoneel, hetzij voor de bevoorrading van de messes en kantines van die krijgsmachten, voor zover de betreffende krijgsmachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning⁶⁵².

5631, 50

art. 42 § 3 6°

WBTW

Artikel 42, § 3, 6° WBTW stelt vrij van btw: de leveringen en de intracommunautaire verwervingen van goederen en de diensten die naar een andere lidstaat werden verricht en bestemd zijn voor de strijdkrachten van een andere Staat, toegetreden tot de NAVO, dan de lidstaat van bestemming zelf, voor het gebruik van die strijdkrachten of van het hen begeleidende burgerpersoneel, of voor de bevoorrading van de messes en kantines van die strijdkrachten, voor zover deze strijdkrachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning⁶⁵³.

Deze vrijstelling geldt o.m. voor leveringen uit België ter bestemming van de Belgische strijdkrachten in Duitsland.

5632

art. 42 § 3 7°

WBTW

Artikel 42, § 3, 7° WBTW stelt vrij van btw: de leveringen, de intracommunautaire verwervingen en de invoeren van goederen en de diensten aan instellingen die door een buitenlandse regering belast zijn met de aanleg, de inrichting en het onderhoud van begraafplaatsen en gedenktekens voor de in oorlogstijd overleden en hier te lande begraven leden van haar krijgsmacht⁶⁵⁴.

5633

art. 42 § 3 8°

WBTW

⁶⁵²Aanschr. nr. 2, 5 december 1978, § 21, c.

⁶⁵³Zie o.a. HvJ 26 april 2012, zaak C-225/11, *Able UK Ltd*, *JDE* 2012, afl. 190, 202.

⁶⁵⁴Aanschr. nr. 2, 5 december 1978, § 20.

Artikel 42, § 3, 8° WBTW stelt vrij van btw: de leveringen, de intracommunautaire verwervingen en de invoeren van goederen en de dienstverrichtingen aan de Noord-Atlantische Vergadering en de leden van het Internationaal Secretariaat van die Vergadering, voor zover in de vrijstelling is voorzien door de wet van 14 augustus 1974 betreffende het statuut in België van de Noord-Atlantische Vergadering⁶⁵⁵.

4. Goud

5634

art. 42 § 3 9°

WBTW

Artikel 42, § 3, 9° WBTW stelt vrij van btw: de leveringen, de intracommunautaire verwervingen en de invoeren van goud aan de centrale banken.

5. Instellingen met menslievend, liefdadig of opvoedkundig werk in het buitenland

5635

art. 42 § 3 10°

WBTW

Artikel 42, § 3, 10° WBTW stelt vrij van btw: de levering van goederen, bestemd voor erkende organisaties die deze goederen uitvoeren uit de Europese Unie in het kader van hun menslievend, liefdadig of opvoedkundig werk.

De minister van Financiën stelt de beperkingen en de voorwaarden vast voor de toepassing van de in § 3 bepaalde vrijstellingen.

6. Parels en edelstenen

5636

art. 42 § 4

WBTW

Krachtens artikel 42, § 4 WBTW zijn vrijgesteld van btw:

1. de leveringen van echte parels, natuurlijke edelstenen en dergelijke, aan personen die uitsluitend handelaar in die goederen zijn;
2. de met betrekking tot die goederen aan dezelfde personen verstrekte diensten⁶⁵⁶.

Hoofdstuk III

Binnenlandse vrijstellingen

5637

⁶⁵⁵Aanschr. nr. 2, 5 december 1978, § 22.

⁶⁵⁶Antwerpen 10 november 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 83, 429.

Ondanks het economisch belang van de sectoren waarop deze vrijstellingen betrekking hebben (bv. het onroerend goed, financiële diensten, gezondheid, onderwijs), is dit één van de minst geharmoniseerde materies op het communautair gebied⁶⁵⁷.

5638

Zij vormt een permanente bron van concurrentievervalsingen tussen ondernemingen gevestigd in België en discrimineert de Belgische ondernemingen in verhouding tot buitenlandse concurrenten⁶⁵⁸. Het feit dat geen btw wordt toegepast op een levering of op een verhuur van een onroerend goed leidt tot een stijging van de productiekosten van de goederen en diensten voor dewelke zij wordt gebruikt. De producent moet zijn verkoopprijs verhogen of ziet anders zijn winst afnemen, met alle gevolgen van dien voor de ontwikkeling van zijn onderneming. Het initiële nadeel van de niet-afrekbare btw wordt nog vergroot, doordat btw wordt toegepast op de niet-afrekbare btw. De vrijstelling van btw leidt aldus tot een eerste heffing, gelijk aan de niet-afrekbare btw en vervolgens tot een verborgen btw-heffing op het niet-afrekbare btw-bedrag dat deel uitmaakt van de kostprijs van de goederen cq. diensten. Wanneer de goederen buiten België worden geleverd, in een land waar een btw-systeem van toepassing is, komt het voordeel van die verborgen belasting toe aan de buitenlandse fiscus en niet aan de Belgische fiscus.

De bepalingen inzake vrijstelling van belasting moeten strikt worden uitgelegd, omdat zij afwijken van het algemene beginsel dat bepaalt dat de omzetbelasting wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht⁶⁵⁹. De lidstaten stellen de voorwaarden vast om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, doch deze voorwaarden mogen geen wijziging brengen aan de inhoud van die vrijstellingen⁶⁶⁰. De binnenlandse vrijstellingen zijn autonome communautaire rechtsbegrippen die in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst⁶⁶¹ behalve wanneer de Raad de zorg om zekere termen te definiëren heeft toevertrouwd aan de Staten⁶⁶².

§ 1. VRIJSTELLINGEN VOOR BEPAALDE ACTIVITEITEN IN HET ALGEMEEN BELANG

1. Vrijstellingen in het algemene belang

5639

art. 44 § 1 2° WBTW

⁶⁵⁷M. LAURE, *Science Fiscale*, 265; W. DIERICK, "BTW en onroerend goed: een rechtsvergelijkende studie", *Fiscaal Praktijkboek - Indirecte Belastingen 1999-2000*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 301-327.

⁶⁵⁸Zie concrete voorbeelden C. AMAND, "Hervorming van het BTW-stelsel op onroerende verrichtingen", *AFT* 1993, 245-254.

⁶⁵⁹HvJ 23 februari 1988, zaak C-353/85, Commissie/Verenigd Koninkrijk, *Jur.HvJ* 1988, 817; HvJ 15 juni 1989, zaak C-348/87, SUFA, *FJF*, No. 89/165, *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 627; HvJ 26 juni 1990, zaak C-185/89, Velker Oil, *Jur.HvJ* 1990, I-2561, *FJF*, No. 90/187; HvJ 11 augustus 1995, zaak C-453/93, Bulthuis-Griffioen, *Jur.HvJ* 1995, I-2341, *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 634. Een ondernemer-natuurlijke persoon die zelfstandig een kinderbewaarplaats uitbaat kan niet in aanmerking komen voor een vrijstelling die uitdrukkelijk voorbehouden is aan publiekrechtelijke lichamen of andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard worden erkend (HvJ 11 augustus 1995, zaak C-453/93, Bulthuis-Griffioen, *Jur.HvJ* 1995, I-2341, *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 634).

⁶⁶⁰HvJ 19 januari 1982, zaak 8/81, Ursula Becker, *Jur.HvJ* 1982, 53, *FJF*, No. 82/66, *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 148; HvJ 13 juli 1989, zaak C-173/88, Henriksen, *Jur.HvJ* 1989, I-2763, *FJF*, No. 89/272, *BTW-Revue* 1994, afl. 113, 601.

⁶⁶¹HvJ 11 augustus 1995, zaak C-453/93, Bulthuis-Griffioen, *Jur.HvJ* 1995, I-2341.

⁶⁶²HvJ 28 maart 1996, zaak C-468/93, Gemeente Emmen, *Jur.HvJ* 1996, I-172.

De diensten van artsen en tandartsen, kinesitherapeuten, vroedvrouwen, verplegers en verpleegsters, verzorgers en verzorgsters, ziekenoppassers en ziekenoppasssters, masseurs en masseuses, van wie de diensten van persoonsverzorging zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering.

1. Verrichtingen die niet bestaan in gezondheidskundige verzorging van de mens door middel van diagnose en behandeling van ziekten of andere gezondheidsproblemen, maar in het vaststellen door middel van biologische analyses, van de biologische verwantschap van individuen, vallen niet binnen de werkingssfeer van artikel 13A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn en genieten bijgevolg geen vrijstelling. De omstandigheid dat de als deskundige optredende arts in opdracht van een rechterlijke instantie handelt, is dienaangaande niet relevant⁶⁶³. De werkzaamheid van een arts, bestaande in de opstelling van een deskundigenrapport over iemands gezondheidstoestand, teneinde te bepalen of een verzoek om een invaliditeitsuitkering, oorlogspensioen, ... gegrond is of niet, is niet vrijgesteld van btw. De vrijstelling geldt slechts wanneer die diensten hoofdzakelijk tot doel hebben, de gezondheid van de betrokkene te beschermen⁶⁶⁴. Uit deze rechtspraak volgt dat het al dan niet therapeutisch karakter van de doelstelling van een medische handeling determinerend is voor het Hof van Justitie. De Belgische btw-administratie dient haar standpunt ter zake te herzien, daar zij de vrijstelling van btw op handelingen van artsen niet beperkt tot de verstrekking van geneeskundige verzorging. De vrijstelling omvat alle verrichtingen die verband houden met de normale uitoefening van het beroep van arts⁶⁶⁵.
2. De vrijstelling hangt niet af van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de aldaar genoemde medische of paramedische diensten verricht. De vrijstelling slaat ook op diensten op het gebied van gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard, verstrekt door een kapitaalvennootschap die, mede aan huis, ambulante verpleging door geschoold verplegend personeel aanbiedt, met uitsluiting van diensten die verband houden met algemene verzorging en huishoudelijke hulp⁶⁶⁶.
3. De Belgische administratie aanvaardde een vrijstelling voor de analyses van klinisch-biologische aard⁶⁶⁷. Als gevolg van de Europese rechtspraak werd het administratieve standpunt echter herzien. Teneinde de formaliteiten voor artsen e.a. te herleiden tot een minimum heeft de administratie vereenvoudigingsmaatregelen aanvaard (cf. self-billing, verlegging van hef-fing)⁶⁶⁸.
4. Het feit dat de diensten verricht door masseurs en masseuses niet zijn opgenomen in de nomenclatuur der geneeskundige verstrekkingen van de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, is geen obstakel voor de toepassing van de vrijstelling⁶⁶⁹.
5. De prestaties van een 'technoloog medische beeldvorming', verricht onder het toezicht en de verantwoordelijkheid van een arts, genieten de vrijstelling⁶⁷⁰.
6. De vrijstelling geldt niet voor de beoefenaars van de natuurgeneeskunde, de acupunctuur en de osteopathie, die geen houder zijn van het wettelijk diploma van doctor in de genees-, heel- en verloskunde⁶⁷¹.
7. Handopleggers en kruidendokters die op onwettige wijze de geneeskunde beoefenen, kunnen zich niet op de vrijstelling beroepen.
8. Geen vrijstelling voor persoonsverzorging, verstrekt door orthopedisten, bandagisten, pedicures en manicures⁶⁷².
9. Prestaties van psychotherapeuten zijn niet vrijgesteld, tenzij ze worden verricht door houders van een wettelijk diploma van geneesheer⁶⁷³. Voor wat betreft psychologen, zie voetnoot⁶⁷⁴. Deze bepaling is blijkbaar strijdig met de interpretatie van het

⁶⁶³HvJ 14 september 2000, zaak C-384/98, D. en W./Österreichischer Bundesschatz, *Fisc.Koer.* 2000, 498; HvJ 20 november 2003, d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, *FJF*, No. 2004/275.

⁶⁶⁴HvJ 20 november 2003, zaak C-212/01, Margarete Unterpertinger, *Pb.C.* 10 januari 2004, afl. 7, 6; HvJ 20 november 2003, zaak C-307/01, Peter d'Ambrumenil, *FJF*, No. 2004/245.

⁶⁶⁵Aanschr. nr. 15/1979; Besliss. nr. ET 28.944, *BTW-Tijdschrift*, afl. 36, 521; *Fisc.Act.* 2000, afl. 36, 6; A. SORIANO en PH. NOIRHOMME, "Les prestations médicales et paramédicales", *RGF* 2004, afl. 4, 8-15; J. SWINKELS, "VAT exemption for medical care", *International VAT Monitor* 2005, 14-18.

⁶⁶⁶HvJ 10 september 2002, zaak C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH/Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, *FJF*, No. 2003/35; HvJ 6 november 2003, zaak C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, *FJF*, No. 2004/276. Zie ook *BTW-Revue* 1988, afl. 83, 469, nr. 896.

⁶⁶⁷Besliss. nr. T. 1335, 25 maart 1970, *BTW-Revue* 1971, afl. 1, 108; Besliss. nr. ET 28.994, 19 mei 1978, *BTW-Revue* 1978, afl. 36, 542.

⁶⁶⁸Beslissing nr. ET 116.111, 21 februari 2011.

⁶⁶⁹Antwerpen 17 januari 1996, *FJF*, No. 96/159.

⁶⁷⁰Besliss. nr. ET 91.807, 21 september 1999, *BTW-Revue* 1999, afl. 143, 547.

⁶⁷¹Vr. nr. 217 DE BAERE 20 mei 1983, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, nr. 39, 1510, *BTW-Revue* 1983, afl. 60, 481.

⁶⁷²Vr. nr. 67 MARCHAND 22 november 1983, *Vr. & Antw.* Kamer 1983-1984, nr. 7, 648, *BTW-Revue* 1984, afl. 62, 341.

⁶⁷³Vr. nr. 100 VALKENIERS 19 december 1983, *Vr. & Antw.* Kamer 1983-1984, 1092, *BTW-Revue* 1984, afl. 62, 343.

Hof van Justitie dat meent dat een nationale regeling die bepaalde specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens, verricht door fysiotherapeuten, (bv. behandelingen met behulp van stoorveld-diagnostiek), uitsluit van de omschrijving van dat paramedisch beroep, slechts in strijd is met datzelfde doel en datzelfde beginsel, voor zover – hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan – die behandelingen zouden zijn vrijgesteld van btw indien zij door artsen of tandartsen werden uitgevoerd, hoewel zij, wanneer zij door fysiotherapeuten worden uitgevoerd, gelet op de beroepskwalificaties van deze laatste, van een gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht⁶⁷⁵.

10. Geen vrijstelling voor diensten, verricht door orthopedagogen⁶⁷⁶.
11. Voor diëtisten en podologen is de vrijstelling beperkt tot de prestaties aan diabetespatiënten die in aanmerking komen voor een verzekeringstegemoetkoming⁶⁷⁷.
12. Leveringen van tandprothesen door een tussenpersoon die geen tandarts of tandtechnicus is, maar die deze prothesen bij een tandtechnicus heeft gekocht, zijn niet vrijgesteld⁶⁷⁸.
13. De artsen vermeld in artikel 44, § 1, 2° WBTW die aldus de vrijstelling kunnen invoeren, zijn de artsen die beantwoorden aan het begrip ‘arts’ gegeven door het KB nr. 78 van 10 november 1967 (dat de noodzaak van erkenning door een beroepsvereniging inhoudt)⁶⁷⁹.
14. Het isoleren van gewrichtskraakbeencellen uit de bij de mens afgenomen kraakbeenmateriaal en de daaropvolgende celvermeerdering die nadien bij de donor worden geïmplantéerd is een dienst met een therapeutisch doel en is dan ook van btw vrijgesteld. Dat het niet als arts opgeleid laboratoriumpersoneel deze diensten verricht is irrelevant daar gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard niet in alle onderdelen door medisch personeel hoeft te worden verricht⁶⁸⁰.

art. 44 § 1 2°

WBTW

Het wekt enige verbazing dat de administratie meent dat de strikte toepassing van de regels die door het Hof van Justitie worden aangehaald, aanleiding zou kunnen geven tot verscheidene praktische problemen voor zowel de administratie als voor de desbetreffende medische en paramedische beroepen en dat de administratie derhalve blijft aanvaarden dat de vrijstelling beoogd in artikel 44, § 1, 2° WBTW verder mag worden toegepast voor het geheel van de handelingen die in het kader van deze vrijstelling door de Belgische administratieve praktijk worden toegestaan⁶⁸¹.

5640

art. 44 § 2 1° WBTW

Op grond van artikel 44, § 2, 1° WBTW zijn van btw vrijgesteld: de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid, verstrekt door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria, het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen.

Handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging in de zin van art. 13, A, lid 1, *sub b* van de Zesde richtlijn zijn handelingen die daadwerkelijk als nevenprestatie bij ziekenhuisverpleging of medische verzorging worden verstrekt en waarbij de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging de hoofdhandeling vormt. Medische verzorging

⁶⁷⁴BTW-Revue 1972, afl. 7, 249, nr. 288. Psychologen-seksuologen: Vr. nr. 46 NELIS-VAN LIEDEKERKE 31 mei 1990, Vr. & Antw. Kamer 1989-1990, nr. 119, 9750, BTW-Revue 1990, afl. 91, 361; Vr. nr. 668 MAYEUR 28 februari 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 68, 11180-11182; Vr. nr. 1048 GERKENS 22 december 2005, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 114, 21925-21926; Mond. Vr. nr. 4-1392 IDE 28 januari 2010, Hand. Senaat 2009-2010, nr. 4-110, 55-57.

⁶⁷⁵HvJ 27 april 2006, gevoegde zaken C-443/04 en C-444/04, H. A. Solleveld en J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, FJF, No. 2007/43.

⁶⁷⁶Besliss. nr. ET 105.542, 25 maart 2004.

⁶⁷⁷Besliss. nr. ET 104.382, 24 juni 2004; Rb. Verviers 28 mei 1985, FJF, No. 85/171; Rb. Verviers 4 juli 1988, BTW-Revue 1989, afl. 85, 125.

⁶⁷⁸HvJ 14 december 2006, zaak C-401/05, VDP Dental Laboratory NV, FJF, No. 2008/68.

⁶⁷⁹Antwerpen 4 september 2007, FJF, No. 2010/27.

⁶⁸⁰HvJ 18 november 2010, zaak C-156/09, Verigen Transplantation Service International AG, FJF, No. 2011/155, Pb.C. 15 januari 2011, afl. 13, 8, TFR 2011, afl. 393, 43.

⁶⁸¹Besliss. nr. ET 110.411, 1 maart 2006.

slaat op gezondheidskundige verzorging van de mens, met name de prestaties door personen die niet de hoedanigheid hebben van arts, maar die paramedische diensten verlenen⁶⁸².

- De monsterneming en de overdracht van het monster aan een gespecialiseerd laboratorium zijn handelingen die nauw samenhangen met de analyse, zodat zij onder dezelfde belastingregeling moeten vallen als de analyse en derhalve eveneens de btw-vrijstelling overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, *sub b* van de *Zesde richtlijn genieten*⁶⁸³.
- Medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben en die op voorschrift van huisartsen worden verricht door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium, kunnen onder de vrijstelling vallen. Indien de diensten als zodanig niet strekken tot afwenden, tegengaan of voorkomen van ziekten, letsels of gezondheidsproblemen is geen vrijstelling mogelijk. Dit is het geval voor de inzameling, analyse en bewerking van navelstrengbloed en het bewaren van stamcellen omdat het toekomstig gebruik ervan slechts eventueel is⁶⁸⁴.
Artikel 13, A, lid 1, *sub b*, en lid 2, *sub a* van deze richtlijn verzet zich niet tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van dergelijke medische analyses voorwaarden stelt die in eerste plaats niet gelden voor de vrijstelling van verzorging die wordt geboden door de huisartsen die deze hebben voorgeschreven en in de tweede plaats verschillen van die welke gelden voor handelingen die nauw samenhangen met medische verzorging in de zin van de eerste van deze bepalingen.
Artikel 13, A, lid 1, *sub b* van deze richtlijn verzet zich tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van medische analyses door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium de voorwaarde stelt dat die analyses worden uitgevoerd onder toezicht van een arts. Deze bepaling verzet er zich echter niet tegen dat dezelfde regeling voor de vrijstelling van deze analyses de voorwaarde stelt dat zij voor ten minste 40 % bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen⁶⁸⁵.
- De diensten van een tolk in het kader van gezinshulp (bv. hulp geboden aan dove personen) vallen onder de vrijstellingsbepaling⁶⁸⁶.
- De verhuur van medische en/of paramedische apparatuur, ongeacht de hoedanigheid van de verhuurder, is aan de btw onderworpen, in de mate ze roerend of onroerend door bestemming is⁶⁸⁷.
- De dienstverlening van het ene ziekenhuis aan het andere valt niet onder de vrijstelling, in de mate dat dit handelingen betreft die vreemd blijven aan de eigenlijke prestaties van ziekenhuizen⁶⁸⁸.
- De levering van diensten bestaande in de terbeschikkingstelling van telefoons en de verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten door hospitalisatie- en psychiatrische instellingen, ziekenhuizen en dispensaria, alsmede de levering van bedden en maaltijden aan hun begeleiders, zijn in de regel geen handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van deze bepaling. Dit kan slechts anders zijn wanneer deze prestaties onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en zij er niet in hoofdzaak toe strekken aan degene die ze levert, extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen⁶⁸⁹. Niettegenstaande voormeld arrest van het Hof van Justitie, verklaarde de administratie dat de strikte toepassing van de regels die door het Hof worden aangehaald, aanleiding zou kunnen geven tot verscheidene praktische problemen voor zowel de administratie als voor de ziekenhuizen. Overigens, aangezien het niet-belasten van deze handelingen niet van die aard is om een reële concurrentievervalsing te doen ontstaan ten aanzien van economische operatoren die gelijkaardige diensten verstrekken (telefoonoperatoren, restaurants, hotels, enz.), kan de vrijstelling, beoogd door artikel 44, § 2, 1^o WBTW worden behouden voor het geheel van de handelingen die door het voornoemd arrest worden beoogd⁶⁹⁰.
- De handelingen verricht door ziekenhuizen voor ondernemingen die farmaceutische producten ontwikkelen en commercialiseren, zoals bijvoorbeeld het testen van nieuwe geneesmiddelen, zijn in principe onderworpen aan de btw. Zelfs indien het toedienen aan de patiënten van de geteste geneesmiddelen kadert in een medische behandeling, worden desbetreffende handelingen ontegensprekelijk verricht in het rechtstreekse belang van de voornoemde ondernemingen. Rekening houdend

⁶⁸²HvJ 6 november 2003, zaak C-45/01, *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie*, *FJF*, No. 2004/276.

⁶⁸³HvJ 11 januari 2001, zaak C-76/99, *Europese commissie versus Franse Republiek*, *Act.fisc.* 2001, afl. 4, 3.

⁶⁸⁴HvJ 10 juni 2010, zaak C-86/09, *Future Health Technologies Ltd*, *TFR* 2010, afl. 385, 679. Zie ook: HvJ 10 juni 2010, zaak C-262/08, *CopyGene A/S*, *Pb.C.* 14 augustus 2010, afl. 221, 3, *TFR* 2010, afl. 385, 681.

⁶⁸⁵HvJ 8 juni 2006, zaak C-106/05, *L.u.P. GmbH*, *FJF*, No. 2007/186.

⁶⁸⁶Besliss. nr. ET 93.267, 25 november 1999, *BTW-Revue*, afl. 145, 150.

⁶⁸⁷Besliss. nr. ET 96.270, 13 oktober 2000, *BTW-Revue*, afl. 148, 465.

⁶⁸⁸Vr. nr. 322 VANDEURZEN 23 maart 2004, *Vr. & Antw. Kamer* 2003-2004, nr. 30, 4646-4647.

⁶⁸⁹HvJ 1 december 2005, gevoegde zaken C-394/04 en C-395/04, *Diagnostiko & Therapeftiko, Kentro Athinon-Ygeia AE c. Ypourgos Oikonomikon*, *FJF*, No. 2006/163.

⁶⁹⁰Besliss. nr. ET 110.410, 23 februari 2006. Zie evenwel *Beknopt Verslag*, Commissie voor de Financien, Kamer, Com. 842, 23; Vr. nr. 10164 CHABOT 7 februari 2006, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financien, Com. 842, 23.

met de twijfel die kon bestaan omtrent het bovenvermelde standpunt, heeft de administratie niet de bedoeling om dienstverrichters, die wegens gebrek aan informatie hun handelingen tot op heden zouden gefactureerd hebben zonder btw, te bestraffen⁶⁹¹.

Thuishulp van huishoudelijke aard, verricht door erkende ondernemingen in het kader van de reglementering inzake dienstencheques, valt onder de vrijstelling⁶⁹².

5641

art. 44

§ 2 1^oter

WBTW

Vrijgesteld is: de levering van menselijke organen, van menselijk bloed en van moedermelk (art. 44 § 2 1^oter WBTW).

Deze vrijstelling is evenwel niet van toepassing op een zelfstandige activiteit van vervoer voor ziekenhuizen en laboratoria van menselijke organen en bij mensen afgenomen monsters⁶⁹³.

5642

art. 44 § 2 2^o

WBTW

Artikel 44, § 2, 2^o WBTW stelt vrij van btw, 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 instellingen die de bejaardenzorg tot doel hebben⁶⁹⁴;
- 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 instellingen voor gezinshulp;
- de centra voor levens- en gezinsvragen;
- de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen;
- de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding;
- de instellingen die de gehandicaptenzorg tot doel hebben;
- de instellingen die de begeleiding, de omkadering of de opvang van personen die zich in materiële of morele moeilijkheden bevinden tot doel hebben;
- de instellingen bedoeld in het koninklijk besluit van 17 december 2003 betreffende de subsidiëring van instellingen die voorzien in een gespecialiseerde begeleiding voor burgers die betrokken zijn in een gerechtelijke procedure;
- de externe diensten erkend bij het koninklijk besluit van 27 maart 1998 betreffende de externe diensten voor preventie en bescherming op het werk;
- de verkoop van kleine voorwerpen, vervaardigd door gehandicapte kinderen of voor het verlenen van kleine diensten door die kinderen⁶⁹⁵;
- een vzw die zich toelegt op seniorenwerking⁶⁹⁶;

⁶⁹¹Vr. nr. 23 BROTCORNE 7 december 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 101, 114-115.

⁶⁹²Besliss. nr. ET 105.675, 30 september 2003.

⁶⁹³HvJ 3 juni 2010, zaak C-237/09, De Fruytier, FJF, No. 2011/9.

⁶⁹⁴Art. 44 programmawet 11 juli 2005, BS 12 juli 2005; Luik 25 januari 2008, FJF, No. 2009/260.

⁶⁹⁵Besliss. nr. ET 27.307, 2 december 1977, BTW- Revue, nr. 37, 902.

⁶⁹⁶Vr. nr. 532 SCHELLENS 8 december 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, 27 augustus 2001, nr. 088, 10174.

- de permanente opvang van kinderen door erkende personen of instellingen⁶⁹⁷;
- diensten verricht door een publiekrechtelijk lichaam of een door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard erkende organisatie in de hoedanigheid van bemiddelaar tussen personen die diensten ter zake van kinderopvang zoeken en personen die deze diensten aanbieden, kunnen slechts op grond van die bepalingen worden vrijgesteld indien: (i) de dienst ter zake van kinderopvang zelf aan de in deze bepalingen gestelde voorwaarden voor vrijstelling voldoet; (ii) deze dienst van zodanige aard of kwaliteit is dat de vraagouders niet van een gelijkwaardige dienst verzekerd zouden kunnen zijn, zonder een bemiddelende dienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is; (iii) die bemiddelende diensten niet in hoofdzaak ertoe strekken, de dienstverrichter extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse concurrentie met die van commerciële ondernemingen die aan btw zijn onderworpen⁶⁹⁸;
- de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp die door een dienst voor ambulante verpleging worden verstrekt aan personen die in fysiek of economisch opzicht hulpbehoevend zijn⁶⁹⁹;
- de gemeenten zijn voortaan de ‘erkennende bevoegde overheid’⁷⁰⁰;
- het begrip ‘instelling’ omvat zowel natuurlijke als rechtspersonen. ‘Organisaties erkend door de bevoegde overheid’ omvatten enerzijds de instellingen die een formele erkenning genieten, anderzijds instellingen die diensten verrichten overeenkomstig de geldende reglementering⁷⁰¹;
- overeenkomstig rechtspraak van het Hof van Justitie kunnen ook particuliere entiteiten met winstoogmerk onder het toepassingsgebied van de vrijstelling vallen. De beoordelingsmarge van de lidstaten bij de erkenning van instellingen van sociale aard is beperkt door de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit⁷⁰²;
- de plaatselijke afdelingen van de jeugdbewegingen die hun subsidies niet rechtstreeks verkrijgen, maar via hun overkoepelende organisatie⁷⁰³;
- zorghotels, voor zover ze door de bevoegde overheid erkend zijn als instellingen van sociale aard⁷⁰⁴.

5643

art. 44 § 2 3° WBTW

Op grond van artikel 44, § 2, 3° WBTW zijn van btw vrijgesteld: de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding, aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer er geen winstoogmerk is en de ontvangsten van de vrijgestelde werkzaamheid uitsluitend worden gebruikt om de kosten ervan te dekken⁷⁰⁵.

- Vrijstelling voor terbeschikkingstelling van sporttoestellen of sportartikelen⁷⁰⁶.
- Begrip ‘exploitant’ (wandelclub, wielertoeristen)⁷⁰⁷, visvangst⁷⁰⁸, vliegclub⁷⁰⁹. Geen vrijstelling voor hondensport⁷¹⁰.

⁶⁹⁷Vr. nr. 488 LETERME 24 oktober 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, 18 juni 2001, nr. 080, 9058.

⁶⁹⁸HvJ 9 februari 2006, zaak C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Pb.C. 8 april 2006, afl. 86, 8.

⁶⁹⁹HvJ 10 september 2002, zaak C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH t. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, FJF, No. 2003/35.

⁷⁰⁰Vr. nr. 763 LETERME 18 juli 2001, Vr. & Antw. Kamer 2001-2002, 11 december 2001, nr. 102, 11923.

⁷⁰¹Besliss. nr. ET 94.156, 25 juli 2005.

⁷⁰²HvJ 26 mei 2005, zaak C-498/03, Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd t. Commissioners of Customs & Excise, Pb.C. 23 juli 2005, afl. 182, 12.

⁷⁰³Vr. nr. 277 VAN DEN BERGH 8 januari 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 91, 749-750.

⁷⁰⁴Mond. Vr. nr. 4-1220 FRANSSEN 3 december 2009, Hand. Senaat 2009-2010, nr. 4-98, 5-6.

⁷⁰⁵HvJ 7 mei 1998, zaak C-124/96, Commissie/Spanje, BTW-Revue 1999, 101.

⁷⁰⁶BTW-Revue 1978, afl. 34, 306, nr. 636.

⁷⁰⁷BTW-Revue 1980, afl. 45, 268, nr. 736.

- Voorwaarden tot het verlenen van de vrijstelling⁷¹¹.
 - Een watersportvereniging onder vzw-vorm komt in aanmerking voor de vrijstelling, verleend voor diensten verstrekt door sportclubs, doch niet voor de diensten die bestaan in het ter beschikking stellen van ruimte aan een steiger en de diensten daaraan verbonden⁷¹².
 - Indien een sportvereniging stelselmatig streeft naar een overschot dat zij aanwendt ten dienste van haar prestaties, heeft zij niet noodzakelijk een winstoogmerk. Jaarlijkse contributies van de leden kunnen de tegenprestatie vormen voor de door de vereniging verrichte diensten⁷¹³.
 - Wanneer subsidies toegekend worden aan een exploitant van een sportinrichting en wanneer, ingevolge het toekennen van die subsidies, de ontvangsten de kosten overtreffen, heeft dit niet tot gevolg dat de exploitant moet aangemerkt worden als een instelling met winstgevend doel, uitgesloten van de vrijstelling van artikel 44, § 2, 3° WBTW⁷¹⁴.
 - Wanneer een vzw haar leden, tegen betaling van een jaarlijkse bijdrage, niet alleen de toegang tot haar sportinrichtingen aanbiedt, maar ook de toegang tot de 'beach club' en het gebruik van strandstoelen, windschermen, enz. aanbiedt, slaat de vrijstelling van artikel 44, § 2, 3° WBTW niet op deze diensten. Die zijn derhalve belastbaar⁷¹⁵.
- De nationale wetgever kan de vrijstelling van sportbeoefening niet uitbreiden tot organisaties met winstoogmerk⁷¹⁶. Onder de vrijstelling vallen, in de context van personen die aan sport doen, ook diensten die worden verleend aan rechtspersonen en aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, voor zover deze diensten nauw samenhangen met de beoefening van sport en onontbeerlijk zijn voor het verrichten ervan, zij verleend worden door instellingen zonder winstoogmerk en de daadwerkelijke ontvangers van deze diensten personen zijn die aan sport doen⁷¹⁷.

5644

art. 44 § 2 4° WBTW

Artikel 44, § 2, 4° WBTW stelt vrij van btw, het verstrekken van school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding en -herscholing en het verrichten van de nauw daarmee samenhangende diensten en leveringen van goederen, zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken en van voor het vrijgesteld onderwijs gebruikte handboeken, door instellingen die daartoe door de overheid zijn erkend of die aan dergelijke instellingen zijn toegevoegd of ervan afhangen. Ook het geven door leerkrachten, van lessen met betrekking tot school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of beroepsherscholing, is vrijgesteld van btw.

De draagwijdte van de vrijstelling werd toegelicht in de aanschrijving nr. 19 van 1978. Volgens de Europese Commissie was de vrijstelling te ruim opgevat. Met ingang van 1 januari 1994 werd de aanschrijving nr. 19 van 1978 ingetrokken en vervangen door de aanschrijving nr. 25 van 1993, van toepassing vanaf 1 januari 1994. Hierin werd de btw-vrijstelling veel enger geïnterpreteerd. Enkel onderwijs verstrekt door publiekrechtelijke instellingen of door privaatrechtelijke instellingen die geen winstoogmerk hebben, valt volgens deze aanschrijving onder de vrijstelling⁷¹⁸.

⁷⁰⁸BTW-Revue 1971, afl. 1, 110, nr. 28.

⁷⁰⁹BTW-Revue 1977, afl. 31, 445, nr. 620.

⁷¹⁰BTW-Revue 1981, afl. 50, 1516, nr. 763. Mond. Vr. nr. 5515 SCHILTZ 13 juli 2011, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën en Begroting, Com. 298, 8-9.

⁷¹¹Vr. nr. 83 DALEM 21 januari 1983, Vr. & Antw. Senaat 1982-1983, 708, BTW-Revue 1983, afl. 58, 286.

⁷¹²Vr. nr. 264 BULTINCK 13 maart 2000, Vr. & Antw. Kamer 1999-2000, 2 mei 2000, nr. 28, 3328.

⁷¹³HvJ 21 maart 2002, zaak C-174/00, Kennemer Golf & Country Club/Staatssecretaris van Financiën, *Fisc.Koer.* 2002, 315; Besliss. nr. ET 104.780, 27 november 2003. Zie ook K. HEYRMAN, "De BTW-vrijstelling voor sportclubs, opgericht als V.Z.W.: mag er winst gemaakt worden en is BTW verschuldigd over de lidgelden?", *TFR* 2002, afl. 225, 720.

⁷¹⁴Vr. nr. 1320 GORIS 12 juni 2006, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 128, 25140-25142; Voorafg. Besliss. nr. 700.042, 18 december 2007; Voorafg. Besliss. nr. 700.102, 29 januari 2008; D. STAS, "BTW: fiscus pakt autonome gemeentebedrijven aan. Nieuwe stap in de strijd tegen optimalisatieschema's?", *Fisc.Act.* 2007, afl. 28, 11-14.

⁷¹⁵Gent 26 juni 2007, *FJF*, No. 2008/81.

⁷¹⁶HvJ 18 januari 2001, zaak C-150/99, Stockholm, *FJF*, No. 2001/278.

⁷¹⁷HvJ 16 oktober 2008, zaak C-253/07, Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club vs. The Commissioners for HMRC, *Pb.C.* 6 december 2008, afl. 313, 7.

⁷¹⁸A. SORIANO en PH. NOIRHOMME, "Les prestations d'enseignement", *RGF* 2003, afl. 12, 22-32.

Met een arrest van 30 mei 2005 heeft de Raad van State deze circulaire vernietigd omdat deze voorwaarden toevoegt aan de wet⁷¹⁹. Met dit arrest ‘herleeft’ de oude aanschrijving van 1978 en de ruimere interpretatie van de vrijstelling. Een tussenkomst van de wetgever zal dus noodzakelijk zijn om het toepassingsgebied van de vrijstelling in overeenstemming te brengen met de bepalingen van de Zesde richtlijn⁷²⁰. Een dergelijk wetgevend initiatief zou voorbereid zijn⁷²¹.

Zijn vrijgesteld:

- sociaal-cultureel vormingswerk⁷²²;
- taalonderwijs⁷²³.

Hoewel het onderscheid tussen een dienst van onderwijs en een intellectuele dienst moeilijk is, is dit onderscheid van belang om te bepalen wie tot voldoening van de btw is gehouden, indien de dienst is verricht door een buitenlandse belastingplichtige in België of door een Belgische belastingplichtige in het buitenland.

Opleidingssessies, georganiseerd voor het personeel van de Belgische en buitenlandse dochterondernemingen, om hen de producten van de groep beter te leren kennen en de communicatie binnen de groep te verbeteren, vallen niet onder de vrijstelling van artikel 44, § 2, 4^o WBTW⁷²⁴.

Het ontbreken van een examen, voorafgaand aan het uitreiken van een geschrift, blijft een uitzonderlijke situatie. De administratie houdt zich het recht voor in dergelijk geval na te gaan of de cursisten wel degelijk een opleiding hebben gevolgd die voldoet aan de voorwaarden van de aanschrijving van 24 december 1993⁷²⁵.

Het tegen betaling verrichten van onderzoeksprojecten, door openbare instellingen voor hoger onderwijs, kan niet worden beschouwd als een nauw met het universitair onderwijs samenhangende activiteit⁷²⁶.

De activiteiten van een particulier met de status van freelancer, die bestaan in het geven van huiswerkbegeleiding en keramiek- en pottenbakkerscursussen in onderwijscentra voor volwassenen, komen alleen in aanmerking voor de vrijstelling van de btw, indien die activiteiten lessen vormen die een docent voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid geeft en betrekking hebben op school- of universitair onderwijs. De verwijzende rechter moet nagaan of dit in het hoofdgeding het geval is⁷²⁷.

De administratie herriep haar vroeger standpunt en besliste dat de vrijstelling ook geldt in de relatie tussen de onderwijsinstelling en de onderneming, of meer algemeen alle derden waarop eerstgenoemde een beroep doet om dat onderwijs te verstrekken. Wat de fysieke personen betreft die lessen of cursussen geven in een instelling die diensten verstrekt welke al dan niet aan de belasting zijn onderworpen, gaat de administratie er evenwel van uit dat normaal tussen die persoon en de instelling een band van ondergeschiktheid bestaat, zodat er in hun relatie geen belastbare handeling plaatsvindt en er bijgevolg geen btw is verschuldigd is⁷²⁸.

Het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een leraar aan een onderwijsinstelling waar die leraar onder verantwoordelijkheid van die instelling op tijdelijke basisonderwijs verzorgt, kan de vrijstelling genieten voor zover het diensten betreft die ‘nauw samenhangen’ met het onderwijs (cf. de terbeschikkingstelling als een middel om het als hoofdprestatie aangemerkte onderwijs onder optimale omstandigheden te laten verlopen⁷²⁹).

Deze vrijstelling behelst ook de diensten en leveringen van goederen die door instellingen waarvan de diensten inzake onderwijs onder de vrijstelling vallen of door verenigingen zonder winstoogmerk die specifiek werden opgericht om de uitvoering van sommige van de met onderwijs nauw samenhangende diensten te verzekeren, aan de leerlingen worden verstrekt bij de organisatie van buitenschoolse activiteiten (sportactiviteiten, muzieklessen, pottenbakkerij, toneel-, taal-, en informaticacursus-

⁷¹⁹RvS 30 mei 2005, nr. 145.138, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. RS 05/1; W. PUTZEYS, “B.T.W.-vrijstelling in het onderwijs”, *TORB* 2005-2006, afl. 3, 190-194.

⁷²⁰*Informaties en Mededelingen*, 1 juli 2005/1. In afwachting van een wettelijke regeling hebben commerciële ondernemingen op dit ogenblik de keuze voor het al dan niet onderwerpen van hun onderwijsactiviteiten aan de btw. Zie ook Voorafg. Besliss. nr. 600.402, 27 februari 2007.

⁷²¹Mond. Vr. nr. 2342 GERKENS 2 februari 2011, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën en Begroting, Com. 116, 11-12.

⁷²²Besliss. nr. ET 81.094, 29 augustus 1994, *BTW-Revue*, afl. 110, 1026.

⁷²³Vr. nr. 1151 GOL 24 juni 1994, *Vr. & Antw. Kamer 1993-1994*, nr. 115, 12155, *BTW-Revue*, afl. 111, 1250.

⁷²⁴Vr. nr. 1214 NYSSSENS 19 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat 2000-2001*, nr. 2-35, 15 mei 2001, 1715.

⁷²⁵Vr. nr. 1217 NYSSSENS 19 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat 2000-2001*, nr. 2-40, 4 september 2001, 2021.

⁷²⁶HvJ 20 juni 2002, zaak C-287/00, Europese Commissie/Duitsland, *Fisc.Koer.* 2002, 440-443; Vr. nr. 245 NYSSSENS 25 juni 2008, *Vr. & Antw. Kamer 2007-2008*, nr. 028, 7195-7196.

⁷²⁷HvJ 14 juni 2007, zaak C-445/05, Werner Hadere, *Pb.C.* 4 augustus 2007, afl. 183, 9.

⁷²⁸Besliss. nr. ET 110.943, 30 maart 2006.

⁷²⁹HvJ 14 juni 2007, zaak C-434/05, Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), *Fiscoloog* 2007, afl. 1079, 13.

sen, bos- en sneeuwklassen, reizen voor de laatstejaars,...), ongeacht of deze binnen dan wel buiten de schooluren plaatsvinden⁷³⁰.

De vrijstelling geldt niet voor de diensten van een school voor het besturen van motorrijtuigen op de openbare weg, ongeacht het feit of die de vorm van een vzw of van een handelsvennootschap heeft aangenomen. Ze geldt daarentegen wel voor beroepsopleiding of herscholing met het oog op het behalen van een rijbewijs voor voertuigen van de categorieën C (vrachtwagen), D (autobus) en G (tractoren), voor zover zij verricht worden door een instelling bedoeld onder nr. 321, derde en vijfde lid van de "Btw-Handleiding"⁷³¹.

Deze vrijstelling is niet beperkt tot de instellingen die niet systematisch een winstoogmerk nastreven. België heeft geen gebruik gemaakt van de door de Europese richtlijn geboden mogelijkheid om deze bijkomende voorwaarde op te leggen (cf. art. 133 Btw-richtlijn)⁷³².

5645

art. 44 § 2 5° WBTW

Vrijgesteld zijn de dienstverrichtingen betreffende onderwijskeuze en gezinsvoorlichting alsook de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen (art. 44 § 2 5° WBTW)⁷³³.

De diensten van bemiddeling in familiezaken, al dan niet verricht door erkende dienstverrichters, vallen onder gezinsvoorlichting en genieten derhalve de vrijstelling⁷³⁴.

2. Vrijstelling voor sociale of culturele redenen

5646

art. 44 § 2 6° WBTW

Op grond van artikel 44, § 2, 6° WBTW, zijn van btw vrijgesteld: de verhuur van boeken en tijdschriften, muziekpartituren, grammofoonplaten, magneetbanden, diapositieven en andere dergelijke voorwerpen van culturele aard, alsook de diensten die bibliotheken en leeszalen aan hun lezers verstrekken, 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.

Verhuur van kunstwerken (schilderijen, tekeningen, foto's, enz.): vrijstelling mogelijk⁷³⁵.

5647

art. 44 § 2 7° WBTW

Artikel 44, § 2, 7° WBTW stelt vrij van btw: 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 de exploitant een instelling is die geen winstoogmerk heeft en hij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruikt tot dekking van de kosten ervan.

Artikel 13, A, lid 2, *sub* a, tweede streepje van de Zesde richtlijn voorziet als aanvullende voorwaarde die de lidstaten mogen stellen, dat het beheer en het bestuur van de exploiterende instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis moeten geschieden. Deze voorwaarde slaat enkel op de leden van deze instelling die volgens de statuten belast zijn met het bestuur op het hoogste niveau en op andere perso-

⁷³⁰Besliss. nr. ET 110.675, 10 maart 2006.

⁷³¹Vr. nr. 518 JEHOLET 15 juni 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 066, 100-101.

⁷³²Cass. 14 januari 2010, *Fiscooloog* 2010, afl. 1192, 13.

⁷³³Besliss. nr. ET 114.414, 16 april 2008.

⁷³⁴Besliss. nr. ET 111.653, 22 september 2006.

⁷³⁵Besliss. nr. ET 29.419, 8 mei 1979, *BTW-Revue* 1979, afl. 41, 542.

nen die, zonder in de statuten te zijn aangewezen, de instelling daadwerkelijk besturen doordat zij beslissingen in laatste instantie over het beleid van de instelling nemen. 'In hoofdzaak op vrijwillige basis' slaat zowel op de leden van de organen die belast zijn met het beheers- en bestuursstaken van de instelling als op de personen die, zonder door de statuten te zijn aangewezen, daadwerkelijk het bestuur uitoefenen en op de bezoldiging die deze personen van de instelling ontvangen⁷³⁶.

Onder bepaalde voorwaarden vallen cafetaria's, uitgebaat door exploitanten van voornoemde instellingen, onder de vrijstelling indien de ontvangsten van deze cafetaria's op jaarbasis niet hoger zijn dan 5 580 EUR, resp. 10 % van de globale ontvangsten van de exploitant. Deze toegeving geldt ook voor cafetaria's uitgebaat door ziekenhuizen, exploitanten van sport, inrichtingen en organisatoren van toneel-, ballet- of filmvoorstellingen, concerten of conferenties⁷³⁷.

5648

art. 44 § 2 8° WBTW

Op grond van artikel 44, § 2, 8° WBTW zijn van btw vrijgesteld: 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 feesten⁷³⁸.

Aanschrijving 13/1997 van 19 november 1997 heeft deze vrijstelling aanzienlijk beknot⁷³⁹. De administratie heeft het in voornoemde aanschrijving ingenomen standpunt evenwel ingetrokken en beslist dat de toepassing van artikel 44, § 2, 8°, tweede zin WBTW niet langer afhankelijk is van de hoedanigheid, natuurlijk persoon of rechtspersoon, van de dienstverrichter⁷⁴⁰. Dit standpunt werd ook uitgebreid tot de diensten, verleend door de in de eerste zin van de bepaling bedoelde voordrachtgevers en de sportbeoefenaars⁷⁴¹. De toepassing van dit standpunt zal evenwel slechts worden geëist vanaf een latere nog vast te stellen datum⁷⁴². In tegenstelling tot hetgeen werd gesteld in voormelde aanschrijving, werd beslist dat de vrijstelling van artikel 44, § 2, 8° WBTW alsnog geldt ten aanzien van feitelijke verenigingen en groeperingen. Bijgevolg kunnen alleen de uitvoerende artiesten die optreden onder de vorm van een rechtspersoon (éénhoofdige vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, BVBA, NV, vzw) niet langer de vrijstelling genieten⁷⁴³.

Op basis van rechtspraak inzake de draagwijdte van deze vrijstelling, kan gesteld worden dat voormelde administratieve beperking in strijd is met de Zesde richtlijn⁷⁴⁴.

⁷³⁶HvJ 21 maart 2002, zaak C-267/00, Commissioners of Customs & Excise t. Zoological Society of London, *FJF*, No. 2003/34.

⁷³⁷Vr. nr. 1094 LETERME 26 augustus 2002, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, nr. 157, 1 oktober 2002, 20242; Vr. nr. 455 UYTTERSROT 8 juli 2011, *Vr. & Antw. Kamer* 2010-2011, nr. 037, 60.

⁷³⁸HvJ 17 oktober 1991, zaak C-35/90, Commissie/Spanje, *Jur. HvJ* 1991, I-5073; HvJ 7 maart 2002, zaak C-169/00, Commissie/Finland, <http://curia.europa.eu>; Gent 6 juni 2006, *TFR* 2007, afl. 1314, 87.

⁷³⁹D. STAS en J. VANDERPAAL, "B.T.W. en uitvoerende artiesten", in X (ed.), *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1998-1999*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 1-47.

⁷⁴⁰Besliss. nr. ET 108.828, 30 september 2005.

⁷⁴¹*Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 13 april 2006.

⁷⁴²*Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 18 juli 2006.

⁷⁴³Vr. nr. 1314 DUFOUR 9 april 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 149, 20397.

⁷⁴⁴HvJ 3 april 2003, zaak C-144/00, Hoffmann, *FJF*, No. 2004/253; in dezelfde zin HvJ 23 oktober 2003, zaak C-109/02, Commissie/Duitsland, *FJF*, No. 2004/252; Rb. Luik 18 november 2004, *Fiscooloog*, afl. 984, 19.

Door de aanpassing van Rubriek nr. XXIX van het KB nr. 20 kunnen de belaste handelingen in principe het verlaagd btw-tarief genieten (zie randnr. 5509).

Teneinde de formaliteiten inzake de onderworpenheid aan de btw in hoofde van de niet in België gevestigde uitvoerende artiesten en organisatoren van schouwspelen, concerten, ... enigszins te beperken, wordt voorzien in een aantal administratieve toegevingen⁷⁴⁵.

- De diensten van een tolk inzake simultaanvertaling van een voor een ruim publiek toegankelijke voordracht of inzake een tussenkomst bij parlementaire vergaderingen of zittingen van gemeenteraden, kunnen de vrijstelling overeenkomstig artikel 44, § 2, 8° WBTW genieten⁷⁴⁶. De diensten verricht door tolken die bestaan uit het simultaan vertalen van verhoren die door de federale politie worden afgenomen, zijn evenwel belastbaar tegen het normale tarief van 21 %⁷⁴⁷.
- Bespreking van het btw-statuut van kunstenaars⁷⁴⁸.
- Diensten van sociale bureaus voor kunstenaars⁷⁴⁹.

5649

Op grond van artikel 44, § 2, 9° WBTW zijn van btw vrijgesteld, de organisatie van toneel-, ballet of filmvoorstellingen, van tentoonstellingen, concerten of conferenties, alsook de leveringen van goederen die nauw met deze diensten samenhangen, door instellingen erkend door de bevoegde overheid, mits de inkomsten die zij verkrijgen uit hun werkzaamheid, uitsluitend dienen om de kosten ervan te dekken.

Artikel 13A, lid 2, *sub n* van de zesde richtlijn sluit niet uit dat een solist valt onder het begrip ‘andere culturele instellingen die worden erkend’⁷⁵⁰.

Exploitatie van een drankgelegenheid, verbonden aan een schouwburg en een concertgebouw⁷⁵¹.

5650

art. 44 § 2 10° WBTW

Vrijgesteld is de terbeschikkingstelling van personeel door religieuze of levensbeschouwelijke instellingen voor de in punten 1, 2 en 4 van artikel 44, § 2 WBTW bedoelde werkzaamheden of met het oog op de verlening van geestelijke bijstand (art. 44 § 2 10° WBTW).

5651

art. 44 § 2 11° WBTW

Artikel 44, § 2, 11° WBTW stelt vrij van btw: de diensten en de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen, ten behoeve van en in het gemeenschappelijke belang van hun leden, verricht tegen betaling van een krachtens de statuten bepaalde bijdrage, door instellingen die geen winst beogen en doeleinden nastreven van politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard. De Koning kan, ter voorkoming van concurrentievervalsing, de vrijstelling afhankelijk maken van aanvullende voorwaarden. De Belgische administratie heeft in een circulaire van 2012 de draagwijdte van deze vrijstelling toegelicht⁷⁵².

⁷⁴⁵Circ. nr. 4 (ET 103.925), 4 maart 2003, nr. 392-394.

⁷⁴⁶Besliss. nr. ET 93.267, 25 november 1999, *BTW-Revue*, afl. 145, 150.

⁷⁴⁷Besliss. nr. ET 114.552, 6 mei 2010.

⁷⁴⁸B. COOPMAN, “Kunstenaars en BTW”, *AFT* 2002, 447-463.

⁷⁴⁹Besliss. nrs. ET 104.710, ET 104.711 en ET 104.712, 22 april 2004.

⁷⁵⁰HvJ 3 april 2003, C-144/00, Matthias Hoffmann, *FJF*, No. 2004/253.

⁷⁵¹Besliss. nr. ET 37.050, 4 november 1981, *BTW-Revue* 1982, afl. 52, 51, nr. 775.

⁷⁵²Circ. nr. ET 121.844 (AAFisc 1/2012), 3 januari 2012. Voor een bespreking van deze nieuwe circulaire: I. MASSIN, “Representatieve instellingen: voortaan volledig vrijgesteld?”, *FiscoLoog* 2012, afl. 1280, 2; B. BUELENS en B. DEDECKER, “Circulaire herdefinieert btw-vrijstelling voor bepaalde vzw’s”, *Fisc.Act.*

- Voor de begrippen ‘leden’ en ‘bijdrage’⁷⁵³.
- De term ‘syndicaal’ moet ruim worden geïnterpreteerd: beroepsgroeperingen, patronale organisaties, kamers van koophandel, enz. ... vallen onder de vrijstelling⁷⁵⁴. Toch moet de aandacht worden gevestigd op het feit dat de activiteiten van zo’n groeperingen buiten het toepassingsgebied van de btw kunnen vallen. Dit heeft belangrijke gevolgen op het vlak van de plaatsbepaling van ontvangen dienstprestaties⁷⁵⁵.
- Vrijstelling toepasselijk op instellingen die sommige maatschappelijke groepen begeleiden, opvangen en sociaal reïntegreren⁷⁵⁶.
- De rechtbank van eerste aanleg van Brussel besliste dat een vzw geen recht op aftrek heeft, wanneer de belastbare diensten “marginaal” zijn ten opzichte van de uitgeoefende syndicale activiteit⁷⁵⁷.
- In dezelfde zin besliste de rechtbank van eerste aanleg van Brussel dat een vzw geen recht op aftrek heeft, wanneer de belastbare diensten “marginaal” zijn ten opzichte van de uitgeoefende syndicale activiteit⁷⁵⁸.
- Voor de toepassing van deze vrijstelling op internationale verenigingen⁷⁵⁹.

5652

art. 44 § 2 12° WBTW

Van btw zijn vrijgesteld op grond van artikel 44, § 2, 12° WBTW, de leveringen van goederen en diensten, verricht in samenhang met werkzaamheden die ter verkrijging van financiële steun met betrekking tot in 1° tot 4° en 7° tot 11° genoemde handelingen, zijn georganiseerd door en uitsluitend ten bate van diegenen die deze handelingen verrichten.

De diensten van reclame die een vzw ter verkrijging van financiële steun ten behoeve van derden verricht, genieten geen vrijstelling⁷⁶⁰.

Verstrekken van spijzen en dranken ter gelegenheid van een liefdadigheidsfeest⁷⁶¹. Er is geen vrijstelling wanneer het feest wordt georganiseerd ten bate van een andere instelling⁷⁶².

De organisatie van sportwedstrijden met inning van inkomrechten kan vrijgesteld worden van de btw indien het doel ervan de financiering van de werking van de sportclub is. De levering van reclamediensdiensten tijdens dergelijke sportwedstrijden mag eveneens plaatsvinden met vrijstelling van de belasting⁷⁶³. Dit geldt ook voor de jeugdbeweging die een fuif organiseert, een spaghettislag, een optreden en bierfeesten⁷⁶⁴.

2012, afl. 4, 10 en L. GERMONPRÉ en L. HEYLENS, “Handelingen uitgevoerd door instellingen die doeleinden van syndicale aard nastreven: geen automatische vrijstelling”, *Acc. & Fisc.* 2012, afl. 3. Zie ook: F. COUTUREAU, “TVA: quel sort réserver aux cotisations versées par les membres d’une ASBL?”, *LFB* 2012, afl. 167, 3.

⁷⁵³Zie Vr. nr. 346 OLIVIER 12 september 1986, Vr. & Antw. Kamer 1985-1986, nr. 41, 4045, *BTW-Revue* 1987, afl. 75, 85; Vr. nr. 1465 FLAHAUT 1 mei 1995, Vr. & Antw. Kamer 1994-1995, nr. 151, 16214, *BTW-Revue* 1995, afl. 115, 788.

⁷⁵⁴Zie Aanschr. nr. 12, 29 december 1986, *BTW-Revue*, afl. 75; HvJ 12 november 1998, zaak C-149/97, The Institute of the Motor Industry, *Fisc. Act.* 1998, afl. 42, 5.

⁷⁵⁵I.v.m. deze problematiek zie C. AMAND, “When is a link direct?”, *International VAT Monitor* 1996, 3.

⁷⁵⁶Besliss. nr. ET 31.691, 25 oktober 1979, *BTW-Revue* 1980, afl. 43, 45, nr. 728; Rb. Brussel 13 september 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 880, 12.

⁷⁵⁷Rb. Brussel 6 maart 2008, *FJF*, No. 2009/259.

⁷⁵⁸Rb. Brussel 6 maart 2008, *FJF*, No. 2009/259.

⁷⁵⁹F. BALTUS en A. SORIANO, “Les associations internationales, les prestations syndicales et la TVA”, *JDF* 2009, afl. 1-2, 5-17.

⁷⁶⁰Vr. nr. 1095 LETERME 26 augustus 2002, Vr. & Antw. Kamer 2002-2003, nr. 148, 18777-18779.

⁷⁶¹Vr. nr. 61 PEETERS 19 mei 1981, Vr. & Antw. Senaat 1980-1981, 1634, *BTW-Revue* 1981, afl. 51, 639.

⁷⁶²Besliss. nr. ET 36.829, 29 december 1980, niet gepubliceerd.

⁷⁶³Besliss. nr. ET 900.182, 28 juli 2009.

⁷⁶⁴Voorafg. Besliss. nr. 2011.219, 28 juni 2011.

3. Technische vrijstellingen

5653

art. 44 § 2 1°bis WBTW

Artikel 44, § 2, 1°bis WBTW stelt vrij van btw, de diensten verleend aan hun leden door zelfstandige groeperingen van personen die een werkzaamheid uitoefenen die krachtens artikel 44 WBTW is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn⁷⁶⁵, wanneer die diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van die werkzaamheid, deze groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven en mits deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden. Deze laatste voorwaarde moet zo geïnterpreteerd worden dat toepassing van de vrijstelling slechts wordt geweigerd, indien er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing kan leiden⁷⁶⁶.

De toepassing van de vrijstelling is niet onderworpen aan de voorwaarde dat deze diensten ten behoeve van *alle* leden van de vereniging worden verricht. Het volstaat dat ze verricht worden voor een aantal ervan, of zelfs voor één enkel lid⁷⁶⁷. De vrijstelling geldt niet voor diensten verleend aan derden (niet-leden)⁷⁶⁸.

De toepassingsvoorwaarden van deze vrijstelling zijn geregeld bij KB van 29 december 1992 tot wijziging van KB nr. 43 van 5 juli 1991. De draagwijdte van dit koninklijk besluit is gepreciseerd en aanzienlijk uitgebreid door de circulaire nr. 3 van 9 mei 1996⁷⁶⁹.

5653, 10

art. 44 § 2 13° WBTW

Van btw zijn vrijgesteld op grond van artikel 44, § 2, 13° WBTW: de levering van goederen die uitsluitend ten behoeve van een op grond van artikel 44 WBTW vrijgestelde activiteit werden aangewend, als voor al deze goederen geen recht op aftrek is genoten. De overdracht van een cliënteel of het verlenen van rechten op een cliënteel, dat betrekking heeft op een op grond van artikel 44 WBTW vrijgestelde activiteit en tenslotte de levering van goederen waarvan de verkrijging of de bestemming het voorwerp heeft uitgemaakt van een uitsluiting van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 45, § 3 WBTW.

Een cessie onder bezwarende titel van een portefeuille levensherverekeringscontracten door een in een lidstaat gevestigde vennootschap aan een in een derde staat gevestigde verzekeringsmaatschappij, waarbij deze laatste met instemming van de verzekerden alle uit deze contracten voortvloeiende rechten en verbintenissen overneemt, kwalificeert niet als een vrijgestelde financiële handeling⁷⁷⁰.

Het betreft hier een technische vrijstelling ter vermijding van dubbele heffing van btw. Het belastbaar bedrag bevat immers steeds btw die niet in aftrek werd gebracht.

⁷⁶⁵Aanschr. nr. 21, 7 september 1990; Aanschr. nr. 4/2000, 9 november 2000.

⁷⁶⁶HvJ 20 november 2003, zaak C-8/01, Taksatorringen, *Pb.C.* 10 januari 2004, afl. 7, 2.

⁷⁶⁷HvJ 11 december 2008, zaak C-407/07, Stichting Centraal begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, *Pb.C.* 7 februari 2009, afl. 32, 8.

⁷⁶⁸Cass. 2 april 2009, AR F.07.0070.F, AXA Belgium nv, *Pas.* 2009, afl. 4, 872, *TFR* 2010, afl. 377, 275.

⁷⁶⁹*BTW-Revue*, afl. 121, 395; zie studie F. LIBERT, "Les associations de frais-Aspects TVA", *RGF* 1997, 304; L. NEVELSTEEN en C.-A. HELLEPUTTE, "Association de frais et TVA: quelles règles pour quelles opportunités?", *RGF* 2003, afl. 11, 21; K. VYNCKE, "Cost sharing association as an alternative to VAT Grouping in Belgium", *International VAT Monitor* 2006, 339-347.

⁷⁷⁰HvJ 22 oktober 2009, zaak C-242/08, Swiss Re, *FJF*, No. 2010/220, *Pb.C.* 5 december 2009, afl. 297, 10, *TFR* 2010, afl. 373, 50.

Door een regeling in te voeren en in stand te houden die geen vrijstelling van btw verleent voor de levering van goederen die uitsluitend gebruikt worden voor een vrijgestelde activiteit of anderszins van het recht op aftrek zijn uitgesloten, is de Italiaanse Republiek de verplichtingen niet nagekomen, die op haar rusten overeenkomstig de Zesde richtlijn⁷⁷¹.

§ 2. ANDERE VRIJSTELLINGEN

1. Advocaten

5654

art. 44 § 1 1° WBTW

De diensten van advocaten (ook in de vorm van een burgerlijke vennootschap) zijn van Belgische btw vrijgesteld⁷⁷². De vrijstelling voor notarissen en gerechtsdeurwaarders werd met ingang van 1 januari 2012 opgeheven⁷⁷³.

Vóór de inwerkingtreding van aanschrijving nr. 4/2000 gold de vrijstelling alleen voor advocaten die bij een Belgische balie zijn ingeschreven. Wanneer de meerderheid van de vennoten van een advocatenvennootschap bestond uit advocaten die niet bij een Belgische balie waren ingeschreven, waren de diensten van dergelijke vennootschap die als zodanig tegenover haar cliënten optreedt, bijgevolg niet van de btw vrijgesteld⁷⁷⁴.

Omwille van voormeld standpunt werd België in gebreke gesteld door de Europese Commissie, wegens strijdigheid met het vrij verkeer van diensten. De regeling maakt een onderscheid tussen advocaten-natuurlijke personen en advocatenvennootschappen.

a. Advocaten-natuurlijke personen

5654, 10

Voor de vrijstelling komen in aanmerking:

- de advocaten gevestigd in België en ingeschreven bij een Belgische balie;
- de advocaten gevestigd in een andere EU-lidstaat en ingeschreven aan een balie of gelijkaardige beroepsorganisatie van die lidstaat en die aldaar gerechtigd zijn een beroepstitel te dragen die overeenstemt met die van advocaat in België;
- de advocaten gevestigd buiten de EU en ingeschreven aan een Belgische balie of aan een balie of gelijkaardige beroepsorganisatie van een andere EU-lidstaat.

Deze regeling treedt in werking, (i) ofwel met terugwerkende kracht voor wat de buitenlandse advocaten betreft die occasioneel in België optreden, ofwel (ii) vanaf 30 december 2001, voor wat de in België gevestigde advocaten betreft die in het buitenland hun beroepskwalificatie behaalden⁷⁷⁵.

⁷⁷¹HvJ 25 juni 1997, zaak C-45/95, Commissie/Italië, *Jur.HvJ* 1997, I-3605.

⁷⁷²Zie voor een kritische bedenking bij deze vrijstelling: J. VAN MOORSEL, "Advocaten en btw - een onterechte vrijstelling?", *AFT* 2012, afl. 5, 5.

⁷⁷³Art. 53 wet houdende diverse bepalingen 28 december 2011, *BS* 30 december 2011.

⁷⁷⁴Besliss. nr. ET 85.958, 19 maart 1997, *BTW-Revue*, afl. 128, 400; Besliss. nr. ET 96.693, 5 oktober 1998, *BTW-Revue*, afl. 140, 26; Aanschr. 4/2000, 9 november 2000; *Hand. Senaat* 15 februari 2001, 69; Vr. nr. 1266 VAN QUICKENBORNE 4 mei 2001, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-35, 1715; *Fiscoloog*, afl. 783, 6; *Fiscoloog*, afl. 796, 1; *Fiscoloog*, afl. 810, 5.

⁷⁷⁵Inwerkingtreding wet 22 november 2001, *BS* 20 december 2001. Advocaten die ressorteren onder een andere EU-lidstaat en die in België gevestigd zijn worden voortaan verplicht zich in te schrijven op de zogenaamde E-lijst, bij een Belgische balie. Zie B. VANDERSTICHELEN, "Services prestés par des avocats - Aperçu général", *RGF* 2004, afl. 6-7, 13-16.

Er dient een onderscheid te worden gemaakt tussen enerzijds, de burgerlijke advocatenvennootschappen die in België gevestigd zijn en anderzijds, de vaste inrichting in België van een in het buitenland gevestigde advocatenvennootschap.

De eerste categorie zal van de vrijstelling kunnen genieten van zodra de meerderheid van de advocaten-vennoten van de vestiging ingeschreven is bij een Belgische balie of een balie of gelijkaardige beroepsorganisatie van een andere EU-lidstaat.

De tweede categorie zal onder dezelfde voorwaarde van de vrijstelling kunnen genieten, doch met dien verstande dat bij het bepalen van de meerderheid van de vennoten rekening wordt gehouden met alle advocaten-vennoten van de buitenlandse vennootschap én van de Belgische vaste inrichting⁷⁷⁶.

2. Handelingen met betrekking tot onroerende goederen

5654, 50

- Bibliografie
- Répertoire notarial, V^o Emphytéose-Superficie-Leasing immobilier.
 - BOURS, E., “Rapport sur l’application de la TVA aux opérations immobilières au sein de la Communauté”, in *Collections Etudes Série Concurrence – Rapprochement des législations*, afl. 21, 1971, 157 p.
 - SCHOLSEM, J.-C., *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Luik, 1975, 433 p.
 - GOBLET, P., “Fiscalité et marchands de biens”, Bibliothèque de l’ESSF, Brussel, Bruylant, 1987.
 - SCHELLEKENS, K., “Erfpacht en opstal op nieuwe gebouwen”, in *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1994-1995*, Diegem, Kluwer, 1994, 185-210.
 - DEMEURICHY, K., SCHMITZ, E. en VAN DONINCK, S., *Indirecte belastingen en onroerend goed*, Mechelen, Kluwer, 2007.
 - STAS, D., “Onroerende leasing in btw”, in *Onroerende leasing – leasing immobilier*, Brussel, Larcier, 2007.
 - DE BROE, L., “Onroerende leasing: BTW en registratierechten”, *NFM* 1990, 237-255.
 - AMAND, C., “Hervorming van het BTW-stelsel op onroerende verrichtingen”, *AFT* 1993, 245-254.
 - BALTUS, F., “Les opérations immobilières et la TVA”, *JDF* 1994, 321-353.
 - RICHELLE, I., “La TVA applicable aux opérations immobilières depuis le 1^{er} janvier 1993”, *Rec.gén.enr.not.* 1994, nr. 24.413.
 - WERDEFROY, F., “Beëindiging van de erfpacht”, *NFM* 1994, afl. 5, 1-14.
 - LEJOLY, R. en SCHMITZ, E., “BTW en onroerend goed”, *Actuele Voorinformatie* 1995, afl. 9.
 - VERSTAPPEN, J. en VAN MUYLDER, A., “Actuele fiscale aspecten van onroerend goed”, *Actuele Voorinformatie* 1995, afl. 13.
 - CUVELIER, A., “Droits d’enregistrement et TVA applicable aux ventes d’immeubles”, *Rec.gén.enr.not.* 1995, nr. 24.454.
 - GYSEN, F. en VANHENCXTHOVEN, W., “Rouwkoop en BTW”, *NFM* 1995, afl. 10, 1-14.
 - DURSIN, E. en BALUWE, K., “BTW, onroerende verhuur en aanverwante overeenkomsten én het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen”, *T.Huur* 1997-1998, 249-259.
 - VAN DER PAAL, J., “Terbeschikkingstelling en onroerende verhuur inzake B.T.W.”, *AFT* 1998, 257-269.
 - MORIS, M., “Le leasing immobilier”, *RGF* 1999, 43-61.
 - SEPULCHRE, V., “La location de biens immeubles en T.V.A.”, *RGF* 2003, afl. 5, 11-22.
 - PANIS, W., “De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven”, *TFR* 2005, 60-86.
 - AMAND, C., “Location immobilière en TVA belge. Approche formelle, historique et prospective de l’arrêt de la Cour de cassation du 4 juin 2010, ‘Mons Expo’”, *TFR* 2011, 851-878.

⁷⁷⁶Vr. nr. 1292 WATHELET 12 mei 2006, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 123, 24118-24119.

1. Door artikel 44, § 3, 1°, a) WBTW wordt de levering van uit hun aard onroerende goederen vrijgesteld van btw. De levering van een gebouw is echter belastbaar wanneer ze is verricht binnen de btw-nieuwheidstermijn (zie randnr. 5216 en 5217)⁷⁷⁷:
- ofwel door een in artikel 12, § 2 WBTW beoogde belastingplichtige (professionele vervreemder van gebouwen);
 - ofwel door een belastingplichtige die niet geregeld nieuwe gebouwen vervreemdt met toepassing van de btw, maar die voor de toepassing van de btw heeft geopteerd;
 - ofwel door een toevallige belastingplichtige, beoogd in artikel 8, § 1 WBTW.

Met ingang van 1 januari 2011 is de overdracht van het bijhorend terrein aan de btw onderworpen indien de levering van het gebouw zelf aan de btw onderworpen is (zie randnr. 5217).

De levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, waarbij de sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, vormt één handeling, die als geheel niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd⁷⁷⁸.

De levering van een terrein en een oud gebouw waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw gaande is, kwalificeert onder de btw-vrijstelling voor levering van oude gebouwen gezien het oude gebouw op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk was gesloopt en nog gedeeltelijk in gebruik was⁷⁷⁹.

2. Door artikel 44, § 3, 1°, b) WBTW worden bovendien vrijgesteld, de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten, andere dan het eigendomsrecht op uit hun aard onroerende goederen.

Belastbaar zijn de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van dergelijke rechten op gebouwen, wanneer ze binnen de btw-nieuwheidstermijn worden verricht:

- ofwel door een in artikel 12, § 2 WBTW beoogde belastingplichtige die binnen de btw-termijn een van de bedoelde zakelijke rechten vestigt op een gebouw dat voor of door hem werd opgericht of dat hij met voldoening van de btw heeft verkregen, of die binnen dezelfde termijn een zakelijk recht dat te zijnen bate gevestigd of overgedragen werd, met voldoening van de btw overdraagt of wederoverdraagt;
- ofwel door een belastingplichtige die niet geregeld nieuwe gebouwen vervreemdt met toepassing van de btw, wanneer hij voor het vestigen van een bovenbedoeld zakelijk recht op een nieuw gebouw of voor het overdragen of wederoverdragen van zo'n zakelijk recht dat te zijnen bate op een nieuw gebouw gevestigd werd, geopteerd heeft voor de toepassing van de btw;
- ofwel door een toevallige belastingplichtige beoogd in artikel 8, § 2 en 3 WBTW.

Met ingang van 1 januari 2011 is de overdracht van het bijhorend terrein aan de btw onderworpen indien de vestiging van het zakelijk recht op het gebouw zelf aan de btw onderworpen is (zie ook randnr. 5217)⁷⁸⁰. Het terrein is aan hetzelfde tarief onderworpen als het tarief dat geldt voor het

⁷⁷⁷Circ. nr. AFZ/2001-1292-N (AFZ 24/2002 - ET 103.009).

⁷⁷⁸HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV c. Staatssecretaris van Financiën, *FJF*, No. 2010/70.

⁷⁷⁹HvJ 12 juli 2012, zaak C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, *Pb.C.* 22 september 2012, afl. 287, 16.

⁷⁸⁰Programmawet 23 december 2009, *BS* 30 december 2009, V. SEPULCHRE en N. VAN RILLAER, "La fiscalité indirecte applicable aux bâtiments et aux terrains: l'état de la question au 1er janvier 2011", *Rec.gén.enr.not.* 2010, 377-403.

gebouw⁷⁸¹. Dit is echter alleen het geval wanneer het terrein als een ‘bijhorend’ terrein kwalificeert, zijnde wanneer het terrein, waarvoor een toelating tot bouwen werd verkregen, op hetzelfde ogenblik door dezelfde persoon wordt overgedragen. *A contrario*, wanneer een gebouw ‘op plan’ wordt verkocht en er op het ogenblik van de verkoop nog geen ‘gebouw’ bestaat maar enkel de grond onmiddellijk wordt overgedragen, zal het terrein niet aan btw onderworpen zijn. Ook wanneer het gebouw door een andere persoon wordt overgedragen, bijvoorbeeld een opstalhouder, zal er over het terrein geen btw verschuldigd zijn. De techniek waarbij het gebouw wordt overgedragen door bijvoorbeeld een opstalhouder en de grond door de opstalgever, wordt niet als misbruik in de zin van artikel 1, § 10 WBTW aanzien voor zover deze commercialisatie consequent wordt toegepast voor alle klanten⁷⁸².

Een nationale bepaling volgens dewelke de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van zakelijke rechten op onroerend goed slechts als levering van goederen kan worden beschouwd, indien de ter zake van dergelijke transacties overeengekomen vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, ten minste gelijk is aan de economische waarde van het onroerend goed waarop die rechten betrekking hebben, is niet in strijd met artikel 5, lid 3, *sub* b, van de Zesde richtlijn. De maatregel krachtens dewelke de vestiging van een zakelijk recht dat niet aan voormelde criteria voldoet, gelijkgesteld wordt met een van de btw vrijgestelde verpachting of verhuur, is evenmin in strijd met de Zesde richtlijn⁷⁸³.

De belastingplichtige die de naakte eigendom van een bedrijfsmiddel overdraagt, is niet gehouden tot herziening van de met betrekking tot dat bedrijfsmiddel afgetrokken btw, indien hij het bedrijfsmiddel ook na die overdracht blijft gebruiken in de uitoefening van zijn belaste activiteit⁷⁸⁴.

De overdracht van een aankoopoptie op een gebouw wordt door de btw-administratie beschouwd als een btw-plichtige dienst. Hierdoor is dergelijke overdracht steeds onderworpen aan btw, ongeacht het belastingregime dat van toepassing is op de overdracht van het gebouw⁷⁸⁵.

art. 18 § 1 6° WBTW

De overeenkomst die niet enkel betrekking heeft op de plaats van de exploitatie, maar ook op de handelszaak en de afzonderlijke uitrusting, is aan de btw onderworpen als de overdracht van het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, in de zin van artikel 18, § 1, 6° WBTW⁷⁸⁶.

art. 44 § 3 2° WBTW

3. Door artikel 44, § 3, 2° WBTW worden vrijgesteld van btw, de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen.

De vrijstelling geldt evenwel alleen voor overdrachten van huurcontracten⁷⁸⁷ die zelf zijn vrijgesteld van btw.

Het begrip ‘verhuur van een onroerend goed’ is een autonoom communautair rechtsbegrip dat een communautaire definitie moet krijgen. De uitlegging hiervan kan dus niet afhankelijk zijn van het nationaal burgerlijk recht. Het wezenlijk kenmerk van een verhuur is dat enerzijds, aan de houder voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding, het recht wordt verleend een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en anderzijds ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten. Het Hof van Justitie heeft hierbij verduidelijkt dat een overeenkomst die in hoofdzaak de passieve terbeschikkingstelling inhoudt van ruimtes of oppervlakten in gebouwen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop, te beschouwen is als een vrijgestelde onroerende verhuur⁷⁸⁸. De eventuele btw-vrijstelling voor de verhuur van gebouwen geldt niet voor de andere handelingen die alleen op die verhuur gebaseerd zijn of deze aanvullen⁷⁸⁹. De levering

⁷⁸¹Vr. nr. 0327 ARENS 29 maart 2011, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 028, 67; Besliss. nr. ET 119.318, 28 oktober 2010.

⁷⁸²Besliss. nr. ET 119.318, 28 oktober 2010; Vr. nr. 1067 RUTTEN 24 november 2010, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com. 050, 5-6.

⁷⁸³HvJ 4 oktober 2001, zaak C-326/99, Stichting Goed Wonen, *FJF*, No. 2008/154.

⁷⁸⁴Cass. 11 oktober 2002, *Fisc.Act.* 2002, afl. 39, 1.

⁷⁸⁵*Informaties en Mededelingen*, AOIF - Btw, 27 juli 2004.

⁷⁸⁶Rb. Brussel 9 september 2007, *FJF*, No. 2008/295.

⁷⁸⁷*Integraal Verslag*, Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, 18 maart 2009, 12.

⁷⁸⁸HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03, Temco Europe SA, *TFR* 2005, 87-92, noot B. PEETERS.

⁷⁸⁹HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, Cantor Fitzgerald International, *Fisc.Koer.* 2001, 447, *FJF*, No. 2002/3; HvJ 9 oktober 2001, zaak C-409/98, Mirror Group PLC, *FJF*, No. 2001/249, *Fiscoloog*, afl. 819, 5.

van 'bijkomstige prestaties' heeft niet tot gevolg dat de overeenkomst automatisch niet meer in het toepassingsgebied van de vrijstelling voor onroerende verhuur valt⁷⁹⁰.

Het gebruik van onroerende goederen onder de voorwaarden van artikel 19, § 1 WBTW (cf. privédoeleinden) kan volgens het Hof van Justitie niet worden aangemerkt als een vrijgestelde onroerende verhuur⁷⁹¹. Volgens de btw-administratie kan deze rechtspraak niet worden toegepast op de ter beschikkingstelling van een woning aan een personeelslid, zaakvoerder of bestuurder of indien de woning ter beschikking wordt gesteld door een rechtspersoon⁷⁹². Het feit dat de eigenaar van een gebouw tijdens de duur van de terbeschikkingstelling ervan verplicht is dat gebouw – dat moet dienen voor het gebruik waartoe het verhuurd wordt – te onderhouden en met name alle herstellingen uit te voeren die nodig zouden zijn, zou de toepassing van de vrijstelling evenwel niet in het gedrang brengen, mits de verhuurder *a priori* niet actief deelneemt aan het beheer of het gebruik van het in huur gegeven onroerend goed⁷⁹³.

De tussenkomst van vastgoedmakelaars of reisbureaus die in eigen naam handelen bij de verhuur van huizen en vakantie-woningen, is vrijgesteld van btw⁷⁹⁴.

De terbeschikkingstelling van ruimte voor het voeren van reclame wordt voor de btw in de regel als een reclamedienst aangemerkt. De vroegere vrijstelling voor de terbeschikkingstelling van sommige uit hun aard onroerende goederen valt⁷⁹⁵.

Onroerende goederen zijn goederen die samengesteld zijn uit vast met de grond verbonden constructies die niet gemakkelijk kunnen worden gedemonteerd of niet gemakkelijk kunnen worden verplaatst⁷⁹⁶.

Een rechtsbetrekking, in het kader waarvan aan een subject voor een bepaalde duur en tegen betaling het al dan niet exclusieve recht wordt verleend op het gebruik van een openbaar goed, namelijk gebieden van het maritieme domein, valt onder het begrip 'verhuur van onroerende goederen'⁷⁹⁷.

De overdracht onder bezwarende titel van het recht om te vissen uit hoofde van een voor een duur van tien jaar gesloten pachtovereenkomst, tussen de eigenaar van het water waarvoor dit recht is verleend en de houder van het visrecht in een in het publiek domein gelegen water, vormt evenwel noch verpachting noch verhuur van een onroerend goed, voor zover deze overdracht niet het recht verleent om het betrokken onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten⁷⁹⁸.

De vergoeding die een ondernemer ontvangt op grond van een exploitatieovereenkomst, waarbij hij een hotel ter beschikking van een exploitant stelt, is niet aan de btw onderworpen, mits die vergoeding afhankelijk is van de behaalde omzet en, bijgevolg, ten minste onrechtstreeks, verband houdt met de gebruiksduur van het pand⁷⁹⁹. In dezelfde zin en betreffende de verhuur van een handelszaak, zie⁸⁰⁰.

Zijn belastbaar:

– De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen.

Hieronder is te verstaan, iedere verhuur van oppervlakten voor het parkeren van voertuigen, daaronder begrepen gesloten garages. Deze verhuur kan niet worden uitgesloten van de vrijstel-

⁷⁹⁰Cass. 4 juni 2010, *FJF*, No. 2011/50, *TFR* 2011, afl. 410, 879; Rb. Bergen 6 september 2007, *TFR* 2011, afl. 410, 892 en Bergen 11 december 2008, *TFR* 2011, afl. 410, 881.

⁷⁹¹HvJ 8 mei 2003, zaak C-269/00, Wolfgang Seeling, *FJF*, No. 2003/217, *AFT* 2004, afl. 2, 75; HvJ 29 maart 2012, zaak C-436/10, BLM nv, *FJF*, No. 2012/248.

⁷⁹²Circ. nr. AOIF 5/2005 (ET 108.691), 31 januari 2005. *Contra* Rb. Luik 12 februari 2004, *Act.fisc.* 2004, afl. 24, 4-6; Rb. Luik 1 juni 2004, *FJF*, No. 2005/111. Over de werking in de tijd van het Seeling-arrest, zie Vr. nr. 694 PIETERS 14 maart 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 80, 13417-13419. Zie ook: *Besliss.* nr. ET 119.650, 20 oktober 2011.

⁷⁹³Vr. nr. 295 BROTCORNE 24 juli 2008, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 034, 8504-8505.

⁷⁹⁴Vr. nr. 421 DE CLIPPELE 5 februari 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, nr. 52, 4426.

⁷⁹⁵Vr. nr. 421 DE CLIPPELE 5 februari 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, nr. 52, 4426.

⁷⁹⁶HvJ 16 januari 2003, zaak C-315/00, Rudolf Maierhofer, *FJF*, No. 2004/254 (de verhuur van prefab-gebouwen valt onder de BTW-vrijstelling). Zie ook Rb. Antwerpen 15 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 880, 13.

⁷⁹⁷HvJ 25 oktober 2007, zaak C-174/06, CO.GE.P. Srl, *Pb.C.* 22 december 2007, afl. 315, 14, *TFR* 2008, afl. 333, 45; *Besliss.* nr. ET 110.771, 22 november 2006, inzake haven- en luchthavenconcessies.

⁷⁹⁸HvJ 6 december 2007, zaak C-451/06, Gabriele Walderdorff, *Pb.C.* 26 januari 2008, afl. 22, 11, *TFR* 2008, afl. 341, 484, noot B. PEETERS.

⁷⁹⁹Gent 22 april 2008, *Fisc.Act.* 2008, afl. 25, 6-9.

⁸⁰⁰Gent 24 februari 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 491.

ling voor ‘verhuur van onroerende goederen’, indien hij nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed met een andere bestemming⁸⁰¹.

De terbeschikkingstelling door de verhuurder van hem toebehorende chalets, bungalows, enz. die onroerend uit hun aard zijn en die opgericht zijn op een terrein, al dan niet ingericht als kampeerterrein, waarvan die persoon eveneens eigenaar is, dient voor het geheel te worden aangemerkt, als een onroerende verhuur. Als de eigenaar van een terrein een recht van opstal toestaat en de chalets, bungalows, enz. worden opgericht door een andere persoon dan de eigenaar, dan is er geen belastbare dienstverrichting, zelfs wanneer de standplaats waarop de gebouwen zijn opgericht, deel uitmaakt van een kampeerterrein⁸⁰².

De verhuur van ligplaatsen voor boten kwalificeert als een verhuur van parkeerruimte voor voertuigen⁸⁰³.

- De terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen. Deze uitzondering wordt door de administratie strikt geïnterpreteerd. Btw is slechts van toepassing ten aanzien van gebouwen die uitsluitend als bergruimte voor het opslaan van goederen zijn ontworpen of ingericht en als zodanig worden gebruikt⁸⁰⁴. Indien in hetzelfde gebouw ook een verkoopruimte of kantoorruimte is voorzien, geldt de vrijstelling. De btw-administratie staat echter toe dat de terbeschikkingstelling onderworpen is aan btw, indien in het gebouw kantoorruimte is voorzien voor het beheer van de opgeslagen goederen, voor zover de oppervlakte van dat kantoor niet meer bedraagt dan 10 % van de totale oppervlakte. Uit de rechtspraak blijkt echter dat een combinatie van een vrijgestelde onroerende verhuur en een belaste terbeschikkingstelling van bergruimte binnen eenzelfde gebouw toch mogelijk is⁸⁰⁵. De rechter is niet gebonden door de terminologie die door de partijen werd gebruikt met het oog op de toepassing van de fiscale regeling, maar moet rekening houden met de gemeenschappelijke bedoeling van de betrokken partijen⁸⁰⁶.
- Andere rechtspraak gaat zelfs verder en stelt dat bij gemengd gebruik van een onroerend goed moet gekeken worden naar de hoofdbestemming. Is deze hoofdbestemming de terbeschikkingstelling van opslagruimte, dan is de volledige verhuur onderworpen aan de btw⁸⁰⁷.
- Het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend en de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen. De nationale wetgeving van een lidstaat mag de terbeschikkingstelling van accommodatie aan vreemden voor een korte duur beschouwen als een handeling bestaande in het verstrekken van accommodatie in sectoren met een soortgelijke sector als het hotelbedrijf⁸⁰⁸. De duur van het verblijf is daarmee een relevant criterium om een onderscheid te maken tussen de vrijgestelde onroerende verhuur enerzijds en de btw-belaste hoteldiensten anderzijds⁸⁰⁹.

⁸⁰¹HvJ 13 juli 1989, zaak C-173/88, Henriksen, *Jur.HvJ* 1989, 1-2763, *FJF*, No. 89/272; *Besliss.* nr. ET 106.904, 31 maart 2004.

⁸⁰²Vr. nr. 456 DE CLIPPELE 2 maart 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, nr. 61, 5585.

⁸⁰³HvJ 3 maart 2005, zaak C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadehavn, *FJF*, No. 2005/283; Gent 27 april 2004, *TFR* 2005, 181-185, noot K. HEYRMAN.

⁸⁰⁴*Besliss.* nr. ET 84.364, 29 september 1995, *BTW-Revue*, afl. 119, 69-72; Rb. Antwerpen 12 september 2005, *Fisc.Act.* 2007, afl. 23, 1.

⁸⁰⁵Rb. Antwerpen 11 april 2003, *Fisc.Act.* 2003, afl. 26, 1-3; Brussel 20 maart 2008, *FJF*, No. 2009/87; Rb. Gent 8 mei 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 657.

⁸⁰⁶Antwerpen 21 maart 2006, *Fisc.Koer.* 2006, 642.

⁸⁰⁷Rb. Brussel 19 mei 2004, *Fisc.Koer.* 2004, 607-611. Zie *Besliss.* nr. ET 108.597, 13 januari 2005.

⁸⁰⁸HvJ 12 februari 1998, zaak C-346/95, E. Blasi, *Jur.HvJ* 1998, I-481.

⁸⁰⁹Cass. 22 juni 2012, F.11.0090.F., ESL-Ontwikkeling, *FJF*, No. 2012/292.

De terbeschikkingstelling van een hotelinfrastructuur moet evenwel als onroerende verhuur worden beschouwd⁸¹⁰.

Zijn btw-plichtig, de inrichtingen die systematisch aan alle klanten, voor een globale prijs, bepaalde diensten verstrekken die minstens bestaan uit de terbeschikkingstelling van een gemeubeld logies, het onthaal ter plaatse gedurende een groot gedeelte van de dag en volgens de door de exploitant vastgelegde formule, minstens één van de volgende bijkomende diensten verlenen: (i) het regelmatig onderhoud en schoonmaken van de gemeubelde kamers tijdens het verblijf, (ii) het verschaffen en het verversen van het huishoudlinnen gedurende het verblijf of (iii) het verschaffen van een ontbijt op de kamers of in de eetzaal van de inrichting⁸¹¹.

- De onroerende financieringshuur.

De onroerende leasing toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende leasing, wanneer deze onderneming het gebouw waarop het leasingcontract betrekking heeft, opricht, laat oprichten of met voldoening van de btw verkrijgt en de leasingsnemer dit goed huurt om het in de uitoefening van een activiteit als belastingplichtige te gebruiken. De Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het leasingcontract 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 de plichten van de huurder (KB nr. 30). Naar aanleiding van bepaalde misbruiken die een lacune in de bepalingen van KB nr. 30 bood (cf. inzake de wedersamenstelling van het kapitaal via de periodieke huurvergoedingen vermeerderd met de aankoopoptie⁸¹²) is het KB nr. 30 aangepast met ingang van 27 januari 2005⁸¹³. De wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal moet nu integraal gebeuren via de periodieke huurprijzen en dit uiterlijk bij het verstrijken van een termijn van 15 jaar. Aangezien bij een btw-belaste aankoop van een gebouw met terrein, de grond ook aan btw is onderworpen, worden de kosten van het terrein geacht begrepen te zijn in het weder samen te stellen 'geïnvesteerd kapitaal'⁸¹⁴.

- De overdracht onder bezwarende titel van een leasingovereenkomst, bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b WBTW is een dienst die onderworpen is aan het normaal btw-tarief⁸¹⁵.
- De verhuur van safeloketten.
- De verhuur van materieel en machines die blijvend worden geïnstalleerd⁸¹⁶.
- De terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens⁸¹⁷. Dit omvat elke terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen gelegen in het havengebied in het raam van de exploita-

⁸¹⁰Gent 8 september 2009, niet-gepubliceerd.

⁸¹¹Vr. nr. 1865 NYSENS 4 februari 2002, Vr. & Antw. Senaat 2001-2002, nr. 2-56, 3083.

⁸¹²Vr. nr. 251 LETERME 3 maart 2000, Vr. & Antw. Kamer 1999-2000, nr. 31, 3649-3650; Vr. nr. 412 LETERME 3 juli 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, nr. 48, 5705-5707; Vr. nr. 1219 MOERMAN 24 januari 2003, Vr. & Antw. Kamer 2002-2003, nr. 163, 21004-21007.

⁸¹³KB 10 januari 2005, BS 27 januari 2005; Besliss. nr. ET 109.235, 14 juni 2005; D. STAS, "BTW: welke impact heeft de recente aanpassing van de definitie van onroerende financieringshuur?", *AFT* 2005, afl. 11, 3-10; Circ. nr. AOIF 10, 12 april 2007; D. STAS, "Onroerende leasing en btw", in *Onroerende leasing - Leasing immobilier*, Brussel, Larcier, 2007.

⁸¹⁴Aldus de minister van Financiën: Vr. nr. 5-2170 TOMMELEIN 21 april 2011, Vr. & Antw. Senaat 2010-2011, besproken door I. MASSIN, "Onroerende leasing: wat met 'bijhorend' terrein?", *Fiscoloog* 2011, afl. 1273, 10.

⁸¹⁵Circ. nr. 10/2007, punt 77, 12 april 2007.

⁸¹⁶Art. 13 B b) 3 Zesde richtlijn; Vr. nr. 1189 DE CLIPPELE 5 maart 2001, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-40, 4 september 2001, 2020.

⁸¹⁷Wet 31 juli 2009 tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, BS 6 augustus 2009.

tie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens ongeacht of de belastingplichtige de hoedanigheid bezit van de exploitant van havens, bevaarbare waterlopen en luchthavens⁸¹⁸.

Over de onroerende verhuur met bijkomende diensten, zie voetnoot⁸¹⁹.

Volgens de administratie is elke terbeschikkingstelling van een onroerend goed een vrijgestelde handeling⁸²⁰. Dit begrip is echter dikwijls moeilijk te onderscheiden van andere belastbare handelingen, zoals het verlenen van het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, de verhuur van opslagruimte of de concessie van een precair gebruiksrecht, de bezetting in een businesscenter, enz. Deze materie biedt belangrijke mogelijkheden van fiscale planning en vormt een bron van conflicten met de administratie. Het hof van beroep van Gent werpt in zijn arrest van 8 november 2000 een nieuw licht op de discussie omtrent het onderscheid tussen een onroerende verhuur en het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen. Het hof stelt dat men voor de btw-behandeling van de overeenkomst louter moet nagaan of zij al dan niet kwalificeert als een 'onroerende verhuur'. Indien de overeenkomst niet als een onroerende verhuur kwalificeert, dan valt zij *ipso facto* buiten het toepassingsgebied van de vrijstelling die restrictief moet worden geïnterpreteerd. Gelet op de algemene draagwijdte van artikel 18, § 1, lid 1 WBTW is de handeling in voorkomend geval aan te merken als een btw-belastbare dienst, ongeacht of zij beantwoordt aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 18, § 1, lid 2, 6° WBTW⁸²¹.

Latere rechtspraak heeft hierop voortgebouwd. Uit een ander arrest van het hof van beroep te Gent blijkt dat men moet nagaan in welke mate de terbeschikkingstelling van ruimte, de hoofdprestatie vormt dan wel of dit enkel deel uitmaakt van een dienstenpakket⁸²². Over contracten inzake uitbating van hotels, restaurants, zie rechtbank van eerste aanleg te Brugge⁸²³.

De rechtspraak van het Hof van Justitie in de zaak Temco Europe heeft echter aangetoond dat men de negatieve gevolgen van de vrijstelling voor onroerende verhuur niet zomaar kan vermijden door het verlenen van gebruiksrechten, indien uit de feiten blijkt dat het gaat om een loutere passieve terbeschikkingstelling van een ruimte in een gebouw⁸²⁴.

Met ingang van 7 januari 2007 werd de vrijstelling voor onroerende verhuur beperkt tot de handelingen onder bezwarende titel (art. 45 van de programmawet van 26 december 2006, BS 28 december 2006). In combinatie met de aanpassing van artikel 19, § 1 WBTW wordt het gratis gebruik van een onroerend goed voor privédoelzaken zodoende niet langer gelijkgesteld met een vrijgestelde onroerende verhuur⁸²⁵. Deze problematiek heeft in de rechtsleer bijzondere aandacht genoten⁸²⁶.

4. Bij wet van 6 juli 1994 werd artikel 44, § 3, 2°, c WBTW geschrapt uit het WBTW, dit met terugwerkende kracht tot 1 januari 1993. Deze bepaling bevatte de optiemogelijkheid om de onroerende verhuur aan btw te onderwerpen. Bij gebreke aan het koninklijk besluit dat de vorm van de keuze, de wijze waarop ze moet worden uitgeoefend en de voorwaarden waaraan het huurcontract moest voldoen vastlegde, is voormelde bepaling evenwel nooit in werking getreden⁸²⁷.

⁸¹⁸Vr. nr. 4228 VERHERSTRAETEN 11 mei 2011, Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting.

⁸¹⁹Besliss. nr. ET 15.928, 17 februari 2005; Antwerpen 13 mei 2008, *Fiscooloog* 2008, afl. 1131, 14; HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07, RLRE Tellmer Property sro, *Pb.C.* 1 augustus 2009, afl. 180, 12.

⁸²⁰Vr. nr. 934 DE CLIPPELE 25 februari 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, nr. 105, 10880; Vr. nr. 1270 DE CLIPPELE 3 november 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1994-1995, nr. 135, 14160; Vr. nr. 1183 DE CLIPPELE 5 maart 2001, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-35, 1712.

⁸²¹Gent 8 november 2000, *TFR* 2001, 197, noot D. STAS, nogmaals bevestigd door Rb. Brussel 29 november 2000, *Fiscooloog* 2001, afl. 787, 5; Rb. Brugge 9 april 2001, *BTW-percentages*, afl. 367, 20; Rb. Brugge 4 september 2001, *Fisc.Koer* 2000, afl. 17, 489.

⁸²²Gent 30 maart 2004, *TFR* 2004, 977-982, noot F. LIBERT en L. HUYBERECHTS; Rb. Luik 4 september 2003, *FJF*, No. 2004/142. Voor meer restrictieve rechtspraak, zie Rb. Brugge 23 december 2003, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. BR1 03/21; zie: Antwerpen 13 maart 2012, *Fiscooloog* 2012, afl. 1303, 5. Voor een striktere visie: Brussel 15 april 2010, *FJF*, No. 2011/232.

⁸²³Rb. Brugge 28 juni 2004, *Fiscooloog* 2004, afl. 949, 12; Rb. Gent 18 december 2003, *FJF*, No. 2004/204; Rb. Brugge 18 juni 2003, *FJF*, No. 2004/116.

⁸²⁴HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03, Temco Europe SA, *TFR* 2005, 87-92, noot B. PEETERS; Voorafg. Besliss. nr. 300.091, 23 december 2004; Vr. nr. 773 FOURNAUX 4 mei 2005, *Vr. & Antw.* 2004-2005, nr. 83, 14144; C. AMAND en G. VAN HEMELRIJCK, "BTW en onroerende verhuur - Het Hof van Justitie verandert zijn rechtspraak. Maar heeft dit wel gevolgen in België?", *AFT* 2005, 52-55.

⁸²⁵Circ. nr. AFZ 3/2007, 15 februari 2007; Circ. nr. 5/2005 (ET 108.691), 31 januari 2005; Besliss. nr. ET 114.646, 16 juni 2008; Besliss. nr. ET 108.691/2, 1 maart 2007; Besliss. nr. ET 111.834, 19 oktober 2006; Besliss. nr. ET 108.691, 29 mei 2006.

⁸²⁶D. STAS en S. VASTMANS, "Privégebruik onroerende goed: hoever staan we?", *Fisc.Act.* 2007, afl. 9, 5; D. STAS en S. VASTMANS, "Privégebruik onroerend goed: wetswijziging beëindigt discussie niet", *Fisc.Act.* 2007, afl. 2, 1; V. BERCHEM, J. HAN en K. MINET, "TVA - Jurisprudence Seeling - commentaires approfondis de l'article 41 de la loi-programme du 27 décembre 2006", *RGF* 2007, afl. 6, 25-32; zie Antwerpen 28 juni 2011, *FJF*, No. 2012/26.

⁸²⁷Cass. 2 juni 2005, *Pas.* 2005, afl. 5-6, 1174.

Het staat de lidstaten vrij om een voorheen ingevoerde keuzemogelijkheid voor de toepassing van de btw, weer af te schaffen en terug te keren naar de basisregel dat verpachting en verhuur van onroerende goederen zijn vrijgesteld van belastingheffing. Het komt aan de nationale rechter toe om uit te maken of het vertrouwens- of het rechtszekerheidsbeginsel zijn geschonden door de intrekking met terugwerkende kracht van een wet, waarvan het uitvoeringsbesluit nooit is vastgesteld⁸²⁸.

3. Contracten van uitgave

5657

art. 44 § 3 3° WBTW

De door de auteur of toondichter gesloten contracten voor uitgave van letterkundige werken of van kunstwerken zijn vrijgesteld van de btw door artikel 44, § 3, 3° WBTW⁸²⁹.

- Alleen natuurlijke personen kunnen auteurs zijn⁸³⁰.
- Een contract voor uitgave veronderstelt de verplichting tot publiceren⁸³¹.
- Zelfstandige journalisten en dagbladcorrespondenten⁸³².

4. Financiële diensten

5658

- Bibliografie
- Associations Belges des Banques, *La Taxe sur la Valeur Ajoutée et les Banques*, 1972.
 - D'HAEYER, B., "Le régime fiscal du contrat de factoring", *Unité de droit économique*, UCL, 1978.
 - VAN HILTEN, M.E., *Bancaire en financière prestataires in de Europese BTW*, in reeks Kluwer fiscale monografieën nr. 3, Deventer, Kluwer, 1992.
 - LANDON, P., *VAT and the City*, Kingston upon Thames, CCH, 1993.
 - A Study of Methods of Taxing Financial and Insurance Services, European Commission, 1996.
 - HUTCHINGS, G., "Les opérations financières et bancaires et la taxe sur la valeur ajoutée", in *Collection Etudes, série Concurrence – Rapprochement des législations*, afl. 22, Brussel, 1973.
 - PARDON, J., "L'application de la TVA aux opérations bancaires en Belgique", *Rev. banque* 1975, afl. 340, 571.
 - LEJOLY, R., "Les opérations sur les créances", *RGF* 1991, 296.
 - ACARD, C. en NOUGAGYREDE, D., "Fiscalité des produits dérivés", *EFE* 1996.
 - DE WIT, G. en VANDEMAELE, J., "Belgian Coordination Centres and VAT", *Intertax* 1996, 168-186.
 - NEVELSTEEN, L. en VAN DEN PLAS, R., "Collectieve beleggingsinstellingen en B.T.W.: een analyse", *AFT* 2002, afl. 3, 125-140.
 - PHILIPPE, D.-E., "Le régime fiscal du contrat de factoring", *RGF* 2009, afl. 9, 14-32.

Voorafgaand aan de bespreking van de verschillende financiële diensten dient er op gewezen te worden dat de Europese Commissie op 28 november 2007 een voorstel van richtlijn (richtlijn COM(2007)747) gelanceerd heeft terzake de btw-behandeling van financiële en verzekeringshandelingen. Met dit initiatief beoogt de Commissie de huidige regelgeving te moderniseren en te vereenvoudigen. Met het oog op een éénvormige interpretatie van de verschillende begrippen werd door de Commissie op dezelfde datum tevens een voorstel voor een verordening van de Raad ingediend (COM(2007)746).

⁸²⁸HvJ 3 december 1998, zaak C-381/97, Belgocodex, *Jur.HvJ* 1998, I-8153; HvJ 29 april 2004, zaak C-487/01 en C-7/02, Gemeente Leusden, Holin Groep, *Pb.C.* 30 april 2004, afl. 118, 18.

⁸²⁹Vr. nr. 108 BROTCORNE 16 december 2009, *Vr. & Antw.* Kamer 2009-2010, nr. 102, 93-94.

⁸³⁰Besliss. nr. ET 13.653, 11 december 1972, *BTW-Revue* 1973, afl. 11, 207, nr. 366; Rb. Brussel 14 oktober 1988, *Fisc.Koer.* 1989, 122.

⁸³¹Besliss. nr. ET 60.548, 11 maart 1988, *BTW-Revue* 1988, afl. 83, 451, nr. 882.

⁸³²Aanschr. nr. 8, 10 maart 1993.

1. Vrijgesteld van btw zijn de handelingen van verzekering en herverzekering, met inbegrip van de daarmee samenhangende diensten verricht door makelaars en lasthebbers, met uitzondering evenwel van diensten als schade-expert (art. 44 § 3 4° WBTW).

Bij een verzekeringshandeling is het kenmerkend dat de verzekeraar zich er tegen een voorafgaande betaling van een premie toe verbindt, de verzekerde bij het intreden van het verzekerde risico de dienst te verlenen die bij het sluiten van de overeenkomst is overeengekomen. Een lidstaat mag de draagwijdte van de vrijstelling voor verzekeringshandelingen niet beperken tot de diensten van verzekeraars die naar nationaal recht de werkzaamheid van verzekeraar mogen uitoefenen⁸³³. De verbintenis van een verzekeringsmaatschappij, om tegen beloning de activiteiten van een dochtermaatschappij op zich te nemen, is geen van btw vrijgestelde verzekeringshandeling⁸³⁴.

Indien een leasemaatschappij zelf tussenkomt in de schade van de door haar verhuurde voertuigen, ten belope van de franchise van de verzekering burgerlijke aansprakelijkheid, dan stelt deze leasemaatschappij een vrijgestelde verzekeringshandeling⁸³⁵.

De dienstverlening waartoe de verzekeraar zich heeft verbonden in geval van schade, moet niet noodzakelijk bestaan in de betaling van een geldsom, aangezien die dienst ook kan bestaan in hulpverlening, in geld of in natura⁸³⁶.

De vrijstelling voor met verzekering 'samenhangende diensten, verricht door makelaars en lasthebbers' (Zesde richtlijn: assurantiemakelaars en verzekeringsagenten) is beperkt tot de activiteiten waarbij de essentiële aspecten van verzekeringsbemiddeling aanwezig zijn, met name het zoeken van nieuwe klanten en hen in contact brengen met de verzekeraar. Aldus is de vrijstelling niet van toepassing op een onderneming die de 'back office' activiteiten van een verzekeraar uitoefent⁸³⁷.

De omstandigheid dat een verzekeringsmakelaar of -agent met de partijen bij de verzekerings- of herverzekeringsovereenkomst geen rechtstreekse betrekkingen onderhoudt maar enkel indirecte betrekkingen, namelijk door bemiddeling van een andere belastingplichtige die zelf de rechtstreekse betrekkingen met één van die partijen onderhoudt en met wie die verzekeringsmakelaar of -agent contractueel is verbonden, verzet zich er niet tegen dat de door deze laatste verrichte dienst wordt vrijgesteld van de btw⁸³⁸.

Voor de diensten geleverd door makelaars en lasthebbers wordt verwezen naar de beslissing, vermeld in voetnoot⁸³⁹.

Een cessie onder bezwarende titel van een portefeuille levensherverzekeringscontracten door een in een lidstaat gevestigde vennootschap aan een in een derde staat gevestigde verzekeringsmaatschappij, waarbij deze laatste met instemming van de verzekerden alle uit deze contracten voortvloeiende rechten en verbintenissen overneemt, kwalificeert niet als een vrijgestelde handeling inzake verzekeringen⁸⁴⁰.

art. 44 § 3 5° WBTW

2. Bemiddeling in en verlening van kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend, zijn vrijgesteld van btw (art. 44 § 3 5° WBTW).

De leverancier van goederen of diensten die zijn cliënt tegen vergoeding van rente uitstel van betaling verleent, verstrekt een vrijgesteld krediet⁸⁴¹.

⁸³³HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96, Card Protection Plan, *Pb.C.* 1 mei 1999, afl. 121, 3, *RGF* 1999, afl. 4, 187-190.

⁸³⁴HvJ 8 maart 2001, zaak C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia, *FJF*, No. 2001/279.

⁸³⁵Brussel 25 maart 2004, *TFR* 2004, 1073-1075, noot F. VANBIERVLIET.

⁸³⁶HvJ 7 december 2006, zaak C-13/06, Commissie van de Europese Gemeenschappen vs. Helleense Republiek, *FJF*, No. 2008/128.

⁸³⁷HvJ 3 maart 2005, zaak C-472/03, Arthur Andersen & Co. Accountants c.s., *AFT* 2005, 37-40, noot L. NEVELSTEEN en PH. L'HEUREUX. Zie ook HvJ 20 november 2003, zaak C-8/01, Taksatorringen, *RGF* 2004, afl. 4, 22-24, besproken door S. HENRION; Besliss. nr. ET 103.851, 25 april 2005 inzake averij-commissarissen.

⁸³⁸HvJ 3 april 2008, zaak C-124/07, J.C.M. Beheer BV, *Fisco* 2008, afl. 1111, 12; L. MOONS, "Intermédiaires d'assurance: quel rapport avec les parties? Les nouvelles limites fixées par la jurisprudence européenne à l'exonération de T.V.A.", *T. Verz.* 2008, afl. 364.

⁸³⁹Besliss. nr. ET 103.851, 20 januari 2007.

⁸⁴⁰HvJ 22 oktober 2009, zaak C-242/08, Swiss Re, *FJF*, No. 2010/220, *Pb.C.* 5 december 2009, afl. 297, 10, *TFR* 2010, afl. 373, 50.

⁸⁴¹HvJ 27 oktober 1993, zaak C-281/93, Muys en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf, *Jur.HvJ* 1993, I-5405, *FJF*, No. 94/71, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 762.

Het verlenen van kredieten tegen woekerinteressen is eveneens van btw vrijgesteld, ook al vormt het vorderen van woekerinteressen een strafbaar feit⁸⁴².

Het Hof van Justitie oordeelde terzake dat de omstandigheid dat een belastingplichtige de vermogenssituatie van zijn cliënten analyseert, teneinde hun kredieten te verlenen, staat de erkenning van een vrijgestelde kredietbemiddelingsdienst niet in de weg, wanneer de door deze belastingplichtige aangeboden kredietbemiddelingsdienst op basis van de feitelijke omstandigheden moet worden aangemerkt als de hoofddienst, waarbij de vermogensadvisering een bijkomende dienst vormt, zodat deze laatste dienst het fiscale lot van de hoofddienst deelt⁸⁴³. Verder besliste het Hof van Justitie dat de omstandigheid dat een belastingplichtige met geen van de partijen bij een kredietovereenkomst een contractuele band heeft en niet rechtstreeks met een van deze partijen in contact treedt, toch niet wegneemt dat deze belastingplichtige een vrijgestelde kredietbemiddelingsdienst verricht⁸⁴⁴.

art. 44 § 3 6° WBTW

3. Bemiddelen bij en aangaan van verplichtingen, borgtochten en andere zekerheid- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die het krediet heeft verleend, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 6° WBTW).

Het begrip 'aangaan van [...] verbintenissen' moet aldus worden uitgelegd dat andere dan financiële verbintenissen, zoals de verbintenis tot renovatie van een onroerend goed, van de werkingssfeer van deze bepaling zijn uitgesloten⁸⁴⁵.

art. 44 § 3 7° WBTW

4. Handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren, met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 7° WBTW).

De financiële opbrengsten, ontvangen door een onderneming die zich met het beheer van onroerend goed bezighoudt, als vergoeding voor beleggingen die zij voor eigen rekening verricht met gelden die haar worden betaald door de eigenaren of huurders, zijn vergoedingen voor vrijgestelde dienstverrichtingen⁸⁴⁶.

Factoring, zowel mét als zonder verhaal, is een dienstprestatie die niet valt onder de vrijstelling. Factoring moet immers beschouwd worden als de invordering van schuldvorderingen, hetgeen expliciet is uitgesloten van de vrijstelling⁸⁴⁷. Het verlenen van voorschotten door factoringmaatschappijen aan hun klanten, dient evenwel als een niet-bijkomstige kredietverrichting te worden beschouwd, die vrijgesteld is van btw⁸⁴⁸. Daarentegen, wanneer een marktdeelnemer voor eigen risico onvoldane schuldvorderingen koopt voor een prijs beneden de nominale waarde, verricht hij geen dienst ten bewarende titel indien het verschil tussen de nominale waarde van de vorderingen en de koopprijs de daadwerkelijke economische waarde weerspiegelt⁸⁴⁹.

Wanneer een onderneming zich toelegt op het innen van geld bij de bank van een patiënt die heeft ingeschreven op een permanente verzorgingsdienst van een tandarts en deze onderneming de gelden – mits afhouding van een fee – doorstort aan de tandarts, verricht deze onderneming btw-belaste diensten, i.e. invordering van schuldvorderingen⁸⁵⁰.

Voor wat betreft incassobureaus, zie voetnoot⁸⁵¹.

⁸⁴²Beschikking HvJ 9 augustus 2010, C-259/10 en C-260/10, The Rank Group plc.

⁸⁴³HvJ 21 juni 2007, zaak C-453/05, Volker Ludwig, *FJF*, No. 2008/155.

⁸⁴⁴HvJ 21 juni 2007, zaak C-453/05, Volker Ludwig, *FJF*, No. 2008/155.

⁸⁴⁵HvJ 19 april 2007, zaak C-455/05, Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH, *FiscoLoog* 2007, afl. 1072, 12.

⁸⁴⁶HvJ 11 juli 1996, zaak C-306/94, Régie Dauphinoise, *Jur.HvJ* 1996, I-3695, *FJF*, No. 96/169.

⁸⁴⁷HvJ 2 juni 2003, zaak C-305/01, Finanzamt Gross-Gerau t. MKG-Kraftfahrzeugefactory GmbH, *TFR* 2003, afl. 102, 1, noot M. DE MUNTER; C. VAN DER CORPUT, "Who makes what supply? – The inverted world of MKG", *International VAT Monitor* 2003, 465.

⁸⁴⁸Besliss. nr. ET 106.246, 1 april 2005; Vr. nr. 604 VISEUR 18 januari 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 69, 11457-11457; D.-E. PHILIPPE, "Le régime fiscal du contrat de factoring", *RGF* 2009, afl. 9, 14.

⁸⁴⁹HvJ 27 oktober 2011, zaak C-93/10, GFKL Financial Services AG, *TFR* 2012, afl. 413, 39. Voor een bespreking: W. VAN DER CORPUT, "Conversion of Supplies under EU VAT Law", *International VAT Monitor* 2012, afl. 1, 8; S. KIRSCH en P. GAMITO, "Aperçu des implications TVA en matière de cession de créances douteuses", *Act.fisc.* 2012, afl. 9, 7-11 en D. MURRE en C. THOMPSON, "Geen belastbare dienst bij overdracht schuldvorderingen aan marktwaarde", *Intern.Fisc.Act.* 2011, afl. 10, 1.

⁸⁵⁰HvJ 28 oktober 2010, zaak C-175/09, AXA UK plc (Denplan), *FJF*, No. 2011/98, *Pb.C.* 18 december 2010, afl. 346, 13, *TFR* 2011, afl. 393, 42.

⁸⁵¹Vr. nr. 16 FOURNAUX 1 september 2003, Vr. & Antw. Kamer 2003-2004, nr. 13, 1812.

De definitieve of tijdelijke overdracht van toeslagrechten tussen twee landbouwbedrijven, toegekend in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid (GLB), moet worden beschouwd als de overdracht van een schuldvordering die is vrijgesteld van de btw⁸⁵².

Het Hof van Justitie heeft ook beslist dat de termen ‘handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito’s, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen’ in die zin moeten worden geïnterpreteerd als wordt er niet bedoeld, de dienst die wordt geleverd door een lasthebber, handelend voor rekening van een lastgever met als activiteit het aannemen van weddenschappen op paardenrenwedstrijden of op enige andere sportevenementen, en die er in bestaat dat de lasthebber deze weddenschappen aanvaardt in naam van de lastgever, dat hij deze weddenschap registreert, dat hij de klant door het overhandigen van een ticket bevestigt dat de weddenschap is afgesloten, de gelden aanneemt, de winsten uitbetaalt, alleen de verantwoordelijkheid draagt tegenover de lastgever voor zowel het beheer van alle opgenomen gelden als de diefstallen en/of de opgelopen verliezen van gelden en die een vergoeding krijgt onder de vorm van een commissieloon, toegekend door de lastgever, als vergoeding van deze activiteit⁸⁵³.

art. 44 § 3 8° WBTW

5. Betalings- en ontvangstverrichtingen, bemiddeling daaronder begrepen, met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen, zijn vrijgesteld van de btw. De dienstverrichter kan echter opteren voor het belasten ervan (art. 44 § 3 8° WBTW).

De terbeschikkingstelling van een systeem van gegevensverwerking aan een bank, is een aan de btw onderworpen handeling. De vrijstelling van financiële diensten is niet afhankelijk van de hoedanigheid van de verrichter, van de handmatige of elektronische uitvoering ervan noch van de identiteit van de cliënt. Handelingen betreffende overmakingen en betalingen en handelingen inzake aandelen en andere waardepapieren omvatten mede de door een computercentrum verrichte handelingen, indien deze handelingen een afzonderlijk geheel vormen en kenmerkend en essentieel zijn voor de vrijgestelde handelingen⁸⁵⁴.

‘Overmaking’ slaat op een handeling die bestaat in de uitvoering van een opdracht tot overboeking van een geldsom van de ene bankrekening naar de andere. Kenmerkend voor deze verrichting is met name dat zij een wijziging brengt in de rechtsbetrekking en de financiële relatie die er bestaat tussen enerzijds, de opdrachtgever en de ontvanger én anderzijds, tussen hen en hun respectieve bank of eventueel tussen de banken. De handeling die deze wijziging meebrengt, is uitsluitend de overboeking van geld, onafhankelijk van de oorzaak van deze overboeking. Aangezien de overmaking enkel een middel is om geld over te boeken, zijn de functionele factoren beslissend om uit te maken of een handeling een overmaking is. Het bepalend gegeven is de aard van de verrichte diensten. Een dienst wordt als financieel aangemerkt wanneer de aansprakelijkheid van de verrichter niet beperkt is tot de technische aspecten, maar zich uitstrekt tot de kenmerkende en essentiële elementen van de handeling. De interpretatie van het Hof volgt de interpretatie van de Luxemburgse administratie, die ervan uitgaat dat onderaannemingscontracten inzake financiële diensten, vrijgesteld zijn van btw indien het afzonderlijke diensten betreft. Onder ‘afzonderlijke diensten’ wordt verstaan, het verlenen van diensten van beheer, waarbij de rol van eerstgenoemde strikt beperkt blijft tot het doorrekenen van die diensten alsdusdanig aan andere financiële instellingen⁸⁵⁵.

Om deze reden zijn de diensten die het verzenden op een beveiligde manier van opdrachten tot betaling en opdrachten betreffende effectentransacties tussen financiële instellingen, geen vrijgestelde diensten. Het gaat daarbij om de zogenaamde ‘SWIFT-diensten’. Het beveiligd overbrengen van informatie is immers geen essentieel en kenmerkend element van een betalingstransactie⁸⁵⁶.

art. 44 § 3 9° WBTW

6. Handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die als verzamelobject worden beschouwd, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 9° WBTW). Als verzamelobject (rubriek XXI, tabel A, KB nr. 20) worden beschouwd: gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaliter niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben.

art. 44 § 3 10° WBTW

⁸⁵²Besliss. nr. ET 110.607, 3 februari 2006.

⁸⁵³HvJ 14 mei 2008, zaak C-231/07, Tiercé Ladbroke SA Derby SA, *Pb.C.* 19 juli 2008, afl. 183, 6.

⁸⁵⁴HvJ 5 juni 1997, zaak C-2/95, Sparekassernes Datacenter, *Jur.HvJ* 1997, I-3017.

⁸⁵⁵HvJ 5 juni 1997, zaak C-2/95, Sparekassernes Datacenter, *Jur.HvJ* 1997, I-3017.

⁸⁵⁶HvJ 28 juli 2011, zaak C-350/10, Nordea Pankki Suomi Oyj, *Pb.C.* 8 oktober 2011, afl. 298, 9, *TFR* 2011, afl. 409, 838.

7. Handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren met uitsluiting van documenten die goederen vertegenwoordigen, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 10° WBTW).

De btw op onkosten, gemaakt bij de verkrijging van deelnemingen in een andere vennootschap, is niet aftrekbaar omdat het een handeling met betrekking tot aandelen betreft die vrijgesteld is krachtens artikel 44, § 3, 10° WBTW⁸⁵⁷. Dit standpunt is betwistbaar (zie randnr. 5915)⁸⁵⁸. Indien de verwerving van een participatie geschiedt met het oog op het creëren van een industriële synergie, kunnen de daartoe gemaakte kosten gelinkt worden aan de btw-belaste activiteit van de overnemer en verlenen zij bijgevolg recht op btw-aftrek. In het licht van het zgn. Cibo Arrest zal de Belgische btw-administratie haar standpunt ter zake moeten herzien. Overeenkomstig dit arrest maken de uitgaven van een holding voor de verschillende door hem gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, deel uit van zijn algemene kosten en kan voor deze uitgaven recht op btw-aftrek worden genoten⁸⁵⁹.

De uitgifte van aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen, is slechts een loutere interne financiële operatie die buiten de werkingsfeer van de btw valt⁸⁶⁰.

De btw die door een onderneming is betaald op uitgaven van advies en audit, en meer algemeen, de uitgaven gedaan door een onderneming waarvan de volledige economische activiteit aan de btw is onderworpen, met het oog op het afstaan van effecten van andere vennootschappen die zij in portefeuille heeft, is niet aftrekbaar. Dit geldt zelfs indien de opbrengst van de vervreemding van deze effecten meteen zou gebruikt worden voor de uitoefening van de belastbare economische activiteit van de overdragende onderneming. Indien echter kan worden aangetoond dat de gedane uitgaven voor een vrijgestelde handeling niet opgenomen zijn in de vraagprijs voor de vrijgestelde handeling en zij dus, a contrario, deel uitmaken van de algemene prijs van belastbare handelingen, is de btw wel aftrekbaar⁸⁶¹.

De bewoordingen 'handelingen inzake waardepapieren' doelen op handelingen die de rechten en verplichtingen van de partijen op waardepapieren kunnen doen ontstaan, wijzigen of doen tenietgaan. De bewoordingen 'bemiddeling inzake waardepapieren' doelen niet op diensten waarbij enkel informatie over een financieel product wordt verstrekt en in voorkomend geval, de verzoeken om inschrijving op de betrokken waardepapieren in ontvangst worden genomen en verwerkt, zonder dat zij ook de uitgifte ervan omvatten⁸⁶². De uitgifte van een emissiegarantie, waarbij een onderneming er zich toe verbindt om alle aandelen te kopen waarvoor na het verstrijken van een bepaalde periode niet werd ingetekend via de markt, is vrijgesteld als zijnde een handeling inzake waardepapieren⁸⁶³. Evenwel kan men zich de vraag stellen of deze dienst niet eerder als een – eveneens vrijgestelde – garantieverbintenis moet worden aanzien.

In een antwoord op een parlementaire vraag erkent de minister van Financiën de brede interpretatie van het begrip 'bemiddeling inzake aandelen' door overkorkt te verwijzen naar de belangrijkste overwegingen ter zake van het Hof van Justitie in de CSC Financial Services zaak⁸⁶⁴.

Overeenkomsten inzake vermogensbeheer vallen onder de uitsluiting inzake bewaring en beheer van aandelen en zijn bijgevolg niet vrijgesteld van btw⁸⁶⁵. Het Hof van Justitie heeft bevestigd dat het beheer van een individuele portefeuille (individueel vermogensbeheer) niet onder btw-vrijstelling valt⁸⁶⁶.

Beslissing nr. ET 110.775 van 28 februari 2006 voorzagt dat de groenestroomcertificaten dienden aangemerkt te worden als verhandelbare waardepapieren die worden beoogd door de vrijstelling van artikel 44, § 3, 10° WBTW. De overdracht van dergelijke certificaten was bijgevolg vrijgesteld van btw. De administratie is evenwel van dat standpunt teruggekomen en

⁸⁵⁷ *BTW-Handleiding*, afl. 336; Vr. nr. 1335 MICHEL 23 april 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 145, 19957, *BTW-Revue*, afl. 141, 281; Vr. nr. 525 DESIMPEL 29 november 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, nr. 75, 8464, *BTW-Revue*, afl. 151, 484, *Fisc.Koer.* 2001, 294.

⁸⁵⁸ Admin. Rb. Poitiers 25 februari 1999, *RGF* 1999, afl. 27, 6.

⁸⁵⁹ HvJ 27 september 2001, zaak C-16/00, Cibo Participations SA, *TFR*, afl. 212, 1148, noot D. STAS.

⁸⁶⁰ Vr. nr. 652 MICHEL 29 november 1996, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 66, 20 januari 1997, 8810, *BTW-Revue*, afl. 127, 286.

⁸⁶¹ Vr. nr. 299 BROTCORNE 12 januari 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 102, 107-110; HvJ 29 oktober 2009, zaak C-29/08, AB SKF, *AFT* 2010, afl. 8-9, 71.

⁸⁶² HvJ 13 december 2001, zaak C-235/00, CSC Financial Services, *FJF*, No. 2002/37; HvJ 5 juli 2012, zaak C-259/11, DTZ Zadelhoff vof.

⁸⁶³ HvJ 10 maart 2011, zaak C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp, *Pb.C.* 7 mei 2011, afl. 139, 8, *TFR* 2011, afl. 402, 478.

⁸⁶⁴ Vr. nr. 3-5 NYSENS 8 augustus 2003, Vr. & Antw. Senaat 2003-2004, nr. 3-6, 422-423.

⁸⁶⁵ HvJ 13 december 2001, zaak C-235/00, CSC Financial Services, *FJF*, No. 2002/37. *Contra*: D. STAS en C.A.H. HELLEPUTTE, "Emissions d'actions nouvelles et déductions de la TVA", *Bank Fin.R.* 2006, afl. 11, 107-113.

⁸⁶⁶ HvJ 19 juli 2012, zaak C-44/11, Deutsche Bank AG, *Pb.C.* 29 september 2012, afl. 295, 7.

neemt inmiddels aan dat groenestroomcertificaten eerder verwant zijn met rechten die vergelijkbaar zijn met licentierechten en dat het dus onjuist is, deze nog te beschouwen als verhandelbare titels. Deze beslissing is op 1 april 2008 in werking getreden⁸⁶⁷. Warmtekrachtcertificaten dienen op dezelfde manier te worden behandeld als groenestroomcertificaten⁸⁶⁸.

art. 44 § 3 11° WBTW

8. Handelingen verricht door de instellingen voor collectieve belegging, bedoeld in de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles en de organismen voor de financiering van pensioenen, bedoeld in artikel 8 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening (art. 44 § 3 11° WBTW⁸⁶⁹).

Volgens de minister van Financiën kunnen de handelingen van beheer van collectieve beleggingsinstellingen worden onderverdeeld in drie categorieën:

- diensten van financieel beheer;
- diensten van administratief beheer;
- materiële en technische diensten⁸⁷⁰.

De btw-vrijstelling geldt enkel voor handelingen van financieel en administratief beheer, daar enkel deze door de financiële wetgeving en door de FSHA (voorheen CBFA) verplicht worden opgelegd aan de collectieve beleggingsinstellingen.

Het Hof van Justitie is herhaaldelijk moeten tussenkomen om antwoord te verstrekken op verschillende fundamentele vragen inzake de btw en de beleggingsfondsen (btw-statuut, begrip beheer, beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten in verband met de definitie van de op hun grondgebied gevestigde fondsen, enz.)⁸⁷¹.

De handelingen gesteld door een vastgoedbevak in verband met haar beleggingen (onroerend goed) vallen niet onder de vrijstelling van artikel 44, § 3, 11° WBTW en dienen hun eigen btw-stelsel te volgen⁸⁷². Over de toepassing van de vrijstelling voor diensten verleend door bedrijfsrevisoren, boekhouders en accountants van ICB's zie voetnoot⁸⁷³.

Juridische en fiscale adviesverlening vallen in principe niet onder de vrijstelling, tenzij ze volgens de wetgeving en reglementering als essentiële en kenmerkende bestanddelen van het beheer zouden worden beschouwd en/of krachtens het beginsel dat de bijzaak de hoofdzaak volgt⁸⁷⁴.

Bij circulaire nr. 22 van 7 juni 2008 werd de draagwijdte van de vrijstelling voor het beheer van de organismen voor de financiering van pensioenen (OFP's) toegelicht. Deze herneemt de belangrijkste principes inzake het beheer van ICB's en past deze, met inachtnaam van de Europese rechtspraak, toe op OFP's. Het beheer van pensioenfondsen valt niet onder de vrijstelling van artikel 44, § 3, 11° WBTW⁸⁷⁵.

⁸⁶⁷Besliss. nr. ET 113.522, 26 februari 2008.

⁸⁶⁸Besliss. nr. ET 110.775/2, 24 april 2006.

⁸⁶⁹M. DE MUNTER, "Draagwijdte vrijstelling collectieve beleggingsinstellingen", *Fiskoloog* 1998, afl. 674, 5; L. NEVELSTEEN en R. VAN DEN PLAS, "Collectieve beleggingsinstellingen en B.T.W.: een analyse", *AFT* 2002, afl. 3, 125-140; Circ. nr. AFZ 3/2007, 15 februari 2007.

⁸⁷⁰Vr. nr. 650 DE CLIPPELE 15 mei 2000, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-40, 2012-2014.

⁸⁷¹HvJ 21 oktober 2004, zaak C-8/03, Bank Brussel Lambert nv (BBL), *FJF*, No. 2005/70; HvJ 4 mei 2006, zaak C-169/04, Abbey National plc., *FJF*, No. 2007/99; HvJ 28 juni 2007, zaak C-363/05, JP Morgan Fleming claverhouse Investment Trust plc, *FJF*, No. 2008/156; B. GASPAROTTO en S. KIRSCH, "L'irrésistible exonération TVA des fonds d'investissement", *Agéfi*, Luxemburg, september 2007; B. GASPAROTTO, S. KIRSCH en TH. LESAGE, "Extension aux SICAR des règles de TVA relatives aux fonds d'investissement? Analyse à l'aune de la jurisprudence européenne", *ACE Magazine*, afl. 6.

⁸⁷²Vr. nr. 1510 DELCROIX 27 november 1998, *Vr. & Antw. Senaat* 1998-1999, nr. 1-99, 5246.

⁸⁷³Vr. nr. 20 FOURNAUX 1 september 2003, *Vr. & Antw. Kamer* 2003-2004, nr. 15, 2146-2147; Vr. nr. 15 FOURNAUX 1 september 2003, *Vr. & Antw. Kamer* 2003-2004, nr. 15, 2145.

⁸⁷⁴Zie Circ. nr. AOIF 22/2008 (ET 113.316), 7 juni 2008, voor de organismen voor de financiering van pensioenen; N. VAN ROBBROECK, "Het belastingregime van een OFP: het plaatje raakt ingevuld", *Fisc.Act.* 2008, afl. 8, 6-13.

⁸⁷⁵Vr. nr. 19 FOURNAUX 1 september 2003, *Vr. & Antw. Kamer* 2003-2004, nr. 13, 1813.

5. Postzegels, spelen en weddenschappen

5661

art. 44 § 3 12° WBTW

Leveringen van postzegels die frankeerwaarde hebben in het binnenland, van fiscale zegels en andere soortgelijke zegels, tegen nominale waarde, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 12° WBTW).

5662

art. 44 § 3 13° WBTW

Weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, zijn vrijgesteld van de btw met inachtneming van door de Koning vastgestelde voorwaarden en beperkingen (art. 44 § 3 13° WBTW).

Het toekennen door de organisator, onder bezwarende titel, van het recht van deelname aan een sportwedstrijd waaraan prijzen of premies zijn verbonden, wordt evenwel bedoeld door de beoogde vrijstelling en ontsnapt dus aan de toepassing van de belasting⁸⁷⁶.

De organisator van een wielervedstrijd heeft geen recht op aftrek van de btw, aangezien dergelijke activiteit vrijgesteld is van de btw⁸⁷⁷.

Tussenpersonen bij weddenschappen vallen niet onder de vrijstelling⁸⁷⁸. Wanneer de ‘tussenpersoon’ echter optreedt als een echte commissionair en dus in eigen naam maar voor rekening van de organisator handelt, dan kan de tussenpersoon-commissionair wel de vrijstelling toepassen⁸⁷⁹. In dezelfde zin heeft het Hof van Justitie beslist dat ten behoeve van een organisator van telefonische weddenschappen, de verrichte ‘callcenter’-diensten – waarbij het personeel van de dienstverrichter de weddenschappen namens de organisator aanvaardt – niet als een weddenschap in de zin van deze bepaling kunnen worden aangemerkt en dus niet onder de btw-vrijstelling van deze bepaling kunnen vallen⁸⁸⁰.

Commentaar wordt verstrekt door de aanschrijving nr. 6 van 1994.

Een nationale wettelijke regeling die bepaalt dat de exploitatie van alle kansspelen en kansspelautomaten in erkende openbare speelbanken is vrijgesteld van btw, terwijl de uitoefening van deze activiteit door andere marktdeelnemers dan de uitbaters van dergelijke speelbanken niet is vrijgesteld, is in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn⁸⁸¹.

6. Postdiensten

5662, 50

art. 44 § 3 14° WBTW

Bpost NV is met ingang van 1 januari 2005 principieel onderworpen aan de btw. Een nieuw artikel 44, § 3, 14° WBTW voerde sinds 1 januari 2005 een vrijstelling in voor ‘openbare postdiensten’, dit zijn de postdiensten die zijn toevertrouwd aan bpost NV als ‘universele dienstverrichter’⁸⁸².

⁸⁷⁶Antwerpen 21 februari 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 5, 287; Vr. nr. 389 BROTCORNE 8 oktober 2008, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 042, 11270.

⁸⁷⁷Rb. Antwerpen 7 december 2007, *Btw-brief* 2008, afl. 17, 2.

⁸⁷⁸Rb. Brussel 28 februari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 911, 11.

⁸⁷⁹HvJ 14 juli 2011, zaak C-464/10, Pierre Henfling, Raphaël David en Koenraad Tanghe (Tiercé Franco-Belge sa), *Pb.C.* 10 september 2011, afl. 269, 17, *TFR* 2011, afl. 409, 838.

⁸⁸⁰HvJ 13 juli 2006, zaak C-89/05, United Utilities plc, *Fiscoloog* 2006, afl. 1045, 17.

⁸⁸¹HvJ 17 februari 2005, zaken C-453/02 en C-462/02, Linneweber en Akritidis, *Pb.C.* 16 april 2005, afl. 93, 1.

⁸⁸²Programmawet 24 december 2002, *BS* 31 december 2002, ed. 2; *Besliss.* ET 76.901, 7 januari 2005.

Het begrip ‘openbare postdiensten’ moet aldus worden uitgelegd dat het betrekking heeft op – openbare dan wel particuliere – dienstverleners die de verplichting op zich nemen om in een lidstaat de gehele universele postdienst (zoals deze dienst is gedefinieerd in artikel 3 van richtlijn 97/67/EG van het Europees Parlement en de Raad van 15 december 1997 betreffende gemeenschappelijke regels voor de ontwikkeling van de interne markt voor postdiensten in de Gemeenschap en de verbetering van de kwaliteit van de dienst, zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/39/EG van het Europees Parlement en de Raad van 10 juni 2002) of een deel daarvan, te verzekeren. De vrijstelling is van toepassing op diensten en daarmee gepaard gaande leveringen van goederen, met uitzondering van personenvervoer en telecommunicatiediensten, die de openbare postdiensten als zodanig verrichten, te weten in hun hoedanigheid van exploitant die de verplichting op zich neemt om in een lidstaat de gehele universele postdienst of een deel daarvan te verzekeren. Ze is evenwel niet van toepassing op diensten en daarmee gepaard gaande leveringen van goederen die worden verricht onder voorwaarden waarover individueel is onderhandeld⁸⁸³.

Sinds 1 januari 2012 is het niet langer vereist dat het gaat om handelingen van ‘openbare’ postdiensten, maar geldt de vrijstelling voor alle verrichters van postdiensten die de verplichting op zich nemen de gehele universele postdienst of een deel daarvan te verzekeren, wanneer deze diensten universele postdiensten betreffen zoals gedefinieerd in artikel 142 van de wet van 21 maart 1991 betreffende de hervorming van sommige economische overheidsbedrijven⁸⁸⁴.

§ 3. VRIJGESTELDE HANDELINGEN DIE BELASTBAAR ZIJN MITS OPTIE

5662, 60

- Bibliografie – DE BROE, L., “Onroerende leasing en BTW”, *NFM* 1990, 237-255.
– VAUCAMPS, C., “Location, financement d’immeubles”, *Rec.gén.enr.not.*, nr. 21618.

1. Handelingen met betrekking tot onroerende goederen

5663

art. 44 § 3 1° en 2° b) WBTW

Zijn vrijgesteld, tenzij de belastingplichtige vooraf de optie uitoefent:

- de levering van een nieuw gebouw, de vestiging, de overdracht en wederoverdracht van zakelijke rechten op een nieuw gebouw, als zij plaats vinden binnen de btw-termijn.

Voor de voorwaarden om de optie uit te oefenen, zie KB nr. 14. Het Hof van Justitie werd verzocht zich uit te spreken over de vraag of de optie om de levering van een gebouw aan btw te onderwerpen, beperkt kan worden tot de gebouwen, met uitsluiting van de erbij horende gronden. In zijn arrest van 8 juni 2000 oordeelde het Hof dat, overeenkomstig de communautaire regels, de optie betrekking moet hebben op ‘de gebouwen of gedeelten van gebouwen’ en onlosmakelijk daarmee verbonden, het erbij horende terrein⁸⁸⁵. Op basis van dit arrest en het ingewonnen advies van het Btw-comité wordt de overdracht van bijhorende terreinen (i.e. samen met de levering van

⁸⁸³HvJ 23 april 2009, zaak C-357/07, TNT Post UK Ltd, *Pb.C.* 20 juni 2009, afl. 141, 7.

⁸⁸⁴Art. 2 wet 5 april 2011 tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, *BS* 21 april 2011.

⁸⁸⁵HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Breitsohl, *FJF*, No. 2000/187, *TFR* 2001, afl. 198, 303, noot D. STAS; J. VAN STEENWINCKEL en A. THEISSEN, “VAT Treatment of Conveyances of Buildings and the Land on Which They Stand”, *International VAT Monitor* 2001, 25; P. VAN MELKEBEKE, “Belgisch systeem van verkopen van onroerend goed onder het stelsel van de BTW onder vuur?”, *Notariaat* 2001, afl. 3, 4.

een nieuw gebouw voor btw-doeleinden, door een beroepsverkoper of door een toevallige belastingplichtige), sinds 1 januari 2011 aan de btw onderworpen⁸⁸⁶. Een beslissing licht de praktische modaliteiten toe⁸⁸⁷;

- de onroerende leasing toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende leasing, wanneer deze onderneming het gebouw waarop het leasingcontract betrekking heeft, opricht, laat oprichten of met voldoening van de btw verkrijgt en de leasingnemer dit goed huurt om het in de uitoefening van een belastingplichtige activiteit te gebruiken. De Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het leasingcontract 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 de plichten van de huurder (KB nr. 30).

Gelet op de belangrijkheid van een dergelijke huurovereenkomst en gelet op de duur ervan, werd beslist dat een leasinggever de hoedanigheid van belastingplichtige heeft op grond van de artikelen 4 en 18, § 2 WBTW, zelfs als hij slechts één enkele handeling van financieringshuur verricht⁸⁸⁸.

2. Betalings- en ontvangstverrichtingen

5664

Betalings- en ontvangstverrichtingen, met inbegrip van bemiddeling daarbij, zijn belastbaar door optie⁸⁸⁹.

3. Handelingen inzake beleggingsgoud

5665, 10

art. 44bis WBTW

Het verlaagd tarief van 1 % voor beleggingsgoud is met ingang van 1 januari 2000 afgeschaft en vervangen door een specifieke vrijstelling voor de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van beleggingsgoud (art. 44bis WBTW). Wat de intracommunautaire levering en de uitvoer betreft, wordt in geen specifieke vrijstelling voorzien. Deze handelingen vallen onder de normale vrijstellingsregeling van artikel 39 en 39bis WBTW. De vrijstelling omvat de diensten, verricht door tussenpersonen die niet handelen onder de voorwaarden van artikel 13, § 2 WBTW en die betrokken zijn bij de levering van beleggingsgoud voor hun opdrachtgever⁸⁹⁰.

5665, 20

art. 44 § 1 lid 2 en 3 WBTW

Belastingplichtigen die beleggingsgoud produceren of goud omzetten in beleggingsgoud enerzijds, en anderzijds, belastingplichtigen die normaliter goud voor industriële doeleinden leveren, kunnen, voor zover het een lokale levering aan een andere belastingplichtige betreft, *opteren* voor de toepassing van de btw (art. 44bis § 1 lid 2 en 3 WBTW). Deze optie kan eveneens worden uitgeoefend door tussenpersonen die niet handelen onder de voorwaarden van artikel 13, § 2 WBTW.

⁸⁸⁶Art. 146 programmawet 23 december 2009, BS 20 december 2009.

⁸⁸⁷Besliss. nr. ET 119.318, 28 oktober 2010.

⁸⁸⁸Circ. nr. AOIF 10/2007 (ET 109.976), 12 april 2007, punt 53.

⁸⁸⁹Voor de formaliteiten zie Aanschr. nr. 18, 26 oktober 1979, *BTW-Revue* 1980, afl. 43, 23.

⁸⁹⁰Aanschr. nr. 3, 12 oktober 2000.

Aftrek van voorbelasting

Algemene beginselen

- Bibliografie
- VANDENBERGHE, L., *Aftrek en teruggaaf van BTW*, Antwerpen, Intersentia, 1998, 438 p.
 - DE NEEF, G., “Enkele beschouwingen bij het recht op BTW-aftek. Het B.L.P. arrest”, in MAECKELBERGH, W., *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1995-1996*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschap, 1996, 377-416.
 - PEETERS, H., “Het recht op aftrek van de BTW”, *Fiskofoon* 1994, afl. 127, 195-201.
 - SEPULCHRE, V., “Ouverture du droit à déduction de la TVA en amont et assujettissement mixte dans la jurisprudence européenne: évolution ou révolution en 2000 et en 2001?”, *RGF* 2001, 254-281 en 293-313.
 - SEPULCHRE, V., “Les exclusions de déduction de la TVA et la revente de biens”, *RGF* 2002, 303-313.
 - VANDEBERGH, H., “Aftrek en herziening van de aftrek van BTW in de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie”, *TFR* 2008, afl. 345, 675-711.

5700

Het essentieel kenmerk van de btw is het recht op aftrek. Het is erop gericht om de ondernemer volledig te bevrijden van de belasting die hij heeft voldaan of die hij betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten. Het is de aftrekregeling die mogelijk maakt dat elke cumul van belasting wordt vermeden en een zo groot mogelijke neutraliteit wordt bereikt.

5701

art. 47 en 76 § 1 WBTW

Aftrek van belasting is het recht dat op grond van artikel 45 WBTW is toegekend aan iedere belastingplichtige die werkelijk die hoedanigheid bezit en als zodanig optreedt, om volgens een strikt geheel van eigen regels de btw te recupereren die drukt op bepaalde uitgaven en kosten die betrekking hebben op de uitoefening van de werkzaamheid waaruit de belastingplicht volgt (de aftrekbare btw of voorbelasting)⁸⁹¹. Voor het ontstaan van het recht op aftrek is het derhalve van belang dat de betrokkene kwalificeert als een ‘belastingplichtige’⁸⁹². Dat men als onderneming op het moment dat het recht op aftrek ontstaat nog niet is geregistreerd als belastingplichtige, heeft geen invloed op het principiële recht op aftrek⁸⁹³.

De aftrek geschiedt door toerekening van de aftrekbare btw op de btw die de belastingplichtige aan zijn klanten in rekening heeft gebracht (de verschuldigde btw). Enkel het saldo moet worden afgedragen aan de Schatkist. Indien er meer aftrekbare dan verschuldigde btw is, heeft de belastingplichtige een tegoed op de Staat (art. 47 WBTW) dat hem op zijn aanvraag kan worden terugbetaald onder bepaalde voorwaarden (art. 76 § 1 WBTW).

Het recht op aftrek wordt niet voor iedere afzonderlijke handeling uitgeoefend. Technisch gebeurt die uitoefening globaal in de btw-aangifte die de belastingplichtige periodiek moet indienen.

⁸⁹¹Gent 29 september 1986, *FJF*, No. 87/196; Gent 26 maart 1987, *FJF*, No. 88/147.

⁸⁹²HvJ 2 juni 2005, zaak C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, *FJF*, No. 2006/13; HvJ 30 maart 2006, zaak C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, *FJF*, No. 2007/100.

⁸⁹³HvJ 21 oktober 2010, zaak C-385/09, Nidera Handelscompagnie, *FJF*, No. 2011/97.

art. 76 § 2 WBTW
art. 9 § 2 KB nr. 4
art. 7 KB nr. 31

De in het buitenland gevestigde belastingplichtigen die in België geen vaste inrichting, noch een aansprakelijke vertegenwoordiger hebben, kunnen hun recht op aftrek bij wijze van teruggaaf uitoefenen (art. 76 § 2 WBTW, art. 9 § 2 KB nr. 4 en art. 7 KB nr. 31⁸⁹⁴)⁸⁹⁵. Die vorm van recuperatie bestaat ook voor toevallige belastingplichtigen in de zin van artikel 8, § 1, 2 en 3 WBTW.

5702

De bijzonderheden inzake aftrek van voorbelasting zijn geregeld in het KB nr. 3 van 10 december 1969.

Hoofdstuk II

Ontstaan van het recht op aftrek

§ 1. TIJDSTIP

5703

art. 2 KB nr. 3

Het recht op aftrek ontstaat op het ogenblik waarop de btw opeisbaar wordt (art. 2 KB nr. 3).

Het recht op aftrek wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de inkomende handelingen heeft gedrukt. Elke beperking van het recht op aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien⁸⁹⁶.

Eenieder die investeringshandelingen verricht die nauw verband houden met en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie, is te beschouwen als een belastingplichtige^{897, 898}.

⁸⁹⁴Aanschr. nr. 30, 5 december 1975, nr. 6, 10 maart 1981, nr. 4, 24 februari 1988 en nr. 1, 9 maart 1998.

⁸⁹⁵De buitenlandse belastingplichtige die in een andere lidstaat over een vaste inrichting beschikt, recupereert in die lidstaat de btw door middel van het recht op aftrek en niet via de teruggaafprocedure van de Achtste richtlijn. Dit geldt ook voor de btw die aan de belastingplichtige werd aangerekend en waarbij de vaste inrichting niet is tussengekomen (HvJ 16 juli 2009, zaak C-244/08, Commissie / Italië, TFR 2009, afl. 369, 865).

⁸⁹⁶HvJ 6 juli 1995, zaak C-62/93, BP Soupergaz, *Jur.HvJ* 1995, I-1883.

⁸⁹⁷HvJ 14 februari 1985, zaak C-268/83, Rompelman, *Jur.HvJ* 1985, I-655 en *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 735. Zie voor een toepassing: Rb. Leuven 2 januari 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 398.

⁸⁹⁸Ook de btw over de voorbereidende kosten bij de uitbreiding van een activiteit komt voor aftrek in aanmerking (Gent 10 november 2010, *Fiscoloog* 2010, afl. 1226, 14).

Het recht op aftrek blijft verworven, zelfs wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil, deze goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen, voor zover hij de intentie had – hetgeen door objectieve gegevens wordt gestaafd – om een aan de btw onderworpen economische activiteit op te starten, en voor zover het een oprechte intentie betrof, zelfs indien de activiteit nooit werd aangevangen. Deze intentie is niet langer bewezen zodra vaststaat dat de geplande activiteit op niets is uitgedraaid⁸⁹⁹. In voorkomend geval kan de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode aanleiding geven tot een herziening van de aftrek. De belastingadministratie kan in geval van fraude of misbruik, wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privévermogen heeft pogen op te nemen, met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend⁹⁰⁰.

In de praktijk wordt de aftrek slechts uitgeoefend in de btw-aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin het recht op aftrek is ontstaan, of in een btw-aangifte ingediend binnen de drie kalenderjaren, volgend op het kalenderjaar waarin de af te trekken belasting opeisbaar is geworden (art. 4 KB nr. 3).

§ 2. VOORWAARDEN OM HET RECHT OP AFTREK TE KUNNEN UITOEFENEN

1. Levering van goederen en diensten

5704

Voor de aftrek van de btw, gegeven van de aan de belastingplichtige geleverde goederen en diensten, moet hij in het bezit zijn van het origineel van de factuur die hem werd uitgereikt.

- De Zesde richtlijn stelt de uitoefening van het recht op aftrek in principe afhankelijk van het bezit van het origineel van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria kan worden geacht als zodanig dienst te doen⁹⁰¹. Een pro forma-factuur is dan ook geen stuk op basis waarvan het recht op aftrek kan worden uitgeoefend⁹⁰².
- Wanneer de originele factuur door toeval is verloren gegaan of vernietigd, dient aan de leverancier of de dienstverrichter een dubbel van de factuur te worden gevraagd. Deze kopie van de factuur moet in alle opzichten overeenstemmen met de originele factuur en moet aangevuld worden met de volgende vermeldingen: “Dubbel uitgereikt op aanvraag van de klant ter vervanging van de verloren gegane of vernietigde originele factuur – BTW-Aanschrijving 10/1974”. Op basis van dit document dat de vereiste vermeldingen bevat, kan dan de aftrek van de btw worden genoten.
- Indien een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige zijn recht op teruggaaf van de btw kan bewijzen door overlegging van een duplicaat of kopie van de factuur (wanneer hij het origineel heeft ontvangen en vervolgens buiten zijn schuld is kwijtgeraakt), dient deze mogelijkheid ook te worden geboden aan de niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtigen, wanneer de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, heeft plaatsgehad en er geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat⁹⁰³.
- Het recht op aftrek moet worden uitgeoefend voor de aanslagperiode waarin de goederen zijn geleverd of de diensten verricht en waarin de belastingplichtige in het bezit is van de factuur⁹⁰⁴.

Ten aanzien van de btw, gegeven van een handeling die wordt gelijkgesteld met een levering door artikel 12, § 1, 3^o en 4^o WBTW of met een dienst ingevolge toepassing van artikel 19, § 2, 1^o of § 3

⁸⁹⁹Gent 7 maart 2006, *TFR* 2006, afl. 309, 801. Zie ook Antwerpen 13 november 2007, *RABG* 2008, afl. 18, 1153.

⁹⁰⁰HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, *Inzo*, *BTW-Revue*, afl. 122, 686; HvJ 15 januari 1998, zaak C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, *FJF*, No. 98/39; HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, *Breitsohl*, *FJF*, No. 2000/187, *TFR* 2001, afl. 198, 303, noot D. STAS, *AFT* 2000, afl. 11, 474, *RW* 2001-2002, afl. 6, 212; HvJ 21 maart 2000, zaken C-110/98 en C-147/98, *Gabalfrisa*, *RW* 2000-2001, 748; HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, *I/S Fini H*, *Pb.C.* 14 mei 2005, afl. 115, 2.

⁹⁰¹HvJ 5 december 1996, zaak C-85/95, *J. Reisdorf*, *BTW-Revue*, afl. 128, 457.

⁹⁰²Vr. nr. 276 CLAES 2 februari 2009, *Vr. & Antw. Kamer* 2008-2009, nr. 059, 86-89.

⁹⁰³HvJ 11 juni 1998, zaak C-361/96, *Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises*, *Jur.HvJ* 1998, I-3495.

⁹⁰⁴HvJ 29 april 2004, zaak C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, *FJF*, No. 2006/12.

WBTW, moet hij het in artikel 3 KB nr. 1 bedoelde stuk opmaken (zie randnr. 5813) en de btw opnemen in zijn btw-aangifte.

Als de medecontractant van de leverancier of van de dienstverrichter ertoe gehouden is zelf de btw te voldoen (verlegging van heffing), moet hij de btw op de voorgeschreven wijze hebben voldaan. Voor de aftrek van deze btw is het volgens het Hof van Justitie echter niet vereist dat de medecontractant in dit geval voor de uitoefening van het recht op aftrek in het bezit is van een factuur met alle voorgeschreven vermeldingen⁹⁰⁵. Indien de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek zijn vervuld, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan. Dit is ook zo wanneer de leverancier – *uitreiker van de factuur* – zich onregelmatig (nog) niet heeft geregistreerd voor btw-doeleinden⁹⁰⁶.

5705

De facturen moeten reëel zijn en de btw moet wettelijk verschuldigd zijn.

- Geantidateerde factuur⁹⁰⁷.
- Fictieve facturen⁹⁰⁸.
- De btw-administratie mag steunen op stukken uit het strafdossier en verklaringen van de belastingplichtige zelf om het fictieve karakter van de leveringen en de onjuistheid van de facturen te bewijzen en bijgevolg de aftrek van de btw te verwerpen⁹⁰⁹.
- Facturen met btw in strijd met de verlegging van de heffing naar de medecontractant⁹¹⁰.
- Facturen met btw die niet verschuldigd is op grond van artikel 11 WBTW⁹¹¹.
- Teneinde zijn recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen, dient de belastingplichtige ook de werkelijkheid van de handeling te kunnen bewijzen waarop de factuur betrekking heeft⁹¹².
- Het recht op aftrek van voorbelasting is beperkt tot de btw die daadwerkelijk is verschuldigd⁹¹³.
- Ten aanzien van het recht op aftrek en belastingplichtigen te goeder trouw betrokken in een btw-carrousel⁹¹⁴.
- Inzake recht op aftrek en rechtsmisbruik⁹¹⁵.

5708

⁹⁰⁵HvJ 1 april 2004, zaak C-90/02, Gerhard Bockemühl, *FJF*, No. 2005/91.

⁹⁰⁶HvJ 22 december 2010, zaak C-438/09, Boguslaw Juliusz Dankowski, *FJF*, No. 2011/188.

⁹⁰⁷Zie Antwerpen 26 maart 1985, *FJF*, No. 85/148, *BTW-Revue* 1986, afl. 70, 41.

⁹⁰⁸Zie Gent 24 juni 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 84, 39; H. VANDEBERGH, "Aftrek van ten onrechte gefactureerde BTW", *Fiskofoon* 1990, 189-191 en www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, "Vermelding van BTW op een factuur maakt deze opeisbaar in hoofde van degene die de factuur heeft uitgereikt".

⁹⁰⁹Gent 29 september 1997, *FJF*, No. 98/56.

⁹¹⁰HvJ 13 december 1989, zaak C-342/87, *BTW-Revue* 1991, afl. 93, 39, www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, "Geen recht op aftrek voor "fictieve" handelingen", *Jur.HvJ* 1989, 4227; Rb. Brussel 11 april 2002, *Fisc.Koer.* 2002, afl. 12, 421.

⁹¹¹Luik 2 november 1989, *BTW-Revue* 1991, afl. 95, 234, *FJF*, No. 91/139; Rb. Luik 10 maart 1989, *BTW-Revue* 1991, afl. 95, 240; Luik 10 maart 1990, *FJF*, No. 90/117.

⁹¹²Luik 2 juni 1998, *FJF*, No. 2000/175; Rb. Antwerpen 23 juni 2008, *Acc. & Fisc.* 2008, afl. 43.

⁹¹³HvJ 13 december 1989, zaak C-342/87, Genius Holding, *BTW-revue* 1991, afl. 93, 39; Rb. Brussel 11 april 2002, *Fisc.Koer.* 2002, afl. 12, 421.

⁹¹⁴Concl. Adv.-Gen. POIARES MADURO, 16 februari 2005, gevoegde zaken C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd.; Cass. 10 oktober 2000, *FJF*, No. 2003/237; Luik 13 juni 2003, *FJF*, No. 2004/21; Vr. nr. 272 VISEUR 20 februari 2004, Vr. & Antw. Kamer 2003-2004, nr. 28, 13 april 2004, 4350, *Fisc.Koer.* 2004, 506-510; C. AMAND, "Déduction de la TVA par un acheteur de bonne foi impliqué dans un carrousel TVA", *RGF* 2004, afl. 3, 8-31. Zie ook: Rb. Nijvel 14 april 2008, *FJF*, No. 2009/140.

⁹¹⁵HvJ 21 februari 2006, zaak C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, *FJF*, No. 2006/160; HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, Halifax plc, *FJF*, No. 2006/161; HvJ 21 februari 2006, zaak C-419/02, BUPA Hospitals Ltd, *FJF*, No. 2006/162; D. STAS, "Weldra een antimisbruikbepaling inzake BTW?", *TFR* 2004, 463-467; V. SEPULCHRE, "Les réalités économiques en TVA: peut-on subjectiver la TVA selon les intentions des parties?", *RGF* 2004, afl. 2, 10-21.

De facturen en stukken moeten conform de uitvoeringsbesluiten opgesteld zijn (regelmatig naar de vorm).

- De uitoefening van het recht op aftrek kan afhankelijk worden gesteld van het vermelden op de factuur van gegevens die vreemd zijn aan de aard, de essentie en het voorwerp van de factuur: geen onverenigbaarheid met het Europees fiscaal recht⁹¹⁶.
- De vermeldingen die nodig zijn om de inning van de btw en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren, mogen niet zo talrijk of technisch zijn dat zij de uitoefening van het recht op aftrek onmogelijk of overdreven moeilijk maken⁹¹⁷.
- Volgens bepaalde rechtspraak komt de btw op facturen die onregelmatig zijn naar de vorm, toch voor aftrek in aanmerking wanneer er geen twijfel bestaat over de werkelijkheid van de gefactureerde handelingen⁹¹⁸.
- Het behoort de bodemrechter toe om te onderzoeken of de ontbrekende vermeldingen op de facturen noodzakelijk waren om de btw-administratie toe te laten, te besluiten dat het recht op aftrek niet mocht worden uitgeoefend⁹¹⁹.
- In verband met onjuiste en ontbrekende gegevens op de factuur⁹²⁰.
- De verplichting om in het bezit te zijn van een conforme factuur laat de belastingplichtige niet toe om, teneinde zijn recht op aftrek alsnog te kunnen uitoefenen, ontbrekende wezenlijke vermeldingen aan te vullen op grond van andere documenten⁹²¹.
- Het stuk dat door de ontvanger van bepaalde diensten of door de intracommunautaire verwerper bij het uitblijven van een factuur dient te worden opgesteld, geeft enkel recht op btw-aftrek in hoofde van de intracommunautaire verwerper. De ontvanger van de dienst dient te wachten op een factuur van de dienstverrichter, wil hij zijn recht op btw-aftrek kunnen uitoefenen⁹²².
- Facturen die enkel de vermelding ‘voor geleverde prestaties’ bevatten, kunnen regelmatige facturen zijn⁹²³.
- Het hof van beroep kan het ontbreken van de vermelding van de datum van levering niet toedekken, door in te roepen dat uit een administratief onderzoek door de administratie is gebleken dat de leverancier het goed gebruikelijk leverde op het ogenblik dat hij de prijs incasseerde⁹²⁴.

Het recht op aftrek kan worden uitgeoefend op basis van een factuur die per fax of in pdf-formaat werd verzonden, voor zover alle materiële en formele voorwaarden worden nageleefd⁹²⁵.

Wanneer een door een leverancier uitgereikte factuur niet de verplichte vermeldingen bevat, moet volgens het Hof van Cassatie het recht op aftrek worden geweigerd. Zelfs wanneer de belastingplichtige aantoont dat hij aan zijn leveranciers de btw heeft betaald en dat hij hun identiteit heeft opgegeven, zodat het gebrek aan verplichte vermeldingen de administratie niet heeft verhinderd te controleren of de btw effectief werd betaald door de leveranciers⁹²⁶.

⁹¹⁶HvJ 14 juli 1988, gevoegde zaken 123 en 330/87, Jeunehomme, *Fisc.Koer.* 1988, 402, commentaar H. VANDEBERGH, *BTW-Revue* 1991, afl. 95, 187; P. SEUTIN, “Bedenkingen bij de factuur en de uitoefening van het recht op aftrek”, *AFT* 1991, 311-315; H. VANDEBERGH, “De factuur en de aftrek van BTW”, *Fiskofoon* 1991, 136-146.

⁹¹⁷HvJ 14 juli 1988, gevoegde zaken 123/87 en 330/87, Jeunehomme, *Jur.HvJ* 1988, I- 4517 en *BTW-Revue*, afl. 91, 187.

⁹¹⁸Rb. Kortrijk 13 mei en 2 september 1991, *Fisc.Koer.* 1991, 469 en 545.

⁹¹⁹Gent 17 november 1997, *FJF*, No. 97/293.

⁹²⁰Zie Cass. 4 december 1989, *Fisc.Koer.* 1990, 366; Cass. 7 juni 1996, *FJF*, No. 96/188; Cass. 19 september 1996, *FJF*, No. 96/245; Rb. Antwerpen 23 januari 1986, *FJF*, No. 86/206; Rb. Antwerpen 21 november 1986, *FJF*, No. 87/169; Rb. Antwerpen 21 november 1986, *FJF*, No. 87/195; Gent 15 september 1986, *FJF*, No. 87/194; Luik 25 november 1987, *FJF*, No. 88/172; Rb. Charleroi 20 september 1988, *FJF*, No. 89/65, *BTW-Revue* 1991, afl. 94, 103; Luik 7 april 1989, *FJF*, No. 90/116, *BTW- Revue* 1991, afl. 95, 228; Rb. Antwerpen 28 februari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 904, 11; Rb. Gent 13 maart 2003, *Fisc.Koer.* 2003, 511; Rb. Brussel 15 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 904, 11; Brussel 4 april 2003, *FJF*, No. 2003/295.

⁹²¹Cass. 13 oktober 2000, *TFR* 2001, afl. 200, 429, noot B. DEREZ.

⁹²²Vr. nr. 834 NYSENS 12 oktober 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-35, 1710.

⁹²³Rb. Brugge 18 juni 2002, *Fisc.Koer.* 2002, afl. 16, 517. *Contra*: Rb. Brugge 18 november 2003, *FJF*, No. 2004/234.

⁹²⁴Cass. 7 juni 1996, *FJF*, No. 96/188.

⁹²⁵Vr. nr. 239 BROTCORNE 21 januari 2011, *Vr. & Antw.* Kamer 2010-2011, nr. 40, 3.

⁹²⁶Cass. 19 september 1996, *FJF*, No. 96/245. *Contra*: Rb. Brussel 15 mei 2003, noot L. AGACHE, “BTW-aftrek: is vereiste van een BTW-conforme factuur afhankelijk van de vestiging van de leverancier/dienstverrichter?”, *TFR* 2004, 579-590.

Het kan ernstig worden betwijfeld of deze rechtspraak nog onverkort staande kan houden, gelet op de recentere rechtspraak van het Hof van Justitie die duidelijk uitgaat van een minder strikte toepassing van de formele voorwaarden.

Vooreerst had het Hof in het verleden al gesteld dat wanneer de medecontractant de btw moet voldoen onder toepassing van verlegging van heffing, hij voor de uitoefening van het recht op aftrek niet in het bezit hoeft te zijn van een factuur die alle voorgeschreven vermeldingen bevat⁹²⁷. Dit is ook zo wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten, zoals de verplichte correctie van de originele facturen als gevolg van een retroactieve invoering van een verlegging van heffing⁹²⁸.

In de circulaire nr. AFZ 7/2007 heeft de btw-administratie voormeld principe van toepassing verklaard op alle gevallen van verlegging van heffing en zodoende een einde gesteld aan de traditioneel (té) formalistische houding ter zake⁹²⁹.

I.v.m. facturen uitgereikt door zigeuners bij verkoop van tweedehandse auto's, zie voetnoot⁹³⁰.

Een belastingplichtige wordt verschillende keren gecontroleerd, zonder dat opmerkingen worden gemaakt ten aanzien van facturen die onregelmatig zijn naar de vorm. De administratie verwerpt dan retroactief de aftrek, omdat de medecontractant de btw niet heeft afgedragen. De vordering van de administratie wordt afgewezen op grond van schending van het rechtszekerheidsbeginsel⁹³¹.

Voor gevallen waar geen verlegging van heffing van toepassing was, heeft het Hof gesteld dat het recht op aftrek niet kon worden geweigerd op grond van het feit dat de oorspronkelijke factuur een onjuiste datum van voltooiing van de dienst vermeldde en er geen doorlopende nummering was van de achteraf gecorrigeerde factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken. Indien is voldaan aan de materiële voorwaarden voor aftrek en de betrokken instantie vóór de vaststelling van haar beslissing van de belastingplichtige een gecorrigeerde factuur met de juiste datum van voltooiing van deze dienst heeft ontvangen, staat er niets in de weg van de aftrek van de voorbelasting⁹³². Het Hof erkende in een ander arrest wel dat het recht op aftrek tijdelijk kan worden beperkt voor de belastingplichtigen die een formaliteit voor de boeking van hun verkopen in de boekhouding niet zijn nagekomen, op voorwaarde dat de tijdelijke beperking voldoet aan het evenredigheidsbeginsel⁹³³.

De facturen moeten op naam staan van de belastingplichtige aan wie de goederen en diensten worden geleverd.

⁹²⁷HvJ 1 april 2004, zaak C-90/02, Bockemühl, *FJF*, No. 2004/255, *Fisc.Koer.* 2004, afl. 11, 511.

⁹²⁸HvJ 30 september 2010, zaak C-392/09, Uszodaépitón, *Pb.C.* 20 november 2010, afl. 317, 10, *TFR* 2010, afl. 389, 877.

⁹²⁹Circ. nr. AFZ 7/2007 (AFZ/2004-0580-AFZ/2006-0444), 7 mei 2007.

⁹³⁰Rb. Antwerpen 23 april 1986, *FJF*, No. 88/16, *Fisc.Koer.* 1987, 232; bevestigd door Antwerpen 29 november 1988, *Fisc.Koer.* 1989, 362; H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 57.

⁹³¹Antwerpen 29 november 1988, bevestigd door Cass. 27 maart 1992, *BTW-Revue* 1995, afl. 115, 815; Antwerpen 18 januari 1994, *FJF*, No. 94/126.

⁹³²HvJ 15 juli 2010, zaak C-368/09, Pannon Gép Centrum, *Pb.C.* 11 september 2010, afl. 246, 11.

⁹³³HvJ 29 juli 2010, zaak C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orlowski, *Pb.C.* 11 september 2010, afl. 246, 7.

De administratie staat een feitelijke vennootschap niet toe de btw af te trekken die werd geheven op kosten (auto, telefoon, elektriciteit, enz.) die aan haar vennoten werden gefactureerd⁹³⁴. Dit standpunt werd enigszins afgezwakt t.a.v. handelingen die betrekking hebben op goederen en diensten die, gelet op hun aard, uitsluitend voor de werkzaamheid van de feitelijke vennootschap gebruikt kunnen worden⁹³⁵.

Een onderneming die voor eigen rekening goederen laat leveren aan een werknemer die ze uitsluitend gebruikt voor bedrijfsdoeleinden en die zelf facturen ontvangt waarmee de btw over de geleverde goederen aan haar in rekening wordt gebracht, kan de in rekening gebrachte btw aftrekken⁹³⁶. De btw geheven op de kosten met betrekking tot een voertuig van een bestuurslid of een personeelslid van een belastingplichtige onderneming is daarentegen, in de regel, niet vatbaar voor aftrek⁹³⁷.

In verband met de facturering aan ondernemingen in herstructurering, zie voetnoot⁹³⁸.

Wanneer verschillende overheden gezamenlijk werken laten uitvoeren en zij één van hen aanduiden als vertegenwoordiger die alle facturen ontvangt van de aannemer, kunnen de andere overheden de btw op hun aandeel in aftrek brengen, mits een gedetailleerde afrekening wordt opgemaakt door de vertegenwoordigende overheid⁹³⁹.

Wanneer twee echtgenoten een investeringsgoed aanschaffen, heeft de echtgenoot mede-eigenaar die een gedeelte daarvan uitsluitend voor beroepsdoeleinden gebruikt, recht op aftrek van de volledige belasting die drukt op het gedeelte van het goed dat hij voor zijn bedrijf gebruikt, voor zover het in aftrek gebrachte bedrag niet hoger is dan het aandeel van de belastingplichtige in de mede-eigendom van het goed. Voor dit recht op aftrek volstaat een factuur die aan de echtgenoten, die de gemeenschap uitmaken, zonder onderscheid is gericht. Een uitsplitsing is niet vereist⁹⁴⁰.

2. Intracommunautaire verwervingen

5710

Ten aanzien van de btw die werd geheven op intracommunautaire verwervingen moet de belastingplichtige in het bezit zijn van een factuur en, bij ontstentenis daarvan, van het stuk bedoeld in artikel 9, § 1 KB nr. 1 (zie randnr. 5815) én moet hij de btw opnemen in de aangifte m.b.t. het tijdvak waarin ze opeisbaar wordt.

Ten aanzien van de btw, geheven op een handeling die is gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving, moet hij in het bezit zijn van het in artikel 5, § 2 KB nr. 1 bedoelde stuk en moet hij de btw opnemen in de aangifte m.b.t. het tijdvak waarin ze opeisbaar wordt.

3. Invoer

5711

⁹³⁴Vr. nr. 137 VERBIST 30 augustus 1972, Vr. & Antw. Senaat 1971-1972, nr. 28, 1248; Vr. nr. 65 VERBIST 22 februari 1977, Vr. & Antw. Senaat 1976-1977, nr. 23, 783, *BTW-Revue* 1977, afl. 31, 454. Zie ook Vr. nr. 291 WILLEMS 5 juli 1981, Vr. & Antw. Kamer 1980-1981, 3979, *BTW-Revue* 1981, afl. 51, 646. Het standpunt van de administratie werd o.m. bijgetreden door Gent 30 januari 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 220; *FJF*, No. 88/222 en door Gent 21 december 1993, *Fisc.Koer.* 1994, 257; Rb. Leuven 6 oktober 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 773, 12.

⁹³⁵Besliss. nr. ET 56.038, besproken door J. MARCKX, *Fisc.Koer.* 1987, 401.

⁹³⁶HvJ 8 maart 1988, zaak 165/86, Intiem, *Jur.HvJ* 1988, I-1471; Rb. Antwerpen 19 april 1996, *Fisc.Act.* 1996, afl. 38, 15.

⁹³⁷Vr. nr. 1048 HATRY 14 juli 1998, Vr. & Antw. Senaat 1997-1998, nr. 1-77, 4043.

⁹³⁸Vr. nr. 1210 FOURNAUX 28 januari 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 129, 17798, *Fisc.Koer.* 1998, 356.

⁹³⁹Vr. nr. 819 BELLOT 29 oktober 2001, Vr. & Antw. Kamer 2001-2002, nr. 115, 19 maart 2002, 13979.

⁹⁴⁰HvJ 21 april 2005, zaak C-25/03, H.E., *FJF*, No. 2005/286; Besliss. ET 17.998, 14 april 1976, *BTW-Revue*, afl. 26, 221.

Een invoerdocument dat de belastingplichtige aanduidt als bestemming en de betaling van de belasting vaststelt, is noodzakelijk. Wanneer de invoerder de btw voldoet middels verlegging van heffing, kan de invoer-btw slechts in aftrek worden gebracht indien zij wordt aangegeven (rooster 57).

Hoofdstuk III

Omvang van het recht op aftrek

§ 1. VERMOEDELIJKE BESTEMMING VAN DE ONTVANGEN GOEDEREN EN DIENSTEN

1. Voor de behoeften van een economische activiteit die belast is of recht op aftrek verleent

5712

Het btw-stelsel beoogt de onmiddellijke aftrek van de voorbelasting, geheven op alle aan een belastingplichtige geleverde goederen en verstrekte diensten, van de door hem ingevoerde goederen en op de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen, ingeval en voor zover hij die goederen en diensten zal gebruiken voor het verrichten van één of meer van de nagenoemde handelingen, vermeld in artikel 45, § 1, 1^o tot 3^o WBTW⁹⁴¹:

- belaste handelingen;
- handelingen vrijgesteld van de btw krachtens de artikelen 39 tot 42 WBTW;
- handelingen in het buitenland, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland zouden plaatsvinden⁹⁴².

Het recht op aftrek strekt zich niet uit tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur⁹⁴³.

Wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, dan heeft deze laatste volgens het Hof van Justitie geen recht op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling⁹⁴⁴. Dit is anders wanneer de gemaakte uitgaven kwalificeren als algemene kosten⁹⁴⁵.

⁹⁴¹HvJ 6 oktober 2009, zaak C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten, *FJF*, No. 2010/67; Cass. 8 april 2011, *FJF*, No. 2012/27.

⁹⁴²Zie voor een toepassing inzake telecommunicatiediensten die door een Italiaanse onderneming aan een Ierse onderneming werden verleend: HvJ 2 juli 2009, zaak C-377/08, EGN BV – Filiale Italiana, *Pb.C.* 29 augustus 2009, afl. 205, 10.

⁹⁴³HvJ 13 december 1989, zaak C-342/87, Genius Holding, *Jur.HvJ* 1989, 1-4227, *BTW-Revue* 1991, 39; Rb. Brussel 11 april 2002, *Act.fisc.* 2003, afl. 11, 6-8, *Fisc.Koer.* 2002, afl. 12, 421.

⁹⁴⁴HvJ 6 april 1996, zaak C-9/94, BLP Group, *Jur.HvJ* 1996, I-983, *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 188.

⁹⁴⁵HvJ 29 oktober 2009, zaak C-29/08, AB SKF, *AFT* 2010, afl. 8-9, 71.

Daarentegen, indien de kosten m.b.t. de verworven goederen of diensten deel uitmaken van de algemene kosten van een belastingplichtige en als zodanig bestanddelen van de prijs van haar producten zijn, dan is er rechtstreekse samenhang met de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige en is er recht op aftrek, voor zover alle handelingen van de belastingplichtige in het kader van haar bedrijfsactiviteit, belaste handelingen zijn⁹⁴⁶ (zie randnr. 5715).

Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de btw die een paardenhandelaar betaalt in het kader van de deelname aan paardensportwedstrijden – een van btw vrijgestelde activiteit – aftrekbaar is, daar de deelname aan de wedstrijden een positieve invloed heeft op de verkoopwaarde van de paarden en de activiteit van paardenhandel en dekstation bijgevolg bevordert⁹⁴⁷.

De btw die verschuldigd is over de commissielonen, gefactureerd door een zakenkantoor voor de tussenkomst bij een eenmalige vrijgestelde verkoop van een onroerend goed, is niet aftrekbaar. Het feit dat de opbrengsten van deze verkoop buiten beschouwing mogen worden gelaten voor de berekening van het algemeen verhoudingsgetal, doet niets af aan de basisregel van artikel 45 WBTW⁹⁴⁸.

Een handeling die binnen een lidstaat van btw is vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, *sub e* van de Zesde richtlijn, geeft, ongeacht de in de lidstaat van bestemming toepasselijke btw-regeling, daarentegen geen recht op aftrek van voorbelasting krachtens artikel 17, lid 3, *sub b* van deze richtlijn, ook al gaat het om een intracommunautaire handeling⁹⁴⁹.

5713

Handelingen die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen, geven geen recht op aftrek van de btw die rust op de kosten die betrekking hebben op deze handelingen⁹⁵⁰. Voor wat betreft handelingen die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen, kan men zich niet beroepen op het correctiesysteem van de fictieve belastbare diensten (cf. art. 19 WBTW) om de btw toch nog onmiddellijk en integraal in aftrek te brengen⁹⁵¹. Er is in dat geval immers nooit een recht op aftrek ontstaan.

art. 1 KB nr. 3

Het recht op aftrek is dus afhankelijk van de bestemming die de belastingplichtige aan de ingekomen goederen en diensten geeft⁹⁵² (art. 1 KB nr. 3). Op het moment dat hij zijn recht op aftrek uitoefent, moet hij zelf uitmaken of die goederen en diensten al dan niet bestemd zijn om er één of meer van de in artikel 45, § 1, 1^o tot 3^o WBTW genoemde handelingen mee te stellen.

Het gegeven dat een investeringsgoed niet onmiddellijk op het ogenblik van de aanschaf als bedrijfsmiddel wordt gebruikt, verhindert de uitoefening van de btw-aftrek niet⁹⁵³. Dat de investeringsgoederen en/of aanpassingswerken eerst tijdelijk voor private doeleinden worden gebruikt, doet het recht op aftrek evenmin vervallen⁹⁵⁴.

⁹⁴⁶HvJ 8 juni 2000, zaak C-98/98, Midland Bank, AFT 2000, afl. 11, 474-477, FJF, No. 2000/189, RGF 2000, afl. 11, 350-353, noot S. HENRION; V. SEPULCHRE, "Ouverture du droit à déduction de la T.V.A. en amont et assujettissement mixte dans la jurisprudence européenne: évolution ou révolution en 2000 et en 2001?", RGF 2001, afl. 8, 254-281 (deel I) en afl. 10, 293-313 (deel II); HvJ 22 februari 2001, zaak C-408/98, Abbey National, AFT 2001, 248, FJF, No. 2001/66; HvJ 27 september 2001, zaak C-16/00, Cibo Participations SA, TFR, afl. 212, 1148, noot D. STAS, FJF, No. 2001/250; HvJ 26 mei 2005, zaak C-465/03, Kretztechnik AG, FJF, No. 2006/10; B. THIRION, "Droit à déduction de la TVA le concept du lien direct et immédiat: un principe à géométrie variable?", RGF 2004, afl. 12, 22-28.

⁹⁴⁷Cass. 13 oktober 2000, *Fiscooloog* 2000, afl. 776, 1-2.

⁹⁴⁸Cass. 27 november 1997, *Fisc.Koer.* 1998, 240.

⁹⁴⁹HvJ 7 december 2006, zaak C-240/05, Eurodental, FJF, No. 2008/129.

⁹⁵⁰HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, Securenta, Pb.C. 9 mei 2008, afl. 116, 7.

⁹⁵¹HvJ 12 februari 2009, zaak C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Pb.C. 4 april 2009, afl. 82, 6.

⁹⁵²HvJ 23 april 2009, zaak C-460/07, Sandra Puffer, Pb.C. 20 juni 2009, afl. 141, 190.

⁹⁵³HvJ 22 maart 2012, zaak C-153/11, Klub OOD, JDE 2012, afl. 189, 171.

⁹⁵⁴HvJ 19 juli 2012, zaak C-334/10, X, Pb. C. 29 september 2012, afl. 295, 3.

Wanneer een gebouw is opgericht dat blijkens het bouwplan volledig voor bedrijfsdoeleinden bestemd was, maar achteraf blijkt dat de tweede verdieping die volgens het bouwplan ingedeeld zou zijn in drie toonzalen, in feite ingericht werd als woning, is de btw die betrekking heeft op die verdieping ten onrechte in aftrek gebracht⁹⁵⁵.

De btw op kosten die de apotheker heeft gemaakt voor de inrichting van een extra woongelegenheid in het gebouw waar hij zijn officina exploiteert, is aftrekbaar omdat uit de feiten bleek dat de extra woongelegenheid enkel dienstig is voor de exploitatie van zijn officina, zijnde een manier om aan de verplichting om wachtdiensten te vervullen te voldoen. Dergelijke kosten kunnen niet worden beschouwd als 'kosten van onthaal' in de zin van artikel 45, § 3, 4^o WBTW⁹⁵⁶.

Indien een 'beroepsverkoper' gebouwen aankoopt met het oog op de verkoop van deze gebouwen onder toepassing van de btw, geniet deze recht op btw-aftrek ongeacht het feit dat de gebouwen tot aan de eigenlijke verkoop vrij van btw worden verhuurd⁹⁵⁷.

Wanneer in een gebouw een woongedeelte is ondergebracht, moet worden uitgemaakt of ook dit gedeelte van het gebouw bestemd is of wordt gebruikt voor de verkoop van de producten van de onderneming van de belastingplichtige. De vereiste bestemming en het gebruik moet door objectieve gegevens verantwoord zijn⁹⁵⁸. Een dergelijk objectief criterium om vast te stellen in welke mate de btw aftrekbaar is over de verwerving van een onroerend goed dat voor private en professionele doeleinden wordt gebruikt, kan bestaan in de huurwaarde, zoals vastgesteld door een vastgoedexpert, van het private respectievelijk het professionele gedeelte. Deze economische waardebeoordeling, in plaats van de uitsplitsing te maken op basis van de oppervlakte, is zelfs te verkiezen omdat het normaliter de werkelijkheid beter benadert⁹⁵⁹.

De btw betaald voor de aankoop van een zweefvliegtuig en een caravan is niet aftrekbaar, voor zover er geen aanwijsbare band bestaat tussen beide aankopen en het gezegd gebruik voor publiciteit⁹⁶⁰.

Onder de gegevens die de fiscale autoriteiten dienen te onderzoeken om na te gaan of een belastingplichtige goederen heeft verworven voor zijn economische activiteit, bevindt zich de aard van de betrokken goederen. Als de zaak naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, moeten alle exploitatie-omstandigheden worden onderzocht, teneinde uit te maken of zij werkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. De vergelijking tussen enerzijds, de voorwaarden waarin de belanghebbende het goed exploiteert en anderzijds, de voorwaarden waarin de overeenstemmende economische activiteit gewoonlijk wordt uitgeoefend, is één van de methoden die kan worden gebruikt om te bevestigen dat de betrokken activiteit wordt verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Ook met de belangrijkheid van het cliënteel en het bedrag van de opbrengsten kan – naast andere elementen – rekening worden gehouden bij het onderzoek⁹⁶¹.

Om te bepalen of de btw, geheven op saneringswerken van vervuilde terreinen, aftrekbaar is, moet eerst worden onderzocht of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen de sanerings- en reinigingswerken en een bijzondere handeling die in een later stadium wordt verricht na deze werken. Indien dit het geval is, is de belasting geheven van deze werken slechts aftrekbaar in de mate dat deze handeling in een later stadium met de btw wordt belast. Indien de gesaneerde en gereinigde terreinen het voorwerp uitmaken van een levering die is vrijgesteld van de btw door artikel 44, § 3, 1^o, a) WBTW, is de belasting geheven van deze saneringswerken niet aftrekbaar. Bij gebrek aan een dergelijke rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met een bijzondere handeling in een later stadium en indien de gesaneerde en gereinigde terreinen verder worden gebruikt voor de behoeften van de economische activiteit van de belastingplichtige, wordt aangenomen dat deze werken toch een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige en dat de belasting geheven van deze werken, aftrekbaar is volgens de regels die van toepassing zijn op de algemene kosten van deze belastingplichtige. Dit is in principe eveneens het geval wanneer de gesaneerde terreinen in het economisch patrimonium van de belastingplichtige blijven, in afwachting van een nieuwe aanwending of gebruik dat nog niet is bepaald op het ogenblik van deze werken. Indien in dit laatste geval echter de gesaneerde of gereinigde terreinen definitief het voorwerp uitmaken van een vrijgestelde levering, werd de van die saneringswerken geheven btw ten onrechte in aftrek gebracht, zodat die belasting dan ook moet terugbetaald worden⁹⁶².

⁹⁵⁵Gent 7 september 1994, *RW* 1994-1995, afl. 38, 1296.

⁹⁵⁶Gent 20 mei 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 621.

⁹⁵⁷Rb. Brussel 8 februari 2002, *TFR* 2003, afl. 285, noot F. LIBERT.

⁹⁵⁸Rb. Brussel 17 oktober 1996, *FJF*, No. 97/28.

⁹⁵⁹Gent 19 januari 2010, *Fisc.Koer.* 2010, 389.

⁹⁶⁰Brussel 21 juni 2001, *BTW-percentages*, afl. 372, 6.

⁹⁶¹HvJ 26 september 1996, zaak C-230/94, R. Enkler, *BTW-Revue* 1997, 307.

⁹⁶²Besliss. nr. ET 111.708, 3 oktober 2006; Vr. nr. 1346 WATHELET 27 juni 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 133, 26245.

De btw op de commissielonen en de andere kosten die met het oog op de verkoop van appartementen door een beroepsoprichter worden gemaakt, hebben gedeeltelijk betrekking op de verkoop van de bijhorende grond. Aangezien de verkoop van grond niet aan btw is onderworpen, kan de btw op de commissielonen niet volledig in aftrek worden gebracht⁹⁶³. De rechtbank van eerste aanleg te Brugge is het daar niet mee eens. Met verwijzing naar het arrest Breitsohl⁹⁶⁴ is zij van oordeel dat de vrijstelling van btw voor de levering van het terrein, dat onlosmakelijk met het gebouw is verbonden en er ook samen mee wordt verkocht, strijdig is met de Btw-richtlijn. Dit principe aangaande de btw-heffing voor gebouwen en het erbij behorende terrein, geldt evenzeer voor de aftrek van de btw. Om die reden is de btw met betrekking tot kosten inzake commissie en publiciteit, die verband houden met zowel de verkoop van de grond als met de constructiewaarde van de gebouwen, volledig aftrekbaar. De geciteerde uitspraak werd door het hof van beroep van Gent bevestigd⁹⁶⁵. Dit arrest werd vervolgens echter door het Hof van Cassatie verbroken. Dit laatste Hof oordeelt dat het recht op aftrek van btw verhoudingsgewijs dient te worden beperkt, zijnde in de mate dat de aankoop van de grond niet met toepassing van btw heeft plaatsgevonden⁹⁶⁶. Sinds 1 januari 2011⁹⁶⁷ is de aankoop van grond aan btw onderworpen wanneer dit bijhorend is bij een nieuw gebouw dat met toepassing van de btw wordt overgedragen. Als de grond met btw werd aangekocht, is de btw op de ermee verbonden kosten wel aftrekbaar.

5714

Uit artikel 45, § 1 WBTW volgt dat de belastingplichtige zelf het bewijs moet leveren dat het recht op aftrek bestaat, d.w.z. dat de door hem ontvangen leveringen en diensten gebruikt werden voor het verrichten van handelingen die recht op aftrek verlenen⁹⁶⁸.

art. 46 en 48 § 1 WBTW

Als een belastingplichtige bij voorbaat zeker is dat bepaalde goederen en diensten gebruikt zullen worden voor andere handelingen dan deze genoemd in artikel 45, § 1 WBTW, mag hij geen aftrek uitoefenen⁹⁶⁹. Indien een btw-bedrag gedeeltelijk voor aftrek in aanmerking komt (gemengd gebruik voor privédoeleinden of voor andere doeleinden dan die van de economische activiteit), moet het aftrekbaar bedrag voorlopig worden vastgesteld (art. 48 § 1 WBTW). De gedeeltelijke aftrek in geval van gemengde belastingplicht (art. 46 WBTW) wordt in randnr. 5732 e.v. behandeld.

5715

Het is van geen belang dat sommige bedrijfsuitgaven of bedrijfslasten slechts onrechtstreeks bijdragen tot het verrichten van de in artikel 45, § 1 WBTW genoemde handelingen. Aldus kan aftrek worden uitgeoefend van de btw geheven van bedrijfsmiddelen en algemene onkosten, tenzij er een wettelijke beperking of uitsluiting van de aftrek is.

De btw geheven op verhuiskosten van buitenlandse kaderleden is aftrekbaar volgens de normale regels, voor zover de werkgever de verhuiskosten draagt in het kader van de uitoefening van zijn economische activiteit als belastingplichtige met recht op aftrek⁹⁷⁰.

Deze regeling is van strikte aard. De aftrek van de btw in verband met alle andere kosten vermeld in de *Com. IB* is uitgesloten (bv. tussenkomst door een immobiliënkantoor bij het zoeken naar huisvesting, het inrichten van de woning, ...) ⁹⁷¹.

⁹⁶³Rb. Gent 22 september 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 689, noot L. KELL.

⁹⁶⁴HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Breitsohl, *FJF*, No. 2000/187.

⁹⁶⁵Rb. Brugge 4 februari 2009, *Acc. & Fisc.* 2009, afl. 10, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. BR1 09/1628; Gent 9 maart 2010, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. G 10/326, *FJF*, No. 2011/207.

⁹⁶⁶Cass. 20 oktober 2011, F.10.0088.N., besproken in B. BUELENS, "Cassatie pleit voor consequente toepassing Breitsohl-doctrine", *Fisc.Act.* 2011, afl. 41, 1-4.

⁹⁶⁷Art. 142 programmawet 23 december 2009, *BS* 30 december 2009, ed. 1.

⁹⁶⁸www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, "Toepassing van het bestemmingsprincipe".

⁹⁶⁹Vr. nr. 123 CLAES 29 april 2008, *Vr. & Antw. Kamer* 2007-2008, nr. 017, 2921-2923; Antwerpen 1 april 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1134, 11.

⁹⁷⁰Vr. nr. 1327 MICHEL 20 april 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 143, 19679.

⁹⁷¹Besliss. nr. ET 102.730, 13 december 2002; Vr. nr. 1327 MICHEL 20 april 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 143, 19679; T. LAMPARELLI, "Déduction TVA des frais exposés à la décharge de cadres étrangers", *RGF* 2003, afl. 10, 8.

De uitgaven die een overlatende onderneming oploopt in het kader van de btw-neutrale overdracht van (een gedeelte van) een algemeenheid van goederen, kwalificeren als algemene kosten die onlosmakelijk verbonden zijn met de gehele economische activiteit van de overlater vóór de overdracht. Afhankelijk van de btw-toestand van de overlatende onderneming vóór de overdracht, zal de btw over deze uitgaven volledig, dan wel gedeeltelijk aftrekbaar zijn⁹⁷². In dezelfde zin is er recht op aftrek in hoofde van een personenvennootschap die alleen is opgericht om een kapitaalvennootschap op te richten en haar enige handeling in een later stadium bestaat in de overdracht van de algemeenheid van goederen⁹⁷³.

De rechtspraak aanvaardt dat er recht op aftrek is van de btw op kosten i.v.m. de stopzetting van een activiteit, zelfs wanneer geen enkele uitgaande handeling in het kader van deze activiteit meer wordt verricht⁹⁷⁴. Het Hof van Justitie heeft dit bevestigd: een persoon die een commerciële activiteit heeft gestaakt, maar die voor de voor deze activiteit gebruikte ruimte huur en bijkomende kosten blijft betalen omdat de huurovereenkomst niet opzegbaar is, wordt beschouwd als een belastingplichtige en heeft recht op aftrek van de btw over de aldus betaalde bedragen, voor zover er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat met de commerciële activiteit en voor zover vaststaat dat er geen sprake is van een voornemen tot fraude of misbruik⁹⁷⁵.

De uitgaven van een holding voor de verschillende door hem gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, maken deel uit van zijn algemene kosten. Voor deze uitgaven kan het recht op btw-aftrek uitgeoefend worden⁹⁷⁶. Maar wanneer een belastingplichtige zowel economische – belaste of vrijgestelde – activiteiten verricht als niet-economische activiteiten die buiten de werkingsfeer vallen van de Btw-richtlijn, is de btw over de kosten verbonden aan de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen slechts aftrekbaar, voor zover deze kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit van de belastingplichtige⁹⁷⁷.

De btw die door een onderneming is betaald op uitgaven van advies en audit, naar aanleiding van de uitgifte van aandelen en obligaties of met het oog op het aangaan van een lening, is aftrekbaar voor zover de verzamelde fondsen of de geleende sommen worden aangewend voor de voortzetting of de uitbreiding van een economische activiteit die recht op aftrek van btw verleent⁹⁷⁸. Het Hof van Justitie heeft bevestigd dat kosten in het kader van de uitgifte van aandelen, algemene kosten zijn waarbij er recht op aftrek is van de btw, voor zover alle handelingen van de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijfsactiviteit, belaste handelingen zijn⁹⁷⁹. Nochtans heeft het Hof van Justitie ook al in andere zin beslist. In een concrete zaak oordeelde het Hof dat niet is aangetoond dat adviesdiensten die de belastingplichtige afneemt met het oog op de vaststelling van het bedrag van een schuldvordering die deel uitmaakt van het vermogen van zijn onderneming en betrekking heeft op een aandelenverkoop van vóór het tijdstip waarop hij btw-plichtig is geworden, een rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de economische activiteit. De belastingplichtige toont niet aan dat deze adviesdiensten uitsluitend in de door hem verrichte economische activiteit hun oorzaak vinden. Om deze reden beslist het Hof dat er geen recht op aftrek ontstaat van de op de adviesdiensten betaalde btw⁹⁸⁰. Over het recht op aftrek van btw bij de verkoop van aandelen, zie voetnoot⁹⁸¹.

Er is recht op aftrek van de btw op goederen en diensten die verband houden met het gratis vervoer van en naar de luchthaven door een touroperator, aangezien deze goederen en diensten bestemd zijn voor de economische activiteit van de touroperator, m.n. de verkoop van georganiseerde reizen⁹⁸².

⁹⁷²HvJ 22 februari 2001, zaak C-408/98, Abbey National PLC, AFT 2001, afl. 5, 248, noot D. STAS, RGF 2001, afl. 8, 282, noot E. RIVERA; Besliss. nr. ET 111.708, 3 oktober 2006.

⁹⁷³HvJ 29 april 2004, zaak C-137/02, Faxworld Vorgründungsgesellschaft, FJF, No. 2005/90.

⁹⁷⁴Rb. Namen 4 februari 2004; Rb. Brussel 20 februari 2004, I. MASSIN, "BTW op kosten in het kader van einde activiteit aftrekbaar", *Fiscooloog* 2004, afl. 937, 7-8. *Contra*: Rb. Leuven 3 juni 2005, *Fiscooloog*, afl. 988, 4-15.

⁹⁷⁵HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, I/S Fini H, TFR 2005, afl. 287, 780.

⁹⁷⁶HvJ 27 september 2001, zaak C-16/00, Cibo Participations SA, TFR 2010, afl. 212, 1148, noot D. STAS, FJF, No. 2001/250.

⁹⁷⁷HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, TFR 2008, afl. 341, 505.

⁹⁷⁸Vr. nr. 651 DE CLIPPELE 15 mei 2000, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-25, 31 oktober 2000, 1176.

⁹⁷⁹HvJ 26 mei 2005, zaak C-465/03, Kretztechnik AG, FJF, No. 2006/10. Zie ook Rb. Gent 24 oktober 2002, *Fiscooloog* 2002, afl. 868, 3.

⁹⁸⁰HvJ 8 februari 2007, zaak C-435/05, Investrand BV, AFT 2007, afl. 6-7, 78.

⁹⁸¹HvJ 29 april 2004, zaak C-77/01, EDM, FJF, No. 2005/92; Hoge Raad der Nederlanden 9 juli 2004, TFR 2005, 180-181; Rb. Leuven 26 maart 2004, *Fisc.Koer.* 2004, 435-439; C. AMAND en F. DE RICK, "Is de BTW op kosten gerelateerd aan de verkoop van aandelen aftrekbaar?", TFR 2005, 155-160; HvJ 29 oktober 2009, zaak C-29/08, AB SKF, AFT 2010, afl. 8-9, 71, *Pb.C.* 19 december 2009, afl. 312, 3.

⁹⁸²Rb. Antwerpen 10 oktober 2003, TFR 2004, 269-273, noot F. VANBIERVLIIET.

Een maatschappij die belast is met de uitbating van een waterweg, kan de btw op de kosten inzake de aanleg van een brug over deze waterweg in aftrek brengen indien het verband met de belastbare activiteit voldoende wordt aangetoond, zelfs indien de bruggen op bijkomende wijze dienstig zijn voor het wegverkeer⁹⁸³.

Het toestaan aan btw-plichtigen van het recht op aftrek van btw m.b.t. bepaalde leveringen van motorbrandstof aan niet-belastingplichtigen, is in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn⁹⁸⁴.

De btw op kosten inzake de persoonlijke beveiliging van bedreigde zaakvoerders is niet aftrekbaar omdat er geen sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de opgelopen kosten en de belastbare activiteit van de belastingplichtige onderneming⁹⁸⁵.

Een bouwpromotor is gerechtigd om de btw over de infrastructuurwerken, die als voorwaarde voor het verkrijgen van de stedenbouwkundige vergunning aan de promotor werd opgelegd en kosteloos diende te worden overgedragen, in aftrek te brengen. Voor deze kosten kan er immers van worden uitgegaan dat zij opgenomen zijn bij de prijsbepaling en dat er dus een rechtstreeks en onmiddellijk verband is met de economische activiteit van de belastingplichtige⁹⁸⁶.

Het hof van beroep van Brussel heeft beslist dat het rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de betwiste investeringsuitgave en de economische activiteit van de btw-plichtige, *in concreto* moet worden beoordeeld en de administratie in geen geval het recht heeft om zich uit te spreken over de opportuniteit of de omvang van de uitgave. Aldus aanvaardde het hof de aftrek van de btw op de aankoop van een stereo-installatie door een aan de btw onderworpen kunstschilder en uitbater van gastenkamers⁹⁸⁷.

5716

art. 48 WBTW

Aangezien het in de praktijk niet altijd duidelijk is wat de werkelijke bestemming van aangekochte goederen en diensten zal zijn, wordt met de vermoedelijke bestemming ervan genoegen genomen. Wanneer een belastingplichtige niet met zekerheid de bestemming die aan de goederen zal worden gegeven, kan voorzien, moet de aftrek van de belasting worden aanvaard⁹⁸⁸. Wanneer naderhand komt vast te staan dat de werkelijke bestemming een andere dan de vermoedelijke bestemming is, moet of kan de gedane aftrek worden rechtgezet door een herziening (art. 48 WBTW). In sommige gevallen gebeurt die rechtzetting echter onrechtstreeks, door intern een onttrekking of ingebruikneming te belasten. In zo'n geval moet geen herziening worden gedaan.

Volgens het Hof van Cassatie moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds het geval waarin goederen van meet af aan slechts gedeeltelijk als bedrijfsmiddel worden gebruikt en waarin het relatieve aandeel van dat bedrijfsmatige gebruik mettertijd niet verandert, en anderzijds het geval waarin de bedrijfsmatige aanwending van goederen in de loop van de herzieningsperiode wijzigt. Alleen in dat laatste geval bestaat er mogelijkheid tot herziening. Voor goederen waarvan het beperkt bedrijfsmatige gebruik vanaf het begin vaststaat en tijdens de herzieningsperiode niet verandert, is de aftrek van btw gewoon beperkt in functie van de professionele aanwending van het bedrijfsmiddel en is het toepassen van de regels inzake herziening niet aan de orde⁹⁸⁹.

⁹⁸³Besliss. nr. ET 81.726 - ET 99.372, 9 augustus 2001.

⁹⁸⁴HvJ 10 maart 2005, zaak C-33/03, Commissie Verenigd Koninkrijk, *FJF*, No. 2005/285.

⁹⁸⁵Antwerpen 30 januari 2008, *Btw-brief* 2009, afl. 5, 2.

⁹⁸⁶Cass. 26 februari 2010, F.09.0007.F., *Fisc.Koer.* 2010, 463; zie Besliss. nr. ET 109.060, 15 maart 2006; Vr. nr. 1258 WATHELET 2 mei 2006, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 122, 23800-23802; Vr. nr. 289 DE DONNEA 27 maart 2012, Vr. & Antw. Kamer 2011-12, nr. 63, 130.

⁹⁸⁷Brussel 5 oktober 2007, *FJF*, No. 2008/113.

⁹⁸⁸Vr. nr. 123 CLAES 29 april 2008, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 017, 2921-2923.

⁹⁸⁹Cass. 27 september 2001, *Fisc.Act.* 2001, afl. 39, 6.

In het licht van de Europese rechtspraak kan deze Cassatierechtspraak echter niet volgehouden worden. Een belastingplichtige die goederen voor een economische activiteit (die recht op aftrek verleent) gebruikt, heeft op het moment van verkrijging van die goederen recht op aftrek van de betaalde voorbelasting, hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is. Een regel of administratieve praktijk die bij een beperkt gebruik voor bedrijfsdoeleinden het recht op aftrek in algemene zin beperkt, is slechts geldig wanneer deze voldoet aan de vereisten van artikel 27, lid 5 van de Zesde richtlijn.⁹⁹⁰ Correcties m.b.t. het niet-bedrijfsmatig gedeelte dienen te gebeuren via herziening van de afgetrokken btw of via het mechanisme van onttrekkingen / diensten aan zichzelf⁹⁹¹. Het daaruit voortvloeiende cashflow-voordeel – *spreiding in de tijd van de verschuldigde btw* – werd door het Hof van Justitie niet strijdig bevonden met het communautaire gelijkheidsbeginsel⁹⁹².

5716, 10

art. 45 § 1quinquies WBTW

Deze Europese jurisprudentiële principes werden met ingang van 1 januari 2011 aan de kant geschoven, omdat vanaf deze datum de Btw-richtlijn en de Belgische wetgeving werden aangepast⁹⁹³.

Voor alle leveringen en goederen waarvan het belastbaar feit zich ná 31 december 2010 heeft voorgedaan, is de belastingplichtige ertoe gehouden om de btw-aftrek onmiddellijk te beperken naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige. Wijzigingen in de verhouding privé/professioneel dienen te worden opgevangen middels herzieningen.

Deze ‘proportionele’ aftrek ‘*ab initio*’ is verplicht voor alle goederen en diensten die, in de mate dat ze behoren tot het bedrijfsvermogen, gemengd (privé en professioneel) worden gebruikt⁹⁹⁴. In die zin worden gehuurde goederen en diensten niet gevisieerd door artikel 45, § 1quinquies WBTW. Zij kwalificeren immers als bedrijfsmiddelen in hoofde van de verhuurder (bv. leasingmaatschappij).

Deze aftrekbeperking heeft een belangrijke impact op de goederen en diensten die een werkgever aan diens werknemer ter beschikking stelt als onderdeel van het verloningspakket. Noteer overigens dat de Belgische fiscale overheid van oordeel is dat het verrichten van arbeid niet als een tegenprestatie kan worden aanzien⁹⁹⁵, alsook dat het woon-werkverkeer met een bedrijfswagen als ‘privaat gebruik’ wordt aanzien. In het bijzonder ten aanzien van bedrijfswagens die de belastingplichtige werkgever in eigendom heeft, rijst de vraag naar de verhouding met de aftrekbeperking van artikel 45, § 2 WBTW. Immers, beide aftrekbeperkingen zijn erop gericht om rekening te houden met het privaat gebruik van wagens, doch waarbij het privaat gebruik van artikel 45, § 2 WBTW onweerslegbaar vermoed wordt 50 % te zijn. De Belgische fiscale administratie gaat alleszins uit van een gecumuleerde toepassing van beide aftrekbeperkingen in die zin dat een aftrek van btw inzake voertuigen nooit hoger kan zijn

⁹⁹⁰HvJ 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, *Jur.HvJ* 1991, I-3795; HvJ 8 mei 2003, zaak C-269/00, Wolfgang Seeling, *FJF*, No. 2003/217, *AFT* 2004, afl. 2, 75; HvJ 14 juli 2005, zaak C-434/03, P. Charles en T.S. Charles-Tijmens, *AFT* 2005, afl. 11, 69; HvJ 23 april 2009, zaak C-460/07, Sandra Puffer, *Pb.C.* 20 juni 2009, afl. 141, 190; Rb. Luik 12 februari 2004, *Fisc.Act.* 2004, afl. 24, 4-6; Rb. Luik 1 juni 2004, *FJF*, No. 2005/111.

⁹⁹¹Volgens het hof van beroep te Gent moet de maatstaf van heffing (de gedane uitgaven) worden berekend in functie van de economische levensduur van bedrijfsmiddel en niet in functie van de herzieningstermijn. Zie Gent 9 september 2008, *TFR* 2009, afl. 354, 90.

⁹⁹²HvJ 23 april 2009, zaak C-460/07, Sandra Puffer, *Pb.C.* 20 juni 2009, afl. 141, 190.

⁹⁹³Richtlijn 2009/162/EU van de Raad tot wijziging van de Btw-richtlijn, *Pb.L.* 15 januari 2010; Wet 29 december 2010, *BS* 31 december 2010. Zie o.a. A. SORIANO en P. NOIRHOMME, “Ordinateur, GSM et voiture: plus de TVA sur les avantages de toute nature”, *Act.fisc.* 2010, afl. 43, 2.

⁹⁹⁴Besliss. nr. ET 119.650, 20 oktober 2011.

⁹⁹⁵Contra: H. VANDEBERGH, “De heffing van BTW over voordelen van alle aard en het privégebruik van bedrijfsgoederen - anno 2011”, *TFR* 2011, afl. 401, 376-397.

dan 50 %, zelfs wanneer de belastingplichtige onomstootbaar kan aantonen dat het professioneel gebruik hoger zou liggen dan 50 %⁹⁹⁶.

Gelet op de impact van deze wetgeving – *in het bijzonder op de bedrijfswagens* – alsook de heersende onduidelijkheid over de toepasbaarheid ervan, werd de toepassing van de administratieve beslissing ter zake tijdelijk opgeschort⁹⁹⁷. De opschorting geldt evenwel niet voor de onroerende bedrijfsmiddelen die vanaf 1 januari 2011 werden verkregen⁹⁹⁸.

5717

art. 49 1° WBTW

Rekening houdend met artikel 49, 1° WBTW, was de Belgische administratie van oordeel dat een belastingplichtige aftrek kon verkrijgen van een gedeelte van de btw, geheven op een bedrijfsmiddel dat hij had verkregen en gebruikt had op een tijdstip waarop hij nog geen belastingplichtige was⁹⁹⁹.

Dit standpunt bleek echter niet in overeenstemming te zijn met de bepalingen van de Btw-richtlijn. Artikel 184 e.v. van de Btw-richtlijn, inzake de herziening van de afgetrokken btw, bevatten immers geen bepaling betreffende het *ontstaan* van een recht op aftrek. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie beperkt deze bepaling zich tot het vastleggen van de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek, waardoor geen recht op aftrek in het leven kan worden geroepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste handelingen betaalde belastingen kan omzetten in aftrekbare belasting¹⁰⁰⁰. Op basis hiervan kan een publiekrechtelijke overheid die als niet-belastingplichtige een investeringsgoed aanschaft en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, in het kader van deze verkoop geen recht op herziening hebben om de bij de aanschaf van dat goed voldane btw in aftrek te brengen.¹⁰⁰¹ De administratie heeft ter zake haar standpunt met ingang van 1 juli 2005 aangepast¹⁰⁰². Met verwijzing naar de Europese rechtspraak stelt de minister van Financiën dat wanneer een natuurlijk persoon of rechtspersoon een goed heeft gekocht in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige en hij vervolgens de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgt en dit goed als bedrijfsmiddel voor zijn economische activiteit gebruikt, het hem niet is toegestaan om de belasting geheven over de aankoop van dit goed volledig of gedeeltelijk in aftrek te brengen¹⁰⁰³.

Dit hernieuwd standpunt was vooral een bron van discussie voor de recuperatie van btw over de rioeringswerken die een gemeente had laten uitvoeren. Gemeenten die niet zelf instaan voor de levering van drinkwater, maar wel voor het inzamelen en afvoeren van afvalwater, verrichten btw-belaste transportdiensten ten behoeve van de drinkwatermaatschappij. Die gemeenten verwierven daardoor de hoedanigheid van belastingplichtige en hebben principieel dus ook recht op aftrek. Heel wat gemeen-

⁹⁹⁶Besliss. nr. ET 119.650, 20 oktober 2011.

⁹⁹⁷Zie J. OPREEL, "Voordelen van alle aard en btw: fiscus publiceert beslissing in afwachting van addendum", *Fisc.Act.* 2012, afl. 2, 1; I. MASSIN, "Privégebruik bedrijfswagens: 'oude' regeling geldt nog voor 2011", *Fiscoloog* 2012, afl. 1278, 12.

⁹⁹⁸Zie T. LAMPARELLI, "La TVA et la déduction des biens 'immeubles' à usage mixte: nouvelles règles effectivement applicables depuis le 1er janvier 2011!", *LFB* 2012, afl. 154, 1.

⁹⁹⁹Besliss. nr. ET 18.235, 10 november 1976; Vr. nr. 25 JORISSEN 26 januari 1982, Vr. & Antw. Senaat 1981-1982, nr. 5, 115, *BTW-Revue* 1982, afl. 53, 320. Zie evenwel Besliss. nr. ET 110.412, 20 december 2005.

¹⁰⁰⁰HvJ 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, *Jur.HvJ* 1991, I-03795; Vr. nr. 122 CLAES 29 april 2008, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 028, 7177-7180.

¹⁰⁰¹HvJ 2 juni 2005, zaak C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, *JFJ*, No. 2006/13; D. STAS, "Ruime toepassing 'positieve btw-herziening bedrijfsmiddelen' behoort tot het verleden", *Acc. Fisc.* 2006, afl. 4.

¹⁰⁰²Besliss. nr. ET 110.412, 20 december 2005.

¹⁰⁰³Vr. nr. 122 CLAES 29 april 2008, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 028, 7177-7180. Voor een bespreking van het administratieve standpunt: B. BUELENS, "Btw-herzieningen bij stijgend bedrijfsmatig gebruik: blijft fiscus van twee walletjes eten?", *Fisc.Act.* 2008, afl. 38, 4.

ten beslisten daarom om de btw uit het verleden, over de voorheen uitgebouwde rioolinfrastructuur, terug te vorderen op basis van de oude administratieve beslissing van 10 november 1976. Zoals eerder gemeld, is het vereist dat de gemeente over de vereiste hoedanigheid van ‘belastingplichtige’ beschikt op het ogenblik dat de aftrekbare btw verschuldigd wordt. Volgens het administratief standpunt ontstaat deze hoedanigheid op het ogenblik dat de gemeenten een overeenkomst hebben afgesloten met de drinkwatermaatschappijen voor de inzameling en het afvoeren van het drinkwater. De fiscus had echter voormelde beslissing van 10 november 1976 via de beslissing van 20 december 2005 ingetrokken en dit retroactief vanaf 1 juli 2005. Derhalve konden de gemeenten die vóór 1 juli 2005 de contracten hadden getekend, zich nog beroepen op de oude beslissing van 1976; de gemeenten die pas na 1 juli 2005 de vereiste overeenkomst hadden afgesloten, konden dat niet langer. Omdat deze beslissing van 20 december 2005 pas gepubliceerd werd op 13 januari 2006 oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Brugge dat het nieuwe administratieve standpunt pas kon gelden vanaf 13 januari 2006. Gemeenten die over de vereiste hoedanigheid van belastingplichtige beschikten vóór de publicatiedatum kunnen zich dan ook nog beroepen op de oude beslissing van 10 november 1976. Er anders over oordelen zou het algemene beginsel van de non-retroactiviteit van fiscale bepalingen schenden¹⁰⁰⁴.

5717, 10

art. 45 § 1 4° en 5° WBTW

Sommige belastingplichtigen waarvan de activiteiten normaal zijn vrijgesteld zonder recht op aftrek, kunnen niettemin aftrek uitoefenen indien zij de volgende in artikel 45, § 1, 4° en 5° WBTW genoemde handelingen stellen:

- financiële handelingen, bedoeld in artikel 44, § 3, 4° tot 10° WBTW, telkens wanneer de medecontractant buiten de Europese Unie is gevestigd of wanneer de genoemde handelingen, volgens de voorwaarden die door de minister van Financiën worden bepaald, rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een derde land;
- diensten als makelaar of lasthebber, bij in vorig lid bedoelde handelingen.

2. Vrijgestelde activiteit, bijkomstig aan een belaste hoofdactiviteit

5718

art. 13

KB nr. 3

De van btw vrijgestelde onroerende en financiële verrichtingen hebben geen invloed op het recht op aftrek van de btw als ze bijkomstig zijn aan belaste activiteiten (art. 13 KB nr. 3).

De verkoop door een bouwonderneming van door haar voor eigen rekening gebouwd onroerend goed kan niet kan worden gekwalificeerd als een ‘bijkomstige handeling ter zake van onroerend goed’ in de zin van deze bepaling, omdat deze activiteit het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van haar belastbare bouwactiviteit¹⁰⁰⁵.

De financiële opbrengsten, ontvangen door een onderneming die zich bezighoudt met het beheer van onroerend goed als vergoeding voor beleggingen die zij voor eigen rekening verricht met gelden die haar worden betaald door de eigenaars of huurders, zijn vergoedingen voor een vrijgestelde dienstverrichting en moeten bijgevolg worden opgenomen in de noemer van de breuk die wordt gebruikt voor de berekening van de proratering van de aftrek. De ontvangst van rente op beleggingen vormt het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit van de beheerder. Bijgevolg kunnen de beleggingen door de beheerder niet worden aangemerkt als bijkomstige handelingen die het recht op aftrek niet mogen beïnvloeden.

¹⁰⁰⁴Rb. Brugge 8 december 2009, *Fisc.Koer.* 2010, 418. Zie in vergelijkbare zin: Rb. Gent 18 januari 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1269, 11; Rb. Hasselt 18 maart 2010, *FJF*, No. 2010/298. Voor een bespreking van de meer Europese context: D. SZTANKO, “Provision of infrastructure to public authorities under EU VAT”, *Int. VAT Monitor* 2011 (jan/feb), 17.

¹⁰⁰⁵HvJ 29 oktober 2009, zaak C-174/08, NCC Construction Danmark, *FJF*, No. 2010/69.

vloeden, maar worden ze aangemerkt als een vrijgestelde financiële activiteit. Ingeval van toepassing van het algemeen verhoudingsgetal, dient de vergoeding dan ook opgenomen te worden in de noemer van de breuk.¹⁰⁰⁶ Financiële handelingen worden aangemerkt als bijkomstige handelingen voor zover zij slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor de belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd. De omstandigheid dat meer inkomsten uit dergelijke handelingen worden gehaald dan uit de activiteit die de betrokken onderneming als hoofdvactiviteit aanmerkt, kan deze handelingen als zodanig niet uitsluiten van de kwalificatie als 'bijkomstige handelingen'¹⁰⁰⁷.

3. Het verlenen van een recht van opstal of vruchtgebruik

5719

De grondeigenaar die een recht van opstal verleent op een grond waarop zich een voor de toepassing van de btw 'nieuw gebouw' bevindt, mag de btw op de oprichtingskosten van het gebouw volledig aftrekken:

- indien de prijs, gevraagd voor de vestiging van het recht van opstal ten minste 95 % bedraagt van de oprichtingsprijs van het gebouw in volle eigendom, indien het recht gevestigd is voor een periode van minder dan 10 jaar;
- indien de gevraagde prijs ten minste 97,5 % bedraagt van de oprichtingsprijs van het gebouw in volle eigendom, indien het recht gevestigd is voor een periode van 10 jaar of meer¹⁰⁰⁸.

Een gelijkaardige oplossing is van toepassing bij vruchtgebruik¹⁰⁰⁹.

4. Handelsgeschenken van geringe waarde en stalen

5720

De aftrek is toegelaten voor handelsgeschenken van geringe waarde (minder dan 50,00 EUR, excl. btw)¹⁰¹⁰.

Voor aftrek komt niet in aanmerking, de belasting geheven op de inkoop van geestrijke dranken die bestemd zijn om gratis aan de klanten te worden uitgedeeld, zelfs wanneer het gaat om geschenken van geringe waarde¹⁰¹¹.

De bloemen die een handelaar ter gelegenheid van een huwelijk aan zijn klanten schenkt, zijn een gebruikelijk geschenk. De belasting die bij de aankoop van deze bloemen werd betaald, is derhalve aftrekbaar wanneer de aankoopprijs ervan minder bedraagt dan 500 BEF (oud bedrag).¹⁰¹²

De btw geheven op de aankoop van bloemen die een onderneming aanbiedt bij het overlijden van een persoon die ze tewerkstelt, is slechts aftrekbaar wanneer de overledene alleen maar een loon- of weddetrekkende was van de onderneming. Dezelfde gedachtegang geldt voor de btw geheven op de aankoop van bloemen of geschenken die de onderneming aanbiedt ter gelegenheid van het huwelijk van een persoon die er is tewerkgesteld. De aftrek van btw, geheven van alle kosten met betrekking tot de aankoop van bloemen of geschenken, die worden aangeboden bij de geboorte van een kind van een personeelslid of bij het overlijden van een, zelfs naaste bloedverwant ervan, moet worden verworpen. Deze bloemen of geschenken kunnen niet als

¹⁰⁰⁶HvJ 11 juli 1996, zaak C-306/94, Régie Dauphinoise, *Jur.HvJ* 1996, I-3695, *FJF*, No. 96/169.

¹⁰⁰⁷HvJ 29 april 2004, zaak C-77/01, EDM, *FJF*, No. 2005/92; D. STAS, "EDM: het finale holdingarrest", *TFR* 2004, 775-781; R.A. WOLF, "EDM: New guidance from Luxembourg", *International VAT Monitor* 2004, 251-255.

¹⁰⁰⁸Vr. nr. 710 DE CLIPPELE 22 september 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, nr. 129, 13467; Vr. nr. 1276 DEVLIES 8 mei 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 125, 24557-24558.

¹⁰⁰⁹Vr. nr. 249 VANDERBORGHT 24 augustus 1990, *Vr. & Antw. Senaat* 1989-1990, nr. 49, 2271, *BTW-Revue*, afl. 92, 539.

¹⁰¹⁰Besliss. nr. 571, *BTW-Revue* 1976, afl. 25, 152; Aanschr. nr. 103, 31 december 1970, § 37. Dit bedrag geldt vanaf 1 januari 2001 (zie "Aanpassing van de administratieve richtlijnen betreffende geschenken van geringe waarde en sociale voordelen", www.minfin.be), voorheen was dit bedrag 12,50 EUR of 500 BEF.

¹⁰¹¹Besliss. nr. ET 9.974, 13 januari 1972, *BTW-Revue*, afl. 6, 213.

¹⁰¹²Besliss. nr. ET 12.155, 14 juli 1972, *BTW-Revue*, afl. 9, 557.

kosten van sociale aard noch als kosten van geschenken van geringe waarde worden aangemerkt, daar ze niet in het kader van beroepsrelaties worden aangeboden¹⁰¹³.

Wanneer een belastingplichtige goederen die normaal bestemd zijn voor de verkoop, wegschenkt aan slachtoffers van een ramp, kunnen deze goederen niet als monsters aangemerkt worden. Maar wanneer de inkoop prijs van die goederen, of bij gebreke daarvan, hun normale waarde, per geschenk, lager is dan 500 BEF, excl. btw (oud bedrag), mag de regeling worden toegepast die op het stuk van de btw geldt ten aanzien van geschenken van geringe waarde. In dit geval geven die geschenken bijgevolg geen aanleiding tot herziening van de aftrek of tot onttrekking als bedoeld in artikel 12, § 1, 3° WBTW.¹⁰¹⁴

De aftrek is toegelaten voor demonstratiekosten en voor kosten die worden gemaakt bij de uitdeling van gratis stalen, in de mate dat hun kost wordt toegelaten in de algemene kosten door de directe belastingen. Men kan de conformiteit met de Btw-richtlijn van een eventuele beperking ernstig betwijfelen.

Gratis uitgedeelde handelsmonsters vallen niet onder de regel van onttrekking, op voorwaarde dat ze dezelfde producten bevatten als deze die worden vervaardigd of verkocht door de onderneming die ze uitdeelt. Een handelsmonster wordt door het Hof van Justitie omschreven als een specimen van een product waarmee de verkoop moet worden bevorderd en aan de hand waarvan de eigenschappen en kwaliteiten van het product kunnen worden beoordeeld zonder tot een ander eindgebruik te leiden dan aan dergelijke promotieactiviteiten inherent is¹⁰¹⁵. Wanneer ze worden aangeboden in dezelfde verpakking als voor de verkoop bestemde goederen, moet de belastingplichtige ervoor zorgen dat hij het bewijs kan leveren dat die producten voor demonstraties werden gebruikt en niet werden verkocht.

§ 2. TERMIJN WAARBINNEN HET RECHT OP AFTREK KAN WORDEN UITGEOEFEND

5721

art. 4 KB nr. 3

Praktisch gebeurt de aftrek pas in de btw-aangifte m.b.t. het tijdstip waarin het recht op aftrek is ontstaan. Het recht op aftrek kan echter nog worden uitgeoefend in een btw-aangifte betreffende een volgend tijdvak, ingediend vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de af te trekken belasting opeisbaar is geworden¹⁰¹⁶.

De verjaringstermijn m.b.t. de uitoefening van het recht op aftrek beliep vóór de inwerkingtreding van het gewijzigde artikel 4 van KB nr. 3 twee jaar, te rekenen vanaf het tijdstip waarop het recht op aftrek was ontstaan. Na het verstrijken van die termijn kon het recht op aftrek evenwel nog worden uitgeoefend binnen de vijf jaar vanaf het ontstaan van het recht op aftrek, mits schriftelijke aanvraag bij en toestemming van de plaatselijke controledienst¹⁰¹⁷.

De nieuwe verjaringstermijn van het recht op aftrek geldt als een gelijkschakeling met de gewone invorderingstermijn van drie jaar, hetgeen bij de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale procedure reeds was aangekondigd. Indien het recht op aftrek ontstaan was vóór 7 juli 2003, maar op deze datum nog niet werd uitgeoefend, bleven de oude termijn en de vroegere procedures van toepassing. In gevallen waarin het recht op aftrek is ontstaan na 6 juli 2003, is daarentegen de nieuwe termijn van toepassing¹⁰¹⁸.

¹⁰¹³Besliss. nr. ET 25.192, 23 februari 1977, *BTW-Revue*, afl. 29, 252.

¹⁰¹⁴Besliss. nr. ET 22.421, 29 januari 1976, *BTW-Revue*, afl. 25, 152.

¹⁰¹⁵HvJ 30 september 2010, zaak C-581/08, EMI Group Ltd., *Pb.C.* 20 november 2010, afl. 317, 7, *TFR* 2010, afl. 389, 876.

¹⁰¹⁶Art. 4 KB nr. 3 zoals gewijzigd door KB van 16 juni 2003, *BS* 27 juni 2003.

¹⁰¹⁷Aanschr. nr. 29, 25 november 1975.

¹⁰¹⁸*Informaties en Mededelingen*, AOIF - Btw, 21 april 2004.

Het Hof van Justitie heeft verduidelijkt dat de richtlijn toelaat dat de belastingplichtige het recht op aftrek van de btw op een later tijdstip mag uitoefenen, maar de nationale overheid kan wel in vervaltermijnen voorzien voor zover deze vervaltermijnen er niet toe leiden dat de belastingplichtige het recht op aftrek niet kan uitoefenen of het uiterst moeilijk ofwel nagenoeg onmogelijk voor hem is¹⁰¹⁹.

Hoofdstuk IV

Beperking van het recht op aftrek

5723

Elke beperking van het recht op aftrek die wordt opgelegd aan een belastingplichtige moet, omwille van haar invloed op de hoogte van de belastingdruk, worden toegepast op eenzelfde manier in alle lidstaten en veronderstelt bijgevolg een communautaire bepaling die deze beperking toelaat¹⁰²⁰. Bij afwezigheid van zo'n bepaling moet het recht op aftrek onmiddellijk kunnen worden uitgeoefend voor alle btw die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt¹⁰²¹.

De Btw-richtlijn voorziet in een overgangsregime voor de beperkingen van het recht op aftrek die ten tijde van de inwerkingtreding van de Btw-richtlijn in de betrokken lidstaat bestonden. Op basis van de 'standstillclause'¹⁰²² kunnen de op dat moment bestaande beperkingen worden gehandhaafd, voor zover die beperkingen geen algemene draagwijdte hebben, zijnde een beperking die van toepassing is op elke uitgave voor de aanschaf van goederen ongeacht de aard of het doel ervan. De 'standstillclause' laat enkel die bestaande beperkingen toe die betrekking hebben op specifieke goederen of diensten. Om deze reden is een nationale regeling die het recht op aftrek op algemene wijze beperkt in de mate dat de aankoop van goederen werd gesubsidieerd met overheidsmiddelen, strijdig met de Btw-richtlijn¹⁰²³. Een nationale regeling die btw-aftrek uitsluit voor alle vergoedingen die worden betaald aan een onderneming die gevestigd is in een belastingparadijs, is om dezelfde reden strijdig met de Btw-richtlijn¹⁰²⁴.

§ 1. AUTOMOBIELEN GEBRUIKT VOOR PERSONENVERVOER

5724

art. 45 § 1quinquies en § 2 WBTW

Overeenkomstig artikel 45, § 2 WBTW mag de aftrek in geen geval groter zijn dan 50 % van de betaalde btw ten aanzien van de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van auto-

¹⁰¹⁹HvJ 12 juli 2012, zaak C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD, *Pb.C.* 22 september 2012, afl. 287, 4.

¹⁰²⁰HvJ 23 april 2009, zaak C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltetöket Gyártó kft, *Pb.C.* 20 juni 2009, afl. 141, 16.

¹⁰²¹HvJ 21 september 1988, zaak 50/87, Commissie t. Franse Republiek, *Jur.HvJ*, I-4797, *FJF*, No. 90/64, *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 164; HvJ 6 juli 1995, zaak C-62/93, BP Soupergaz, *Jur.HvJ* 1995, I-1883.

¹⁰²²Art. 176 lid 2 richtlijn 2006/112/EG (voorheen: art. 17 lid 6 Zesde richtlijn).

¹⁰²³HvJ 23 april 2009, zaak C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltetöket Gyártó kft, *Pb.C.* 20 juni 2009, afl. 141, 16. Zie ook: HvJ 23 april 2009, zaak C-460/07, Sandra Puffer, *Pb.C.* 20 juni 2009, afl. 141, 190.

¹⁰²⁴HvJ 30 september 2010, zaak C-395/09, Oasis East, *Pb.C.* 20 november 2010, afl. 317, 10, *TFR* 2010, afl. 389, 877.

voertuigen, bestemd voor het vervoer van personen en/of goederen over de weg en ten aanzien van goederen en diensten met betrekking tot die voertuigen¹⁰²⁵.

- Ook als het voertuig volledig voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt, blijft de aftrek tot 50 % beperkt. De bij aankoop of invoer niet-aftrekbare btw is een onderdeel van de aanschaffings- of beleggingswaarde en bepaalt mee het bedrag van de eventueel belastbare meer- of minderwaarde¹⁰²⁶.
- In geval van gemengd gebruik wordt de verhouding beroepsgebruik/totaalgebruik van de autokosten vastgesteld volgens de regels inzake inkomstenbelastingen van het laatst gecontroleerde aanslagjaar. Naderhand moet de aftrek slechts worden herzien, wanneer het verschil tussen de voorlopig toegepaste en de definitief aanvaarde verhouding 10 % of meer bedraagt.
- Wanneer de verhouding van het gemengd gebruik meer dan 50 % privégebruik uitwijst, is op grond van de gewone regels ook de aftrek uitgesloten voor het gedeelte privégebruik dat 50 % overtreft (bv. aftrek voor 2/7 m.b.t. een auto die twee dagen per week voor beroepsdoeleinden gebruikt wordt).
- Artikel 45, § 2 moet worden toegepast, ondanks het onderwerpen aan btw van het voordeel van alle aard¹⁰²⁷.
- De btw geheven op kosten van oprichting en onderhoud van een eigen garage is voor het geheel aftrekbaar¹⁰²⁸. De aftrekbeperking geldt evenmin ten aanzien van de btw, geheven op de huur of het gebruik van parkeerplaatsen¹⁰²⁹.
- De aftrekbeperking geldt alleen voor kosten m.b.t. auto's die eigendom zijn van of in huur of leasing genomen werden door de belastingplichtige die de kosten maakt. Zo is er geen beperking voor de kosten van vervoer per taxi¹⁰³⁰ of voor de huur van een parking waarin auto's van het personeel worden gestald¹⁰³¹.
- Het recht op aftrek wordt volledig verworpen voor kosten die een onderneming draagt m.b.t. een auto die eigendom is van een bestuurder, zaakvoerder, vennoot of werknemer, zelfs als de facturen op naam van de onderneming zijn gemaakt¹⁰³².
- De kosten van installatie van een niet-draagbare mobiele telefoon zijn bedoeld in artikel 45, § 2 WBTW maar niet de kosten van de gesprekken¹⁰³³.

De aftrekbeperking tot 50 % geldt in principe niet voor 'lichte vrachtwagens', waarvan de administratie de omschrijving weergeeft in haar aanschrijving nr. 10/1987, zoals gewijzigd door aanschrijving nr. 25 van 11 december 1990¹⁰³⁴ en de circulaire van 6 juni 2006¹⁰³⁵.

- Deze aftrekbeperking geldt wel voor auto's voor dubbel gebruik en dit ondanks het feit dat deze eerder als een lichte vrachtwagen werden erkend door het ministerie van Verkeerswezen¹⁰³⁶.
- Het onderscheid tussen 'automobielen gebruikt voor personenvervoer' waarvoor het recht op aftrek beperkt is en de andere voertuigen waarvoor de btw volledig aftrekbaar is, is van hoog technisch niveau¹⁰³⁷.
- Het is de lidstaten niet toegestaan om de volgens de nationale wetgeving bestaande aftrekbeperkingen na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn (voor België op 1 januari 1978) uit te breiden, de rechtbanken zijn niet gehouden door de crite-

¹⁰²⁵ *Informaties en Mededelingen*, AOIF - Btw, 1 januari 2006; Aanschr. nr. 10/1987, vervolledigd door Aanschr. nr. 25/1990. Zie Cass. 15 november 2001, *FJF*, No. 2002/57 en Rb. Leuven 14 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 868, 3: deze aanschrijvingen hebben geen wettelijke kracht en kunnen enkel als aanwijzingen gebruikt worden.

¹⁰²⁶ Vr. nr. 43 VAN GREMBERGEN, Vr. & Antw. Senaat 1985-1986, nr. 16, 831, 12 maart 1986, *BTW-Revue* 1986, afl. 73, 352.

¹⁰²⁷ Aanschr. nr. 4/1996, 9 mei 1996, *BTW-Revue*, afl. 121, 415.

¹⁰²⁸ Vr. nr. 921 VAN PARYS 18 februari 1994, Vr. & Antw. 1994, nr. 100, 28 maart 1994, 10108, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 701.

¹⁰²⁹ Vr. nr. 444 FOURNAUX 27 juli 2004, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 53, 8164-8165.

¹⁰³⁰ *BTW-Revue* 1973, afl. 10, 71, nr. 352.

¹⁰³¹ *BTW-Revue* 1976, afl. 25, 152, nr. 572.

¹⁰³² Gent 30 januari 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 220; H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 54. *Contra*: Gent 27 april 1998, *FJF*, No. 98/206; Rb. Brugge 11 december 1985, *Fisc.Koer.* 1987, 210; HvJ 8 maart 1988, zaak 165/86, Leesportefeuille intiem CV, *Fiskoloog* 1988, afl. 201, 1-2. Zie ook: Rb. Antwerpen 29 april 1998, *AFT* 1996, afl. 38, 15.

¹⁰³³ *BTW-Revue* 1986, afl. 71, 158, nr. 858.

¹⁰³⁴ Zie Cass. 15 november 2001, *FJF*, No. 2002/57; Rb. Leuven 14 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 868, 3. Deze aanschrijvingen hebben geen wettelijke kracht en kunnen enkel als aanwijzingen gebruikt worden.

¹⁰³⁵ Circ. nr. AFZ/2005-1124 (AFZ 12/2006), 6 juni 2006.

¹⁰³⁶ Rb. Brugge 2 april 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 818, 12; Mond. Vr. MOERMAN 24 oktober 2000, Kamercommissie Financiën, *Fisc.Act.* 2001, afl. 5, 5.

¹⁰³⁷ Aanschr. nr. 10/1987, vervolledigd door Aanschr. nr. 25/1990.

ria die door de btw-administratie zijn opgesteld¹⁰³⁸. Het feitelijk hanteren van de criteria van de btw-aanschrijvingen is strijdig met de Zesde richtlijn¹⁰³⁹.

Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Cassatie dient de aftrekbeperking die voortvloeit uit de gemengde belastingplicht te worden toegepast, bovenop de 50 % aftrekbeperking voor voertuigen¹⁰⁴⁰.

5725

Deze bepaling is evenwel niet van toepassing op de volgende autovoertuigen:

- De voertuigen met een maximaal toegelaten massa van meer dan 3 500 kg.
- De voertuigen voor personenvervoer met meer dan acht zitplaatsen, die van de bestuurder niet inbegrepen.
Vervoer van kleine pakjes door de exploitant van een taxibedrijf: behoud van de volledige aftrek¹⁰⁴¹.
Autorijscholen doen geen personenvervoer: aftrek beperkt tot 50 %¹⁰⁴². Deze beperking is niet ongrondwettelijk¹⁰⁴³.
- De voertuigen die speciaal zijn ingericht voor het vervoer van zieken, gewonden en gevangenen en voor lijkenvervoer.
- De voertuigen die omwille van hun technische kenmerken, niet kunnen worden ingeschreven in het repertorium van de dienst voor Inschrijving van de Voertuigen.
- De voertuigen die speciaal zijn uitgerust voor het kamperen.
- De voertuigen bedoeld in artikel 4, § 2 WIGB.
- De bromfietsen en de motorfietsen.
- De voertuigen, bestemd om te worden verkocht door een belastingplichtige die een economische activiteit uitoefent die bestaat in de verkoop van autovoertuigen.
- De voertuigen bestemd om te worden verhuurd door een belastingplichtige die een economische activiteit uitoefent die bestaat in de verhuur van autovoertuigen aan om het even wie.

De draagwijdte van deze aftrekbeperking heeft gedurende jaren het voorwerp uitgemaakt van discussie (getuige waarvan de hieronder aangehaalde rechtspraak). Naar aanleiding van twee cassatiearresten van 19 januari 2007 heeft de btw-administratie finaal een soepelere interpretatie aanvaard¹⁰⁴⁴.

Een verhuurder (of leasinggever) moet als zodanig bij het grote publiek bekend staan en ook voor dat grote publiek toegankelijk zijn. De uitzondering is niet van toepassing op een vennootschap die slechts auto's verhuurt aan een zustermaatschappij¹⁰⁴⁵. Een verhuur van twee auto's aan de hoofdaandeelhouder geeft geen recht op volledige aftrek¹⁰⁴⁶. Een dokter die af en toe verhuurt aan een vennootschap waarvan hij zelf deel uitmaakt en tevens bestuurder is, oefent geen specifieke werkzaamheid van verhuurder uit¹⁰⁴⁷. Het volstaat het niet dat de statuten van een vennootschap die een garage uitbaat, in de mogelijkheid voorzien om als verhuurbedrijf op te treden¹⁰⁴⁸.

¹⁰³⁸HvJ 8 januari 2002, zaak C-409/99, *Metropol Treuhand en Stadler*, AFT 2002, afl. 3, 141.

¹⁰³⁹S. DE RAEDT, bespreking HvJ 8 januari 2002, AFT 2002, afl. 3, 141; Antwerpen 13 januari 2003, *Fisc.Act.* 2004, afl. 7, 4-6; Rb. Gent 21 april 2004, *Fiscoloog* 2004, afl. 948, 10.

¹⁰⁴⁰Cass. 2 oktober 2003, *FJF*, No. 2004/56.

¹⁰⁴¹*BTW-Revue* 1987, afl. 77, 230, nr. 871, *Fisc.Koer.* 1987, 185; Vr. nr. 726 BREYNE 28 februari 1991, Vr. & Antw. Kamer 1990-1991, nr. 153, 13090, *BTW-Revue* 1991, afl. 95, 263.

¹⁰⁴²Aanschr. nr. 19 van 1975, *BTW-Revue* 1976, afl. 24, 17; Vr. nr. 246 GOYVAERTS 22 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 051, 208-210; Vr. nr. 518 JEHOLET 15 juni 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 066, 100-101.

¹⁰⁴³Arbitragehof 13 februari 2002, nr. 36/2002, *FJF*, No. 2002/118, kritiek door L. VANDENBERGHE, in *Fisc.Act.* 2002, afl. 14, 3.

¹⁰⁴⁴Cass. 19 januari 2007, *FJF*, No. 2007/203; Besliss. nr. ET 113.611, 7 november 2007; L. AGACHE, "Aftrek BTW op verhuurde wagens: cassatie neemt afscheid van het grote publiek", *TFR* 2007, afl. 323, 500.

¹⁰⁴⁵Vr. nr. 140 LAGAE 18 juni 1976, Vr. & Antw. Senaat 1975-1976, nr. 40, 1673, *BTW-Revue* 1976, afl. 27, 344.

¹⁰⁴⁶Brussel 24 november 1987, *FJF*, No. 88/106, *Fisc.Koer.* 1988, 65, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 300.

¹⁰⁴⁷Antwerpen 21 september 1994, *FJF*, No. 95/98. Zie ook: Cass. 1 februari 1996, *FJF*, No. 96/79. In het welbepaalde geval waarin een natuurlijk persoon vennoot en zaakvoerder is van een vennootschap waaraan

Een belastingplichtige die als activiteit de verkoop van auto's heeft, kan geen 100 % recht op aftrek genieten voor de wagens die deze aankoopt om te verhuren¹⁰⁴⁹. Andere rechtspraak aanvaardt dan weer dat het volstaat dat de belastingplichtige op een georganiseerde en geregelde basis een zelfstandige activiteit uitoefent, specifiek gewijd aan de verhuur of verkoop van automobielen. Niets zou beletten dat de belastingplichtige verschillende activiteiten uitoefent¹⁰⁵⁰.

De aftrekbeperking is van toepassing wanneer een onderneming waarvan één van de voornaamste activiteiten het verkopen van wagens is, deze wagens, in afwachting van de levering van de bestelde nieuwe wagens, tijdelijk verhuurt aan haar toekomstige klanten. De effecten van de aftrekbeperking kunnen desgevallend echter worden vermeden of op zijn minst worden beperkt, mits aanschrijving nr. 9 van 30 juli 1985 wordt nageleefd¹⁰⁵¹. Toch wordt onder bepaalde omstandigheden een aftrekrecht van 100 % toegestaan ten aanzien van garagisten die aan hun klanten vervangwagens verhuren¹⁰⁵². Het hof van beroep te Brussel oordeelde dat zelfs indien de garagist de vervangwagens gratis ter beschikking stelt, de aftrek van btw over de aankoop van die wagens moet worden toegestaan omdat *i.c.* de gratis terbeschikkingstelling slechts een middel was om de btw-belaste verkoop, herstel en onderhoud van wagens zo aantrekkelijk mogelijk te maken¹⁰⁵³.

- De voertuigen bestemd om uitsluitend te worden gebruikt voor bezoldigd personenvervoer.
- De nieuwe voertuigen in de zin van artikel 8bis, § 2, 2°, eerste gedachtestreep WBTW, andere dan deze bedoeld onder h), i) en j), die het voorwerp uitmaken van een op grond van artikel 39bis WBTW vrijgestelde levering. In dit geval wordt de aftrek slechts uitgeoefend binnen de grenzen of ten belope van het bedrag van de belasting dat op deze levering opeisbaar zou zijn, indien ze niet vrijgesteld zou zijn op grond van voornoemd artikel 39bis WBTW.

5726

In het beroep ingediend door de Europese Commissie tegen Frankrijk (zaak C-43/96), beschouwt de Commissie de erkenning van het principe van het recht op aftrek van btw op de verwerving van een vervoermiddel als fundamenteel, wanneer dat goed voor de belastingplichtige het voorwerp vormt van zijn activiteit. Zonder deze goederen zou de activiteit ten gevolge waarvan de economische operator een belastingplichtige is, immers niet plaatsvinden¹⁰⁵⁴. De Commissie meent dat de beperking van het recht van aftrek niet tot voorwerp of gevolg mag hebben dat het de lidstaten wordt toegelaten om van één van de belangrijkste principes van de Zesde richtlijn af te wijken, te weten de aftrek in elk stadium van de betaalde voorbelasting. Zo'n interpretatie is onevenredig met het beoogde doel.

In zijn arrest van 18 juni 1998 stelde het Hof van Justitie evenwel dat onder 'elke uitsluiting' van artikel 17, lid 6, 2e alinea van de Zesde richtlijn, ook uitsluitingen vallen van uitgaven met een strikt professioneel karakter. Voormelde bepaling staat de lidstaten dus toe om nationale voorschriften te handhaven die het recht van aftrek van de btw uitsluiten voor vervoermiddelen die voor de belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen¹⁰⁵⁵. Het arrest Royscot Leasing Ltd. bevestigt expliciet deze stellingname, alsook het feit dat de lidstaten hun uitsluitingen van het recht op btw-aftrek mogen handhaven totdat de Raad krachtens artikel 17, 6 van de Zesde richtlijn, zelf andere voorschriften vaststelt¹⁰⁵⁶.

hij gedurende meerdere jaren een wagen verhuurde tegen een huurprijs die hoegenaamd geen symbolisch karakter had, aanvaardt de administratie dat de natuurlijke persoon niet de hoedanigheid van belastingplichtige verwerft (Vr. nr. 206 BROTCORNE 19 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 051, 199-201).

¹⁰⁴⁸Antwerpen 25 april 2006, *TFR* 2006, afl. 310, 852.

¹⁰⁴⁹Gent 16 september 2003, *FJF*, No. 2004/145.

¹⁰⁵⁰Gent 9 juni 2009, *Fiscoloog* 2010, afl. 1197, 12.

¹⁰⁵¹Vr. nr. 1218 NYSSSENS 19 maart 2001, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, 4 september 2001, nr. 2-40, 2021. *Contra*: zie Antwerpen 9 december 1996, *BTW-practicum*, Standaard Uitgeverij, nr. 8831.

¹⁰⁵²Besliss. nr. ET 113.611, 7 november 2007; Rb. Gent 7 juni 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 836, 7; Rb. Antwerpen 11 april 2002, *Fisc.Koer.* 2002, afl. 14, 472; Rb. Antwerpen 5 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 862, 10; Rb. Brussel 10 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 893, 11; Rb. Antwerpen 1 oktober 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 908, 7; Rb. Hasselt 19 november 2003, *TFR* 2004, 330-336, noot L. AGACHE; Rb. Luik 28 april 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 984, 19; Antwerpen 25 april 2006, besproken in L. AGACHE, "Aftrek BTW op vervangwagens: zwanenzang van een 'specifieke' economische activiteit", *TFR* 2006, afl. 310, 855-862.

¹⁰⁵³Brussel 4 februari 2010, *Fisc.Act.* 2010, afl. 11, 16.

¹⁰⁵⁴Pb.C. 30 maart 1996, afl. 95, 11.

¹⁰⁵⁵HvJ 18 juni 1998, zaak C-43/96, Commissie/Frankrijk, *Jur.HvJ* 1998, I-3903.

¹⁰⁵⁶HvJ 5 oktober 1999, zaak C-305/97, Royscot Leasing Ltd., *Weekoverzicht HvJ* 1999, afl. 25, 16, *TFR* 2000, afl. 179, 364, noot P. DAUW. Zie ook inzake de draagwijdte van de standstill clause van art. 17, 6

Een forfaitaire beperking van het recht op aftrek van de btw over voertuigen die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, op basis van een machtiging van de Raad overeenkomstig de procedure van artikel 27 Zesde richtlijn, is niet in strijd met de Zesde richtlijn. Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich echter tegen een retroactieve inwerkingtreding van de machtiging¹⁰⁵⁷.

5726, 50

Bij artikel 107 van de programmawet van 27 december 2005¹⁰⁵⁸ werd artikel 45, § 2 WBTW met ingang van 1 januari 2006 aangepast, teneinde een einde te stellen aan een aantal discussies omtrent de draagwijdte van de aftrekbeperking (bv. de definitie van lichte bedrijfswagens, de volledige btw-aftrek voor belastingplichtigen wiens economische activiteit bestaat uit de verkoop en/of verhuur van autovoertuigen). De vraag rijst evenwel of de nieuwe definitie geen uitbreiding van de vroegere aftrekbeperking uitmaakt en zodoende in strijd is met de zgn. ‘standstill clause’ van artikel 17, 6 van de Zesde richtlijn¹⁰⁵⁹.

§ 2. INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERING VAN NIEUWE VERVOERMIDDELEN

5727

art. 45 § 2

lid 2 c) WBTW

Krachtens artikel 45, § 2, lid 2, c) WBTW wordt de aftrekbeperking niet toegepast op nieuwe voertuigen in de zin van artikel 8bis, § 2 WBTW (andere dan deze bestemd om te worden verhuurd of verkocht door een belastingplichtige wiens economische activiteit erin bestaat wagens te verhuren of te verkopen), die het voorwerp uitmaken van een intracommunautaire levering die op grond van artikel 39bis WBTW is vrijgesteld van btw. In dit geval wordt de aftrek evenwel slechts uitgeoefend binnen de grenzen of ten belope van het bedrag van de btw dat op deze levering eisbaar zou zijn, indien ze niet vrijgesteld zou zijn op grond van genoemd artikel 39bis WBTW.

5728

art. 45 § 1bis WBTW

Overeenkomstig artikel 45, § 1bis WBTW mogen een toevallige belastingplichtige (bedoeld in art. 8bis § 1 WBTW), een landbouwer onderworpen aan de forfaitaire landbouwregeling, een belastingplichtige zonder recht op aftrek en een belastingplichtige die vrijgesteld is op grond van de regeling voor kleine ondernemingen, de btw geheven van de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving van het nieuw vervoermiddel dat zij leveren onder de voorwaarden van artikel 39bis WBTW, slechts in aftrek brengen binnen de grenzen of ten belope van het bedrag van de btw dat op deze levering opeisbaar zou zijn, indien ze niet vrijgesteld zou zijn op grond van genoemd artikel 39bis WBTW.

Deze bepaling bevat een dubbele beperking van het recht op aftrek:

Zesde richtlijn (art. 176 richtlijn 2006/112/EG): HvJ 11 december 2008, zaak C-371/07, Danfoss A/S, AstraZeneca A/S, *Pb.C.* 7 februari 2009, afl. 32, 7; HvJ 22 december 2008, zaak C-414/07, Magoora sp. z o.o., *Pb.C.* 21 februari 2009, afl. 44, 17; HvJ 23 april 2009, zaak C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltetöket Gyártó kft, *Pb.C.* 20 juni 2009, afl. 141, 16.

¹⁰⁵⁷HvJ 29 april 2004, zaak C-17/01, Walter Sudholz, *FJF*, No. 2006/9.

¹⁰⁵⁸Art. 107 wet 27 december 2005, *BS* 30 december 2005.

¹⁰⁵⁹T. LAMPARELLI, “Dédution et véhicules automobiles: l’article 45, § 2 ‘nouveau’ du Code de la TVA est arrivé!”, *Act.fisc.* 2006, afl. 1, 6; *Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 1 januari 2006; V. SEPULCHRE, “La déduction de la T.V.A. pour les véhicules automobiles - Etat des lieux au 1^{er} janvier 2006”, *RGF* 2006, afl. 8, 3-13. *Contra*: Circ. nr. AFZ/2005-1124, 6 juni 2006; zie ook Cass. 19 januari 2007, *FJF*, No. 2007/203; *Besliss. nr.* ET 113.611, 7 november 2007.

- enerzijds ten aanzien van de aard van de aftrekbare btw: het betreft slechts de btw geheven van de aankoop, de verwerving of de invoer van het nieuwe vervoermiddel. De btw geheven van goederen en diensten met betrekking tot de verkoop van het vervoermiddel, zoals kosten van vervoer, reclame, tussenpersonen, kan niet in aftrek worden gebracht;
- anderzijds ten aanzien van het bedrag van de aftrekbare btw: dit bedrag wordt berekend door op de maatstaf van heffing van de vrijgestelde levering, het tarief toe te passen dat voor deze levering in België zou gelden.

Het recht op aftrek ontstaat pas op het tijdstip van de intracommunautaire levering, verricht onder de voorwaarden van artikel 39bis WBTW. Het wordt uitgeoefend bij wijze van teruggaaf, aangezien de levering vrijgesteld is van btw.

Hoofdstuk V

Uitsluiting van het recht op aftrek

§ 1. WETTELIJKE UITSLUITINGEN VAN HET RECHT OP AFTREK

5729

art. 45 § 3-§ 5 WBTW

Op grond van artikel 45, § 3 tot § 5 WBTW komt niet voor aftrek in aanmerking, de btw ter zake van:

- Leveringen en intracommunautaire verwervingen van tabaksfabrikaten.
- Leveringen en intracommunautaire verwervingen van geestrijke dranken.
De btw ter zake van de aankoop of de invoer van die dranken is niet aftrekbaar, behoudens wanneer ze bestemd zijn om te worden doorverkocht (vervaardiging van of handel in geestrijke dranken) of om te worden verstrekt ter uitvoering van een dienst (verbruik ter plaatse, als dusdanig of na te zijn verwerkt in spijzen of dranken in hotels, restaurants, privéclubs, enz.).
- Kosten van logies, spijzen en dranken in de zin van artikel 18, § 1, 10° en 11° WBTW, daaronder *niet begrepen* de kosten die worden gedaan:
 - voor het personeel dat buiten de onderneming is belast met een levering van goederen of een dienst. Dit geldt voor iedere persoon die actief tussenkomt in de uitvoering (ingevolge een contract gesloten met een derde), buiten de onderneming, van meestal materiële handelingen die nodig zijn voor de levering van goederen, de montage van een machine of bv. het oprichten van een gebouw¹⁰⁶⁰;
 - door belastingplichtigen die op hun beurt dezelfde diensten onder bezwarende titel verstrekken; in het kader van doorfacturatie van drank- en restaurantkosten, vereist de fiscale administratie dat de kosten afzonderlijk worden doorgefactureerd. Forfaitair doorgerekende kosten geven geen aanleiding tot recht op aftrek¹⁰⁶¹;
 - bij aankoop van spijzen en dranken, zonder enige dienst vanwege de verkoper m.b.t. het verbruik: de aftrekbeperking is immers enkel van toepassing op diensten en niet op de levering van goederen¹⁰⁶²;
 - wanneer een productiemaatschappij cateringkosten maakt in de zin van artikel 18, § 1, lid 2, 10° en 11° WBTW ten behoeve van haar personeelsleden die belast zijn met de productie van een film, komt de btw die op dergelijke kosten drukt slechts voor aftrek in aanmerking wanneer de kosten worden gemaakt voor het verrichten van een dienst buiten de onderneming¹⁰⁶³.

¹⁰⁶⁰Vr. nr. 240 MILQUET 9 mei 1997, Vr. & Antw. Senaat 1996-1997, nr. 47, BTW-Revue, afl. 130, 975.

¹⁰⁶¹Vr. nr. 1411 BREYNE 2 februari 1995, Vr. & Antw. Kamer 1994-1995, nr. 144, 15402-15404. Zie eveneens: Rb. Namen 19 maart 2008, Fisc.Koer. 2008, 598. Contra: Rb. Brussel 21 september 2009, Fisc.Koer. 2009, 630-635.

¹⁰⁶²Rb. Brussel 21 september 2009, Fisc.Koer. 2009, 630-635.

¹⁰⁶³Besliss. nr. ET 118.072, 24 februari 2011.

- logies en maaltijkosten die voor de interne werking van een onderneming worden gemaakt, bv. kosten gemaakt door een voetbalclub ter gelegenheid van de training en van de voorbereiding van wedstrijden in de eigen installaties of in die van de club die de wedstrijd organiseert¹⁰⁶⁴ of kosten wegens de organisatie van een personeelsfeest in een hotel of een restaurant¹⁰⁶⁵.

Er is geen recht op aftrek van de btw op restaurantkosten, wanneer deze aan het cliënteel worden ter beschikking gesteld in het kader van een seminarie, indien voor de deelname aan het seminarie een globale prijs wordt gefactureerd waarin de kost voor de lunch niet wordt onderscheiden¹⁰⁶⁶.

d. Kosten van onthaal.

Bedoeld zijn de kosten:

- die een onderneming maakt voor het onthaal, de ontvangst, het vermaak of de ontspanning van personen die vreemd zijn aan de onderneming;
- van een banket waaraan betalende en niet-betalende gasten deelnemen¹⁰⁶⁷.

Als kosten van onthaal worden aangemerkt:

1. Aankoop van een pleziervaartuig voor tochten met klanten of leveranciers¹⁰⁶⁸.
2. Kosten van inrichting van een appartement dat kosteloos ter beschikking van klanten wordt gesteld¹⁰⁶⁹.
3. Uitgaven m.b.t. een aan potentiële klanten aangeboden reis met autocar en bij de reis horende diensten¹⁰⁷⁰.
4. Kosten van oprichting van lokalen, bestemd voor logies van chauffeurs van vreemde firma's¹⁰⁷¹.
 - reclamekosten zijn geen kosten van onthaal, bv. de uitgaven m.b.t. het gebruik van loges en business-seats op voetbalvelden en andere instellingen voor sport en cultuur¹⁰⁷², voor zover bedoelde ondernemingen door middel van die businessseats en loges onder één of andere vorm publiciteit voeren¹⁰⁷³;
 - demonstratiekosten zijn geen kosten van onthaal, bv. uitdeling van handelsmonsters of van goederen om te proeven (bv. wijn)
5. De btw over dranken die gratis worden aangeboden bij de opening van een restaurant, een café of een dergelijke inrichting of tijdens een klanten- en/of leveranciersreceptie van zo een inrichting, is overeenkomstig artikel 45, § 3, 4^o WBTW niet aftrekbaar. De situatie is anders wanneer het drankje 'gratis' aangeboden wordt in het kader van het verstreken van een maaltijd of consumpties onder bezwarende titel¹⁰⁷⁴.
6. Om te beoordelen of uitgaven al dan niet als kosten van onthaal moeten worden aangemerkt, dient men niet alleen rekening te houden met hun aard, maar eveneens met de omstandigheden waarin ze worden gedaan. Zo zijn de kosten die door een hoteluitbater gemaakt worden ter verfraaiing van de lokalen, het opluisteren van avonden en de zorg besteed aan de bereiding van de maaltijden, geen kosten van onthaal¹⁰⁷⁵.

Een maatregel waarbij alle uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning principieel zijn uitgesloten van het recht op btw-aftrek, terwijl andere minder ingrijpende maatregelen mogelijk zijn of in de nationale rechtsorde reeds bestaan, is niet noodzakelijk ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking. De beschikking van de Raad die de Franse Republiek tot het treffen van een dergelijke maatregel machtigt, is ongeldig¹⁰⁷⁶.

¹⁰⁶⁴BTW-Revue 1981, afl. 48, 288, nr. 750.

¹⁰⁶⁵BTW-Revue 1974, afl. 15, 205, nr. 455.

¹⁰⁶⁶Rb. Brussel 6 juni 2003, TFR 2004, afl. 257, 275.

¹⁰⁶⁷BTW-Revue 1972, afl. 589, nr. 215.

¹⁰⁶⁸BTW-Revue 1976, afl. 25, 151, nr. 569.

¹⁰⁶⁹BTW-Revue 1978, afl. 34, 311, nr. 644.

¹⁰⁷⁰BTW-Revue 1978, afl. 37, 905, nr. 677; Rb. Antwerpen 15 mei 1987, BTW-Revue 1988, afl. 11, 249.

¹⁰⁷¹Rb. Verviers 6 juni 1988, BTW-Revue 1989, afl. 85, 153, FJF, No. 89/66.

¹⁰⁷²BTW-Revue 1991, afl. 94, 147, nr. 940; Vr. nr. 750 VAN DEN EYNDE 19 oktober 1993, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, 8107, 19 oktober 1993, BTW-Revue 1994, afl. 108, 370.

¹⁰⁷³Vr. nr. 1064 DEVLIES 11 januari 2006, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 113, 21557-21560.

¹⁰⁷⁴Besliss. nr. ET 93.887, 30 augustus 2000, BTW-Revue, afl. 145, 152.

¹⁰⁷⁵Besliss. nr. ET 96.653, 6 maart 2000, BTW-Revue, afl. 145, 137.

¹⁰⁷⁶HvJ 19 september 2000, gevoegde zaken C-177/99 en C-181/99, Ampafrance SA, AFT 2001, afl. 2, 81, noot D. STAS.

7. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat kosten met een publiciteitskarakter niet kunnen worden aangemerkt als kosten van onthaal en dat de btw op deze kosten bijgevolg aftrekbaar is¹⁰⁷⁷. Voorheen was de lagere rechtspraak niet eenduidig hierover¹⁰⁷⁸. De administratie legde zich principieel neer bij de rechtspraak van het Hof van Cassatie doch nuanceerde deze rechtspraak door te verdedigen dat er in geen geval recht op aftrek van de btw kon zijn, in de mate dat deze publiciteitskosten ook kosten van logies, spijzen en dranken omvatten¹⁰⁷⁹. Ook dit standpunt kan blijkens de rechtspraak van het Hof van Cassatie niet langer in alle omstandigheden stand houden¹⁰⁸⁰. In haar arrest van 11 maart 2010 stelt het Hof dat publiciteitskosten enerzijds ook gericht kunnen zijn op andere personen dan de eindkoper en anderzijds dat horecakosten deel kunnen uitmaken van het event en als dusdanig als publiciteitskosten kunnen kwalificeren. De aftrekbeperking van artikel 45, § 3, 3^o en 4^o WBTW is dan niet van toepassing. De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt had deze principes reeds toegepast¹⁰⁸¹. Het Hof van Cassatie heeft haar rechtspraak nogmaals bevestigd in een recent arrest¹⁰⁸².
8. Wanneer in het bedrijfsrestaurant gratis maaltijden worden aangeboden aan aan het bedrijf vreemde personen (bijvoorbeeld klanten, leveranciers), betreffen de ter zake gemaakte kosten, kosten van onthaal die overeenkomstig artikel 45, § 3, 4^o WBTW in principe niet aftrekbaar zijn, tenzij het bedrijf zijn restaurant met eigen personeel uitbaat¹⁰⁸³.
- e. Kosten gemaakt door reisbureaus in de zin van artikel 1, § 7, lid 1, 2^o WBTW, de btw geheven op de goederen en diensten die andere belastingplichtigen hen leveren ten behoeve van de prestaties bedoeld in artikel 18, § 2, lid 2 WBTW en die rechtstreeks ten goede van de reizigers komen.
- f. De verschuldigde of betaalde btw in de situaties bedoeld in artikel 58, § 4, 5^o WBTW (levering van tweedehandse goederen is onderworpen aan een specifieke regeling).
- g. In de mate dat hij leveringen verricht onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge, mag de belastingplichtige wederverkoper de verschuldigde of betaalde btw niet in aftrek brengen in de situaties bedoeld in artikel 58, § 4, 6^o WBTW.

§ 2. UITSLUITING VAN HET RECHT OP AFTREK VOOR BEPAALDE VOORDELEN TOEGEKEND AAN HET PERSONEEL

5730

De belastingplichtige die goederen koopt om ze gratis te verstrekken aan zijn werknemers voor hun privédoeleinden, mag geen aftrek toepassen indien hij die bestemming op voorhand kent¹⁰⁸⁴. Indien de

¹⁰⁷⁷Cass. 8 april 2005, *Fisc.Koer.* 2005, 365-367; Vr. nr. 1064 DEVLIES 11 januari 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 113, 21557-21560.

¹⁰⁷⁸Rb. Antwerpen 16 mei 1995, *Fisc.Koer.* 1995, 392; Antwerpen 15 maart 1999, *FJF*, No. 99/239; Rb. Brugge 18 maart 2003, *Fisc.Act.* 2003, afl. 30, 1-2; Rb. Antwerpen 19 maart 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 912, 10-11; Rb. Luik 29 april 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 912, 11; Rb. Antwerpen 4 juni 2003, *FJF*, No. 2004/171; Rb. Brugge 17 juni 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 912, 11-12; Vr. nr. 129 FOURNAUX 24 november 1999, *Vr. & Antw. Kamer* 1999-2000, nr. 24, 2737; Gent 29 april 2008, *Btw-brief* 2008, afl. 14, 1; Antwerpen 18 december 2007, *RGF* 2008, afl. 8, 7. De regeling op het vlak van btw kan niet zomaar worden doorgetrokken naar de inkomstenbelastingen volgens de rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Rb. Leuven 6 maart 2009, *Fiscooloog* 2009, afl. 1157, 4).

¹⁰⁷⁹Besliss. nr. ET 109.632, 24 juli 2005; Mond Vr. nr. 7582 CHABOT 29 juni 2005, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com. 665, 23-24; Vr. nr. 53 DEVLIES 11 januari 2008, *Vr. & Antw. Kamer* 2007-2008, nr. 8, 512-515; Rb. Antwerpen 9 januari 2006, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. A1 06/105. *Contra*: Gent 14 februari 2006, *FJF*, No. 2007/22; Rb. Hasselt 11 februari 2009, *Fiscooloog* 2009, afl. 1149, 12.

¹⁰⁸⁰Cass. 11 maart 2010, F.09.0019.N, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. C 10/0544, *Acc. & Fisc.* 2010, afl. 14; *contra*: Besliss. nr. ET 120.663, 2 december 2011. I. MASSIN, "Cateringkosten: fiscus blijft BTW-aftrek weigeren", *Fiscooloog* 2011, afl. 1276, 5 en R. WERNIERS, "Langverwacht standpunt administratie inzake kosten van onthaal, publiciteitskosten en kosten van logies, spijzen en dranken", *Acc. & Fisc.* 2011, afl. 43.

¹⁰⁸¹Rb. Hasselt 11 februari 2009, *FJF*, No. 2010/172, *TFR* 2009, afl. 369, 871.

¹⁰⁸²Cass. 15 juni 2012, F.11.0095.F, *btw-brief* 2012, afl. 18.

¹⁰⁸³Vr. nr. 1564 PIETERS 5 februari 2007, *Vr. & Antw. Kamer* 2006-2007, nr. 161, 31396-31398; Vr. nr. 53 DEVLIES 11 januari 2008, *Vr. & Antw. Kamer* 2007-2008, nr. 8, 512-515.

¹⁰⁸⁴p. VANDENDRIESSCHE, "Voordelen van alle aard en geschenken wat met de BTW?", *AFT* 1996, 20-36.

goederen voor die bestemming uit zijn verkoopvoorraad worden genomen, verricht hij een onttrekking en moet hij intern de btw betalen over de aankoopprijs van de goederen. Doet hij een onttrekking van goederen die hij heeft geproduceerd, dan moet de interne heffing over de kostprijs van de goederen worden gedaan. De interne heffingen sluiten de herziening uit.

§ 3. UITSLUITING VAN HET RECHT OP AFTREK VOOR KOSTELOZE HANDELINGEN

5731

Wanneer goederen worden overhandigd of diensten worden verleend, zonder enige tegenprestatie vanwege de verkrijger, moet hem geen btw in rekening worden gebracht, maar kan ook geen aftrek worden toegepast door de verstrekker van de goederen of diensten¹⁰⁸⁵. In voorkomend geval moet een onttrekking worden belast of moet de aftrek worden herzien.

- Premievoorwerpen aangeboden bij een promotieverkoop: het gaat om een gezamenlijk aanbod tegen een enige prijs waarbij het premievoorwerp mee wordt belast. Bijgevolg mag de btw, betaald voor het premievoorwerp, in aftrek worden gebracht¹⁰⁸⁶.
- De gratis uitvoering van een waarborgverplichting is niet aan de btw onderworpen, maar niettemin mag aftrek worden toegepast van de btw op de goederen en diensten die voor de uitvoering van de waarborgverplichting worden gebruikt¹⁰⁸⁷.
- Zogenaamde geschenken die in werkelijkheid de tegenprestatie zijn van een dienst (bv. voor het maken van reclame, voor het aanbrengen van klanten, enz.), moeten aan de btw worden onderworpen, waardoor wederkerig een recht op aftrek ontstaat¹⁰⁸⁸.
- Wanneer een adviesbureau, om zijn klanten te informeren over het nut beroep te doen op zijn diensten, gratis conferenties organiseert die voor iedereen toegankelijk zijn, moeten de kosten die ter gelegenheid van die conferenties worden gemaakt, worden aangemerkt als algemene onkosten van de volledige economische activiteit van deze onderneming. De belasting geheven van dergelijke kosten is derhalve aftrekbaar overeenkomstig artikel 45, § 1 WBTW, behalve uiteraard in de mate waarin een deel van deze kosten betrekking zou hebben op spijzen en/of dranken, waarvoor het recht op aftrek in elk geval is uitgesloten door artikel 45, § 3, 3° WBTW¹⁰⁸⁹.

Hoofdstuk VI

Aftrek in geval van gemengde belastingplicht

5732

art. 46, 48 § 2 WBTW

art. 12-21

KB nr. 3

In de mate waarin een persoon enerzijds handelingen stelt die buiten de toepassing van de btw vallen en anderzijds handelingen stelt in de uitoefening van de economische activiteit, namelijk zowel vrijgestelde handelingen die geen aftrek toelaten, als handelingen die wel aftrek toelaten, is deze persoon er *in se* toe gehouden om de btw die een directe en exclusieve band heeft met de activiteiten die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen, buiten beschouwing te laten voor wat betreft het recht op

¹⁰⁸⁵Inzake 'schenking' van sportartikelen aan een sportvereniging werd toch aftrek toegestaan: zie Rb. Mechelen 26 februari 1987, *Fisc.Koer.* 1987, 358; H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 4-10 en 55.

¹⁰⁸⁶*BTW-Handleiding*, nr. 349.

¹⁰⁸⁷*BTW-Revue* 1973, afl. 103, 64, nr. 343.

¹⁰⁸⁸Voor sportartikelen waarop reclame is aangebracht, zie *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 163, nr. 909; Antwerpen 4 november 1996, *AJT* 1997-1998, 24.

¹⁰⁸⁹Vr. nr. 3-6886 NYSENS 30 januari 2007, *Vr. & Antw.* Senaat 2006-2007, nr. 3-87, 9669.

af trek en vervolgens de btw af te trekken volgens de regel van het *pro rata* of het werkelijk gebruik¹⁰⁹⁰.

Alvorens enige aftrek te verrichten, moet een gemengde belastingplichtige, net zoals een volledige belastingplichtige, de btw afzonderen die geheven werd op zijn uitgaven voor privégebruik en andere dan beroepsgebruik of waarvoor een uitsluiting (hoofdstuk V) van het recht op aftrek bestaat. Om na die afzondering uit te maken welk deel van de overblijvende btw in aftrek mag worden gebracht, richt de gemengde belastingplichtige zich naar het bepaalde in de artikelen 46 en 48, § 2 WBTW en 12 tot 21 KB nr. 3.

§ 1. AFTREK VOLGENS HET ALGEMEEN VERHOUDINGSGETAL

5733

art. 46 § 1 WBTW

Overeenkomstig artikel 46, § 1 WBTW wordt de inkomende btw in aftrek gebracht volgens een verhoudingsgetal dat ieder jaar wordt berekend. Dat verhoudingsgetal is een percentage, afgeleid van een breuk met als teller het bedrag van de handelingen (excl. btw) die recht geven op aftrek en als noemer het totale bedrag van de door de belastingplichtige verrichte handelingen (excl. btw). Teller en noemer worden afgerond naar het hogere -tiental¹⁰⁹¹. Het percentage wordt afgerond naar de hogere eenheid. De artikelen 12 tot 18 KB nr. 3 regelen de uitvoering van artikel 46, § 1 WBTW:

- in afwachting van een definitieve vaststelling wordt het verhoudingsgetal per kalenderjaar vastgesteld op een voorlopig percentage, aan de hand van de omzet van het vorige jaar;
- ingeval er een verschil is van meer dan 10 procentpunten tussen het voorlopige en het definitieve verhoudingsgetal, moet een herziening in min of meer plaatsvinden; voor de bedrijfsmiddelen gebeurt die herziening op een speciale wijze;
- het staat de belastingplichtige vrij om een herziening toe te passen, wanneer het verschil tussen de in aanmerking te nemen verhoudingsgetallen geen 10 procentpunten bedraagt¹⁰⁹².

De deelneming aan paardenwedstrijden of paardenwedrennen heeft tot doel de verkoopwaarde van deze paarden te verhogen. Ze kadert aldus in de economische activiteit van een paardenfokkerij en een paardenhandel en vormt daar een geheel mee. De omstandigheid dat de ontvangen prijzengelden in het kwestieuze jaar hoger zijn dan de opbrengsten van de paardenfokkerij en paardenhandel is irrelevant, indien de betrokken belastingplichtige een zeer jonge onderneming is die haar reputatie nog moet vormen. Het ontvangen van prijzengelden in drafwedstrijden en paardenwedrennen met het oog op het fokken, opleiden, verkopen en in waarde brengen van paarden, kadert in dezelfde economische activiteit die voor de totaliteit aan de btw is onderworpen. Bijgevolg oefent de betrokkene geen twee los van elkaar staande activiteiten uit en kan hij niet als een gemengde belastingplichtige worden beschouwd¹⁰⁹³.

Ten aanzien van de aftrekbeperking voor voertuigen heeft het Hof van Cassatie beslist dat de aftrekbeperking, voortvloeiende uit de toepassing van een algemeen verhoudingsgetal, bovenop de aftrekbeperking van 50 % geldt¹⁰⁹⁴.

¹⁰⁹⁰HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, *Securenta*, TFR 2008, afl. 341, 505. Zie ook: Antwerpen 4 september 2007, *Fiscooloog* 2008, afl. 1136, 6.

¹⁰⁹¹Deze afrondingsregel, die expliciet is opgenomen in art. 175 Btw-richtlijn, is niet verplicht toepasbaar bij de berekening van het 'bijzonder verhoudingsgetal' indien de gemengde belastingplichtige de regel van het werkelijk gebruik toepast (HvJ 18 december 2008, zaak C-488/07, *Royal Bank of Scotland Group plc.*, Pb.C. 21 februari 2009, afl. 44, 19).

¹⁰⁹²BTW-Handleiding, nr. 417.

¹⁰⁹³Antwerpen 28 november 1995, *FJF*, No. 96/187; Cass. 13 oktober 2000, *Fiscooloog* 2000, afl. 776, 1-2.

¹⁰⁹⁴Cass. 2 oktober 2003, *FJF*, No. 2004/56.

Ter zake de impact van het ontvangen van subsidies en/of giften op de berekening van de omvang van het recht op btw-af trek, zie voetnoot¹⁰⁹⁵.

Artikel 19 van de Zesde richtlijn verzet er zich tegen dat nog niet voltooide woningbouwwerken voor particulieren, worden opgenomen in de noemer van het verhoudingsgetal, wanneer deze waarde niet overeenkomt met een levering van goederen of diensten die reeds werden verricht of die aanleiding hebben gegeven tot een afrekening van de werken en/of een vooruitbetaling¹⁰⁹⁶.

art. 13

KB nr. 3

art. 13 1°

KB nr. 3

Sommige handelingen zijn uitgesloten uit de berekening van het verhoudingsgetal (art. 13 KB nr. 3).

Dit is vooreerst het geval voor de opbrengst verkregen ingevolge het afstoten van investeringsgoederen die door de belastingplichtige in zijn bedrijf werden gebruikt (art. 13 1° KB nr. 3). Het begrip 'investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt' omvat evenwel niet de voertuigen die een leasebedrijf aankoopt om deze te leasen en vervolgens, na afloop van de leasecontracten, te verkopen, aangezien de verkoop van dergelijke voertuigen na afloop van deze contracten tot de gebruikelijke economische activiteiten van deze onderneming behoort¹⁰⁹⁷.

Vervolgens moeten inkomsten uit roerende en financiële verrichtingen niet worden opgenomen in het verhoudingsgetal, tenzij deze opbrengsten behoren tot een specifieke economische activiteit van dien aard¹⁰⁹⁸.

Dividenden op aandelen die ontvangen worden door een onderneming die niet voor al haar handelingen aan btw is onderworpen, moeten worden uitgesloten van de noemer van de breuk die dient voor het berekenen van het *pro rata* voor de toepassing van de aftrek¹⁰⁹⁹. De uitsluiting van de dividenden uit de noemer van het algemeen verhoudingsgetal geldt zelfs indien de holdingvennootschap voor andere activiteiten aan de btw is onderworpen en ten behoeve van haar dochtervennootschap van wie zij de dividenden ontvangt, diensten inzake beheer verricht (cf. actieve holding). Ook de interesten die uit de herbelegging van de dividenden voortkomen, moeten buiten beschouwing worden gelaten¹¹⁰⁰.

Financiële handelingen worden aangemerkt als bijkomstige handelingen, voor zover zij slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor de belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd. De omstandigheid dat meer inkomsten uit dergelijke handelingen worden gehaald dan uit de activiteit die de betrokken onderneming als hoofdvactiviteit aanmerkt, kan deze handelingen als zodanig niet uitsluiten van de kwalificatie als 'bijkomstige handelingen'¹¹⁰¹.

Banken en financiële instellingen moeten als omzet inzake kredietverrichtingen in de noemer van de breuk het brutobedrag van de ontvangen interesten vermelden¹¹⁰².

¹⁰⁹⁵Zie Concl. Adv.-Gen. Poiaries Maduro, 10 maart 2005, zaak C-243/03, Commissie t. Frankrijk; Concl. Adv.-Gen. Poiaries Maduro, 10 maart 2005, zaak C-204/03, Commissie t. Spanje; Rb. Antwerpen 5 oktober 2001, *Fiscoloog*, afl. 825, 7; Brussel 19 oktober 2001, *TFR* 2003, afl. 236, 193-200, noot I. BEHAEGHE en L. HUYBRECHTS; Vr. nr. 451 LETERME 13 september 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 061, 6888; B. THIRION, "Subventions: quelles incidences en matière de TVA?", *RGF* 2002, afl. 12, 286-302. Zie ook *Circ.* nr. AOIF 24/2007, 38-43.

¹⁰⁹⁶HvJ 26 mei 2005, zaak C-536/03, Antonio Jorge, *FJF*, No. 2006/14.

¹⁰⁹⁷HvJ 6 maart 2008, zaak C-98/07, Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S tegen Skatteministeriet, *Pb.C.* 26 april 2008, afl. 107, 8.

¹⁰⁹⁸HvJ 11 juli 1996, zaak C-306/94, Régie dauphinoise, *Jur.HvJ* 1996, I-3695; Rb. Brussel 18 september 2001, *TFR* 2003, 230, noot J. VAN DER PAAL.

¹⁰⁹⁹HvJ 22 juni 1993, zaak C-333/91, Satam, *Jur.HvJ*, I-3513, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 754; D. STAS, "Dividenden als tegenprestatie voor actieve inmenging?", *Actuele Voorinformatie* 1999, afl. 281, 6-12.

¹¹⁰⁰HvJ 14 november 2000, zaak C-142/99, Floridienne SA en Berginvest SA t. Belgische Staat, *TFR* 2001, afl. 204, 696, noot J. VAN DER PAAL, *AFT* 2001, afl. 2, 85, noot L. VANDENBERGHE; HvJ 12 juli 2001, zaak C-102/00, Welthgrove BV, *Jur.HvJ* 2001, I-5679.

¹¹⁰¹HvJ 29 april 2004, zaak C-77/01, EDM, *FJF*, No. 2005/92, D. STAS, "EDM: het finale holdingarrest", *TFR* 2004, 775-781; R.A. WOLF, "EDM: New guidance from Luxembourg", *International VAT Monitor* 2004, 251-255.

¹¹⁰²Aanschr. nr. 10, 26 juli 1995, I. LEJEUNE, "De gemengde BTW-plicht in Europees en Belgisch perspectief - Toepassing voor banken en financiële instellingen", *Fiskofoon* 1995, afl. 135, 177-202.

Overeenkomstig de regeling vóór aanschrijving nr. 10 van 1995, dienden banken de interesten op effecten in eigen portefeuille op te nemen in de noemer. Het vertrouwensbeginsel verzet er zich evenwel tegen dat de btw-administratie de door haar, sinds twee decennia aanvaardde samenstelling van het verhoudingsgetal, met terugwerkende kracht verwerpt¹¹⁰³.

§ 2. AFTREK VOLGENS HET WERKELIJK GEBRUIK

5733, 10

art. 46 § 2 WBTW

Wanneer het gebruik van een algemeen verhoudingsgetal tot een ongepaste of onevenredige aftrek leidt, kan op verzoek van de belastingplichtige of op bevel van de administratie, de regel van het werkelijk gebruik worden toegepast (art. 46 § 2 WBTW). De administratie moet zoveel mogelijk de aftrek volgens het werkelijk gebruik toelaten¹¹⁰⁴. Indien een gemengde belastingplichtige opteert voor de uitoefening van het recht op aftrek volgens de regel van het werkelijk gebruik, is deze verplicht een vergunning aan te vragen bij de btw-administratie¹¹⁰⁵. Het hof van beroep te Gent heeft evenwel geoordeeld dat de Btw-richtlijn zich verzet tegen het eisen van een dergelijk voorafgaandelijke vergunning¹¹⁰⁶. Het Hof van Cassatie heeft verduidelijkt dat noch de Europese noch de Belgische bepalingen preciseren op welk ogenblik de aanvraag voor toepassing van de regel van het werkelijk gebruik moet worden ingediend¹¹⁰⁷.

De btw-administratie mag de vergunning om de aftrekbare btw te berekenen volgens de regel van het werkelijk gebruik, niet zonder meer afwijzen. Het beginsel van niet-retroactiviteit verzet zich niet tegen het verlenen van een vergunning voor het verleden¹¹⁰⁸.

Het recht op rechtszekerheid en het vertrouwensbeginsel houden in dat de administratie het in het verleden ingenomen standpunt niet met terugwerkende kracht mag intrekken, wanneer de belastingplichtige zich aan deze gedragslijn heeft aangepast. Dat geldt bijvoorbeeld wanneer een bank 25 jaar lang een aftrekregeling heeft toegepast, zonder dat de fiscus ooit haar btw-aangifte heeft verworpen¹¹⁰⁹.

De van de beroepsuitgaven geheven btw wordt in drie groepen gesplitst:

1. De volledig aftrekbare btw (volledige belastingplichtige), eventueel met inachtneming van artikel 45, § 2 WBTW en de uitsluitingen van aftrek.
2. De niet-aftrekbare btw (niet-belastingplichtige of belastingplichtige zonder recht op aftrek).
3. De btw die volgens een bijzondere verhouding aftrekbaar is (geheven van goederen en diensten die zowel voor de belaste als voor de niet-belaste sector zijn bestemd¹¹¹⁰).

Bij de berekening van het bijzonder verhoudingsgetal voor de gemengde kosten m.b.t. de infrastructuur van een vzw, moeten de giften worden opgenomen in de noemer, aangezien de infrastructuur tevens wordt aangewend voor fondsenverwerving en -verwerking, zijnde de voornaamste activiteit van de vzw¹¹¹¹. Bij de berekening van het bijzonder verhoudingsgetal mag een

¹¹⁰³Rb. Brussel 12 oktober 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 820, 1, *Fisc.Koer.* 2001, afl. 18, 429.

¹¹⁰⁴Vr. nr. 184 MICHEL 7 december 1995, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, nr. 21, 2249, *BTW-Revue*, afl. 120, 346.

¹¹⁰⁵Cass. 2 oktober 2003, *FJF*, No. 2004/57; Gent 9 maart 1984, *FJF*, No. 84/182; H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 68.

¹¹⁰⁶Gent 9 maart 2010, *Fisc.Koer.* 2010, 481.

¹¹⁰⁷Cass. 10 februari 2012, F.10.0125.F, Belgische Staat t. Business Management Consulting nv, *FJF*, No. 2012/204.

¹¹⁰⁸RvS 3 november 1997, nr. 69.334, *Fiscoloog* 1998, afl. 652, 5.

¹¹⁰⁹Antwerpen 24 april 2007, *TFR* 2008, 339.

¹¹¹⁰Brussel 20 september 2006, *TFR* 2007, afl. 326, 675, noot K. HEYRMAN.

¹¹¹¹Brussel 19 oktober 2001, *TFR* 2003, afl. 236, 193, noot I. BEHAEGHE, I. HUYBERECHTS.

subsidie die wordt verleend voor de activiteiten waarvoor een volledig recht op aftrek bestaat, niet in de noemer worden opgenomen¹¹¹².

Over de aftrekbaarheid van de btw door een Belgische inrichting van een belastingplichtige waarvan de zetel van de economische activiteit in het buitenland is gevestigd, zie voetnoot¹¹¹³.

Hoofdstuk VII

Overdracht of teruggaaf van een overschot aan aftrekbare btw

5734

art. 8 § 1

KB nr. 4

Iedere belastingplichtige die btw-aangiften indient, moet daarin een eindafrekening maken waaruit zal blijken of hij schuldenaar dan wel schuldeiser van de Schatkist is. Is hij schuldeiser, dan wordt zijn tegoed in principe naar een volgend aangiftetijdvak overgedragen (art. 47 WBTW en art. 8 § 1 KB nr. 4).

Onder welbepaalde voorwaarden kan de belastingplichtige het overschot evenwel effectief terugvorderen (zie *infra*). De Btw-richtlijn geeft aan de lidstaten effectief de mogelijkheid om de teruggaaf autonoom te regelen, maar toch zijn ze daarin niet geheel vrij. Zo mag de teruggaaf van de aftrekbare btw niet afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde dat de belastingplichtige zijn leverancier volledig heeft betaald¹¹¹⁴.

In het kader van het economische herstelplan werd deze teruggaveprocedure uitgebreid¹¹¹⁵. De maandelijkse teruggaaf is voorbehouden voor belastingplichtigen die maandelijks een aangifte indienen. De kwartaalaangever kan overstappen op maandelijks aangiften met ingang van 1 januari van het kalenderjaar na het jaar van de aanvraag, maar in afwachting van de aanpassing van de wet aanvaardde de administratie dat indieners van kwartaalaangiften ook bij het verstrijken van een kalenderkwartaal kunnen overstappen op maandaangiften en dit sinds 1 april 2009¹¹¹⁶.

De fiscale administratie heeft een circulaire gepubliceerd waarin zij het stelsel van de maandelijkse teruggaaf nader toelicht, rekening houdende met de aangebrachte wetswijzigingen die voornamelijk betrekking hebben op de berekening van het omzetcijfer en het jaarlijks minimaal te bereiken belastingoverschot¹¹¹⁷.

Op zijn uitdrukkelijk verzoek (te vermelden in de btw-aangifte) kan hij overeenkomstig artikel 8 KB nr. 4 de teruggaaf van zijn tegoed verkrijgen, indien het:

- 245,00 EUR bereikt na indiening van de laatste maand- of kwartaalaangifte van het kalenderjaar;
- 615,00 EUR bereikt na indiening van de kwartaalaangiften m.b.t. elk van de eerste drie kwartalen van het kalenderjaar;

¹¹¹²HvJ 16 februari 2012, zaak C-25/11, Varzim Sol - Turismo, Jogo e Animação SA, TFR 2012, afl. 421, 457.

¹¹¹³Zie Vr. nr. 325 DE CLIPPELE 2 oktober 1991, Vr. & Antw. Senaat 1991-1992, 106.

¹¹¹⁴HvJ 28 juli 2011, zaak C-274/10, Europese Commissie t. Republiek Hongarije, Pb.C. 8 oktober 2011, afl. 298, 8.

¹¹¹⁵KB 10 februari 2009 tot wijziging van KB nr. 4 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, BS 13 februari 2009.

¹¹¹⁶Vr. nr. 11850 DE POTTER 25 maart 2009, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën en Begroting, COM 503, 16-17.

¹¹¹⁷Circ. nr. ET 115.806 (AOIF 9/2009), 3 maart 2009.

- 1 485,00 EUR bereikt na indiening van de maandaangifte m.b.t. de laatste maand van ieder der eerste drie kwartalen van het kalenderjaar;
- 245,00 EUR bereikt na indiening van een maandaangifte, op voorwaarde dat de belastingplichtige tijdens het verstreken kalenderjaar voor ten minste 30 % van zijn omzet,
 - handelingen heeft verricht die van de btw zijn vrijgesteld bij toepassing van de artikelen 39, 39bis, 39ter en 39quater WBTW;
 - handelingen heeft verricht welke van de belasting zijn vrijgesteld bij toepassing van de artikelen 40, § 2, 1° en 2°, 41, § 1, lid 1, 2° tot 6° en 42 WBTW;
 - handelingen heeft verricht waarvoor de belasting verschuldigd is door de medecontractant overeenkomstig de artikelen 51, § 2, lid 1, 5° en 51, § 4 WBTW;
 - handelingen heeft verricht waarvoor het verlaagd btw-tarief van toepassing is overeenkomstig de rubrieken XXXI, XXXII, XXXIII, XXXVI, XXXVII en XXXVIII van tabel A van de bijlage bij KB nr. 20;
 - handelingen heeft verricht die in het buitenland plaatsvinden voor zover het overschot voortvloeit uit de voorfinanciering van de belasting geheven deze handelingen, en het overschot in zijn voordeel minstens 12 000 EUR bedraagt tijdens dezelfde periode.

Deze teruggaaf kan alleen worden bekomen mits daartoe, op schriftelijke aanvraag, vergunning is verleend door het hoofd van het btw-controlekantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert¹¹¹⁸.

De teruggaaf van het creditsaldo van de btw rekeningen-courant gebeurt sinds 1 april 2009 rechtstreeks op het rekeningnummer van de belastingplichtige. De regelgeving met betrekking tot de volmacht (formulier nr. 690) werd dan ook afgeschaft c.q. aangepast¹¹¹⁹.

Een beslissing over de intrekking van de vergunning om btw-tegoeden maandelijks te recupereren, moet gemotiveerd zijn. Zo niet kan men de vernietiging ervan vorderen bij de Raad van State¹¹²⁰.

De teruggaaf van het overschot moet binnen een redelijke termijn geschieden. De nationale regeling waarbij de termijn voor teruggaaf wordt verlengd van 60 tot 180 dagen ingeval de belastingplichtige nog niet gedurende 12 maanden actief is, is strijdig met artikel 183 van de Btw-richtlijn en het evenredigheidsbeginsel¹¹²¹.

Hoofdstuk VIII

Herziening van de aftrek

5736

Een aftrek 'herzien' wil zeggen dat door middel van een herberekening, rechtstreeks wordt teruggegaan naar de oorspronkelijke aftrek, hetgeen aanleiding kan geven tot een terugbetaling van hetgeen vroeger te veel in aftrek werd gebracht of tot een recuperatie van hetgeen vroeger te weinig werd afgetrokken. Als correctiemechanisme onderscheidt de herziening zich duidelijk van de onttrekking, waarbij de oorspronkelijke aftrek ongemoeid wordt gelaten¹¹²².

¹¹¹⁸De voorwaarden en formaliteiten inzake de maandelijkse teruggaaf worden uitgewerkt en toegelicht, in Circ. nr. AOIF 24/2003 (ET 100.136 - ET 834.2), 4 september 2003.

¹¹¹⁹Besliss. nr. ET 115.497, 25 maart 2009.

¹¹²⁰RvS 23 oktober 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 684, 1.

¹¹²¹HvJ 10 juli 2008, zaak C-25/07, Alicja Sosnowska, *Pb.C.* 11 oktober 2008, afl. 260, 3.

¹¹²²J. VERSCHAFFEL, "Herzieningen van BTW, onttrekkingen en gelijkgestelde handelingen", *AFT* 2000, afl. 3, 126-142.

Herzelingen moeten op eigen initiatief door de belastingplichtige zelf worden gedaan in zijn btw-aangifte¹¹²³.

§ 1. GEWONE HERZIENING VAN DE AFTREK

5737

Met 'gewone' herziening wordt de herziening bedoeld van de btw die niet op bedrijfsmiddelen is geheven.

art. 5 KB nr. 3

Tot dergelijke herziening moet worden overgegaan in de volgende gevallen (art. 5 KB nr. 3):

- de oorspronkelijke aftrek is onjuist berekend;
- de voorlopige vaststelling van een gedeeltelijke aftrek was te groot of te klein;
- er is te veel btw gerekend en de afnemer moet het hem gecrediteerde (en reeds afgetrokken) deel daarvan terugstorten;
- er is een wijziging in de factoren van de berekening van de oorspronkelijke aftrek;
- er is gemengde belastingplicht, met schommelende verhoudingsgetallen of verandering van het werkelijk gebruik;
- ieder recht op aftrek is verloren gegaan.

§ 2. HERZIENING VAN DE AFTREK VAN DE BTW GEHEVEN VAN BEDRIJFSMIDDELEN

1. Algemeenheden

5738

art. 48 § 2 WBTW

Artikel 48, § 2 WBTW voorziet in een bijzondere herziening van de aftrek van de btw, geheven op bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan bedrijfsmiddelen worden toegeschreven¹¹²⁴. De termijn voor dergelijke herziening bedraagt vijf jaar voor roerende goederen en vijftien jaar voor gebouwen. Ten aanzien van gebouwen waarvoor het recht op aftrek ontstaan is vóór 31 december 1995, bedraagt het herzieningstijdvak tien jaar¹¹²⁵. De aftrek van de btw die werd geheven op infrastructuurwerken is ook onderworpen aan het herzienings-tijdvak van vijftien jaar¹¹²⁶.

Volgens het Hof van Cassatie moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds het geval waarin goederen van meet af aan slechts gedeeltelijk als bedrijfsmiddel worden gebruikt en waarin het relatieve aandeel van dat bedrijfsmatige gebruik mettertijd niet verandert, en anderzijds het geval waarin de bedrijfsmatige aanwending van goederen in de loop van de herzieningsperiode wijzigt. Alleen in dat laatste geval bestaat er mogelijkheid tot herziening. Voor goederen waarvan het beperkt bedrijfsmatige gebruik vanaf het begin vaststaat en tijdens de herzieningsperiode niet verandert, is de

¹¹²³Aanschr nr. 115, 31 december 1972, *BTW-Revue* 1973, afl. 11, 158.

¹¹²⁴Circ. nr. AFZ 3, 15 februari 2007.

¹¹²⁵KB van 25 februari 1996, *BS* 5 maart 1996.

¹¹²⁶Voor overgangsregeling, zie aanschrijving nr. AFZ 24/2002 - ET 103.009, 6 december 2002.

afrek van btw gewoon beperkt in functie van de professionele aanwending van het bedrijfsmiddel en is het toepassen van de regels inzake herziening niet aan de orde¹¹²⁷.

In het licht van de Europese rechtspraak kon deze Cassatierechtspraak niet worden volgehouden. Een belastingplichtige die goederen gebruikt voor een economische activiteit (die recht op aftrek verleent), heeft op het moment van verkrijging van die goederen recht op aftrek van de betaalde voorbelasting, hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is. Een regel of administratieve praktijk die bij een beperkt gebruik voor bedrijfsdoeleinden, het recht op aftrek in algemene zin beperkt, is slechts geldig wanneer deze voldoet aan de vereisten van artikel 27, lid 5 van de Zesde richtlijn¹¹²⁸. Correcties m.b.t. het niet-bedrijfsmatig gedeelte dienen te gebeuren via herziening van de afgetrokken btw of via het mechanisme van onttrekkingen/diensten aan zichzelf.

art. 19 § 1 WBTW

Ingevolge de tekstwijziging van artikel 19, § 1 WBTW kunnen de belastingplichtigen die vóór de wijziging een beroep hebben gedaan op het arrest Seeling voor de terugbetaling van de btw met betrekking tot het deel van het gebouw dat ze gebruiken voor hun privédoeleinden, geen gebruik meer maken van de corrigerende belastingheffing waarin die bepaling voorzag¹¹²⁹. Zoals eerder al aangegeven, werd deze regeling met ingang van 1 januari 2011 aangepast (zie randnr. 5372).

5738, 50

art. 49 1° WBTW

De administratie stond vroeger toe dat, rekening houdend met artikel 49, 1° WBTW, een belastingplichtige aftrek kan verkrijgen van een gedeelte van de btw, geheven op een bedrijfsmiddel dat hij heeft verkregen en gebruikt op een tijdstip waarop hij nog geen belastingplichtige was¹¹³⁰.

¹¹²⁷Cass. 27 september 2001, *Fisc.Act.* 2001, afl. 39, 6. Zie: Rb. Antwerpen 1 februari 2008, *Btw-brief* 2008, afl. 15, 2.

¹¹²⁸HvJ 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, *Jur.HvJ* 1991, I-3795; HvJ 8 mei 2003, zaak C-269/00, Wolfgang Seeling, *FJF*, No. 2003/217, *AFT* 2004, afl. 2, 75; HvJ 14 juli 2005, zaak C-434/03, P. Charles en T.S. Charles-Tijmens, *AFT* 2005, afl. 11, 69; Rb. Luik 12 februari 2004, *Fisc.Act.* 2004, afl. 24, 4-6; Rb. Luik 1 juni 2004, *FJF*, No. 2005/111.

¹¹²⁹Besliss. nr. ET 114.646, 16 juni 2008; Besliss. nr. ET 111.834, 19 oktober 2006; HvJ 14 september 2006, zaak C-72/05, Hausgemeinschaft Jörg und Stephanie Wollny, *FJF*, No. 2008/67.

¹¹³⁰Besliss. nr. ET 18.235, 10 november 1976; Vr. nr. 25 JORISSEN 26 januari 1982, Vr. & Antw. Senaat 1981-1982, nr. 5, 115, *BTW-Revue* 1982, afl. 53, 320; Besliss. nr. ET 110.412, 20 december 2005.

Een dergelijk standpunt bleek echter niet in overeenstemming te zijn met de bepalingen van de Btw-richtlijn, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Justitie. Ingevolge artikel 17, lid 1 van de Zesde richtlijn ('Ontstaan en omvang van het recht op aftrek') ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Derhalve is het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt. Daarenboven besliste het Hof dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen het ontstaan van het recht op aftrek niet aantast, doch enkel bepalend is voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 van de Zesde richtlijn mag aftrekken en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes. Daaruit volgt dat het onmiddellijke gebruik van de goederen voor belaste of vrijgestelde handelingen, op zich geen voorwaarde is voor de toepassing van het stelsel van de herziening van de aftrek¹¹³¹. Bijgevolg is de herziening ook van toepassing ingeval een investeringsgoed eerst is bestemd voor een vrijgestelde activiteit waarvoor geen recht op aftrek bestond, en vervolgens in de herzieningsperiode is gebruikt voor een aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen activiteit¹¹³².

Op basis hiervan kan een publiekrechtelijke overheid die als overheid (en dus als niet-belastingplichtige) een investeringsgoed aanschaft en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, in het kader van deze verkoop geen recht op herziening hebben om de bij de aanschaf van dat goed voldane btw in aftrek te brengen¹¹³³. Met verwijzing naar deze rechtspraak heeft de fiscale administratie haar standpunt met ingang van 1 juli 2005 aangepast¹¹³⁴. De Belgische wetgeving (art. 49 WBTW) werd pas eind 2011 aangepast in lijn met de Europese bepalingen¹¹³⁵.

5739

art. 6 § 1 lid 1 KB nr. 3

Bedrijfsmiddelen waarvoor de aftrek onderworpen is aan herziening zijn de lichamelijke goederen, de zakelijke rechten bedoeld in artikel 9, lid 2, 2° WBTW en de diensten, wanneer zij bestemd zijn om duurzaam te worden gebruikt als werkinstrumenten of exploitatiemiddelen (art. 6 § 1 lid 1 KB nr. 3).

art. 9 lid 2 2° WBTW

Nieuwe gebouwen die het voorwerp zijn van de in artikel 9, lid 2, 2° WBTW bedoelde zakelijke rechten, zijn bedrijfsmiddelen in hoofde van de houders van deze rechten. Alle andere goederen zijn bedrijfsmiddelen in hoofde van de verhuurder, van de leasinggever of van degene die het genot ervan verleent.

art. 12 § 1 WBTW

Hetgeen voorafgaat geldt eveneens voor de toepassing van artikel 12, § 1 WBTW (levering door ontrekking van goederen).

Voor de toepassing van de artikelen 12, § 1 en 48, § 2 WBTW, worden niet als bedrijfsmiddelen aangemerkt¹¹³⁶:

- klein materieel, klein gereedschap en kantoorbehoeften, wanneer de prijs of, bij ontstentenis van een prijs, de normale waarde, per in de handel gebruikelijke eenheid, lager is dan 10 000 BEF (245,00 EUR);
- verpakkingsmiddelen, zelfs indien ze opnieuw kunnen worden gebruikt.

5740

¹¹³¹HvJ 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, *Jur.HvJ* 1991, I-3795.

¹¹³²HvJ 30 maart 2006, zaak C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, *FJF*, No. 2007/100.

¹¹³³HvJ 2 juni 2005, zaak C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, *FJF*, No. 2006/13.

¹¹³⁴Besliss. nr. ET 110.412, 20 december 2005.

¹¹³⁵Art. 54 wet 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, *BS* 30 december 2011.

¹¹³⁶MB nr. 1 van 2 september 1980, *BS* 9 september 1980.

Het begrip 'btw geheven over bedrijfsmiddelen' omvat:

- de btw op alle leveringen en diensten die strekken of bijdragen tot de totstandkoming van een nieuw bedrijfsmiddel;
- de btw op alle leveringen en diensten die strekken of bijdragen tot de omvorming of de verbetering van een bestaand bedrijfsmiddel;

art. 7 KB nr. 3

- de btw op de verkrijging van een zakelijk recht, als bedoeld in artikel 9, lid 2 WBTW (art. 7 KB nr. 3).

5741

Het begrip 'btw geheven over bedrijfsmiddelen' omvat niet:

- de btw op herstellings- en onderhoudswerk aan bedrijfsmiddelen;
- de btw op de verkrijging, de intracommunautaire verwerving of de invoer van reserve-onderdelen voor dergelijk herstellings- en onderhoudswerk;
- de btw op de huur of de verkrijging van het genot van bedrijfsmiddelen.

5742

Voor verbouwingswerken aan gehuurde roerende bedrijfsmiddelen, zie voetnoot¹¹³⁷.

De huurder van een onroerend goed heeft recht op aftrek van de btw op werken die hij aan dat onroerend goed laat verrichten, in de mate dat het wordt gebruikt voor zijn economische activiteit. Deze btw is volgens de administratie 'btw geheven van bedrijfsmiddelen'¹¹³⁸. Door tussenkomst van de Europese Commissie heeft de administratie erkend dat geen herziening van aftrek nodig is in het geval van overdracht van handelshuur in het kader van artikel 11 WBTW.

Inzake overdracht van algemeenheid van goederen of bedrijfstak zonder de bedrijfsgebouwen of mits de vestiging van een zakelijk recht, zie voetnoot¹¹³⁹.

Verkoop door een faillissementscurator van een onroerend bedrijfsmiddel onder het stelsel van het registratierecht: de ingevolge herziening verschuldigde btw is een schuld in de massa¹¹⁴⁰.

2. Praktische gegevens

5743

art. 9 § 1

KB nr. 3

De btw geheven op bedrijfsmiddelen kan door belastingplichtigen volledig in aftrek worden gebracht, met voorbehoud uiteraard voor de auto's (*supra* hoofdstuk III) en voor de gemengde belastingplichtigen (*supra* hoofdstuk V). De afgetrokken btw is gedurende vijf jaar aan herziening onderworpen,

¹¹³⁷Zie Brussel 16 september 1981, *JDF* 1982, 281; Brussel 17 maart 1982, *JDF* 1982, 310, *FJF*, No. 82/81, *RW* 1984-1985, 211, *BTW-Revue* 1990, afl. 92, 461, noot.

¹¹³⁸*BTW-Revue* 1972, afl. 6, 214, nr. 273. Voor verbouwingswerken verricht voor rekening van een huurder die zijn huurrecht overdraagt: zie Vr. nr. 171 BELOT 16 februari 1987, Vr. & Antw. Senaat 1986-1987, nr. 23, 1478, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 189; Vr. nr. 246 BELOT 10 april 1987, Vr. & Antw. Senaat 1986-1987, nr. 30, 1937, en nr. 34, 2182; Vr. nr. 268 CARDOEN 4 mei 1987, *BTW-Revue*, afl. 77, 1987, 253 en 261; Vr. nr. 324 BELOT 26 juni 1987, Vr. & Antw. Senaat 1986-1987, nr. 41, 2631, *BTW-Revue* 1987, afl. 78, 313; J. MARCKX, *Fisc.Koer.* 1987, 234; F. WAGELMANS en E. VAN RIJSWIJCK, "Investerings- en herzieningen van de BTW-aftrek", *AFT* 1989, 35-39; Rb. Brussel 23 februari 1990, *FJF*, No. 91/20; Rb. Brugge 31 januari 1991, *FJF*, No. 91/71; Gent 4 oktober 1993, *FJF*, No. 94/122; Rb. Brugge 28 september 1993, *FJF*, No. 94/123; Rb. Mechelen 2 maart 1995, *FJF*, No. 95/122, *Fisc.Koer.* 1995, afl. 7, 293.

¹¹³⁹Gent 20 februari 1990, *BTW-Revue* 1991, afl. 93, 53, *FJF*, No. 90/89, *Fisc.Koer.* 1990, 317; Rb. Brugge 25 mei 2004, *Fisc.Koer.* 2004, 633-639, noot L. KELL; Besliss. nr. ET 18.638, 16 oktober 1974; Besliss. nr. ET 26.872, 27 september 1978; Besliss. nr. ET 108.759, 26 januari 2005.

¹¹⁴⁰Cass. 20 januari 1994, *AFT* 1994, afl. 8-9, 217, *RGF* 1994, afl. 8-9, 256, *BTW-Revue* 1995, afl. 115, 829.

wanneer het om roerende bedrijfsmiddelen of diensten met de kenmerken van een bedrijfsmiddel gaat. Dat tijdvak bedraagt vijftien jaar (tot 31 december 1995 tien jaar) ten aanzien van de btw, geheven op handelingen die strekken of bijdragen tot de verkrijging met voldoening van de btw op een zakelijk recht op een gebouw en tot de oprichting of de verkrijging, met voldoening van de btw, van een gebouw (art. 9 § 1 KB nr. 3). Het herzieningstijdvak blijft dus vijf jaar voor handelingen die slechts de omvorming of verbetering van een gebouw beogen.

art. 9 § 2
KB nr. 3

De herziening omvat 1/5 of 1/15 van de oorspronkelijke aftrek, per kalenderjaar waarop ze betrekking heeft. Het herzieningstijdvak (vijf jaar of vijftien jaar) begint in principe te lopen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan. De administratie kan echter toestaan of opleggen dat de looptijd pas begint op 1 januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen (art. 9 § 2 KB nr. 3). De ingebruikneming kan worden bewezen door het voorleggen van overeenstemmende stukken¹¹⁴¹.

Voor de onroerende bedrijfsmiddelen waarvan de btw vanaf 1 januari 2012 opeisbaar is geworden, werd beslist dat het vijftienjarige herzieningstijdvak in alle gevallen en verplicht start op 1 januari van het jaar waarin het gebouw in gebruik wordt genomen¹¹⁴². Enkel voor de roerende bedrijfsmiddelen geldt nog het principe dat het herzieningstijdvak start op 1 januari van het jaar waarin de btw opeisbaar wordt, ongeacht de ingebruikname van het bedrijfsmiddel.

Herziening moet niet gebeuren voor de btw op herstellingswerken¹¹⁴³. Hetzelfde geldt voor onderhouds- en reinigingswerk.

3. Gevallen van herziening

5750

art. 10 KB nr. 3

Artikel 10 KB nr. 3 bepaalt in welke gevallen de herziening van de btw, geheven van bedrijfsmiddelen, moet worden verricht:

1. Geheel of gedeeltelijk gebruik van een bedrijfsmiddel voor privédoeleinden of ter verwezenlijking van handelingen die geen recht op aftrek verlenen of in een andere verhouding dan die waarop de oorspronkelijke aftrek werd berekend. Deze bepaling geldt evenwel niet wanneer het gehele privégebruik aanleiding geeft tot een belastbare levering in de zin van artikel 12, § 1, 1° of 2° WBTW.

De woorden 'ter verwezenlijking van handelingen die geen recht op aftrek verlenen' moeten worden geïnterpreteerd in functie van het geheel van de bepalingen die de werking van het btw-stelsel regelen¹¹⁴⁴. Voor wat betreft de verhuur van een drankgelegenheden door een brouwerij, met brouwerijcontract, zie voetnoot¹¹⁴⁵.

art. 11
KB nr. 3

¹¹⁴¹Rb. Antwerpen 25 mei 1987, *FJF*, No. 88/45.

¹¹⁴²Besliss. nr. ET 121.450, 27 maart 2012.

¹¹⁴³Begripsomschrijving: *BTW-Revue* 1973, afl. 10, 73, nr. 355.

¹¹⁴⁴Cass. 13 februari 1986, *FJF*, No. 86/204, *RW* 1986-1987, 344; inzake verhuur door een NV van een gedeelte van een met btw gekochte fabriek: bevestiging van het arrest Luik 19 mei 1983, *FJF*, No. 84/37. Inzake verhuur van een gebouw dat een vennootschap heeft laten oprichten: Vr. nr. 225 DE CLIPPELE 1 april 1987, Vr. & Antw. Senaat 1986-1987, nr. 29, 1885, *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 243; Vr. nr. 230 DENYS 22 mei 1987, Vr. & Antw. Kamer 1986-1987, 3143, *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 271.

¹¹⁴⁵Cass. 2 december 1988, *AFT* 1989, 199.

Slaat de wijziging in het gebruik slechts op een deel van het bedrijfsmiddel, dan wordt de herziening verricht tot beloop van 1/5 of 1/15 per jaar. In geval van een geheel gebruik buiten de btw, moet ze ineens worden verricht, d.w.z. voor het jaar van de gebruikswijziging en de nog te lopen jaren (art. 11 KB nr. 3).

2. Wijziging in de beoordelingsfactoren betreffende de economische activiteit¹¹⁴⁶.
3. Levering van een bedrijfsmiddel dat recht op aftrek verleent en in de mate waarin de aftrek werd beperkt, anders dan ingevolge artikel 45, § 2 WBTW (in hoofdzaak bij gemengde belastingplicht waar het algemeen verhoudingsgetal wordt toegepast).

De herziening wordt in eenmaal verricht m.b.t. de btw die de beperking heeft ondergaan¹¹⁴⁷. De aanvullende aftrek is maximaal het bedrag, verkregen door vermenigvuldiging van de maatstaf van heffing voor de levering van het bedrijfsmiddel met het tarief waartegen de btw waarvan de aftrek wordt herzien, berekend werd.

Het hof van beroep te Bergen is van oordeel dat artikel 10, § 1, 3^o KB nr. 3 het gelijkheidsbeginsel schendt in de mate dat het geen positieve herziening toestaat voor de btw die op grond van artikel 45, § 2 WBTW niet in aftrek kon worden gebracht¹¹⁴⁸.

4. Verdwijning van een bedrijfsmiddel uit de onderneming of wanneer het niet meer gebruikt wordt voor de btw-eenheid, ingevolge de uittreding van een van haar leden, tenzij wordt aangetoond dat zulks het gevolg is van een levering die recht op aftrek verleent of dat het bedrijfsmiddel werd vernietigd of ontvreemd.

Overdracht van bedrijfsgebouwen onder het stelsel van het registratierecht: geen herziening te verrichten indien artikel 11 WBTW van toepassing is¹¹⁴⁹ (zie randnr. 5315-5320).

De btw-schuld die ontstaat doordat de curatoren naar aanleiding van het faillissement overgaan tot de verkoop van de onroerende investeringen van de vennootschap, dient te worden gekwalificeerd als een schuld in de boedel¹¹⁵⁰.

Naar analogie met de toevallige belastingplichtige kan de professionele bouwheer die een verplichte onttrekking verricht heeft omwille van de verhuur van een nieuw opgericht gebouw, de btw alsnog integraal in aftrek brengen indien het gebouw alsnog binnen de btw-nieuwtermijn wordt verkocht¹¹⁵¹.

Als de gebruiksduur van een investeringsgoed korter is dan de vijfjarige herzieningsperiode, moet een herziening worden verricht, tenzij wordt aangetoond dat het goed het voorwerp is geweest van een levering die recht op aftrek geeft of dat het is vernietigd of ontvreemd¹¹⁵².

De belastingplichtige die de naakte eigendom van een bedrijfsmiddel overdraagt, is niet gehouden tot herziening van de met betrekking tot dat bedrijfsmiddel afgetrokken btw, indien hij het bedrijfsmiddel ook na die overdracht blijft gebruiken in de uitoefening van zijn belaste activiteit¹¹⁵³. Een goed kwalificeert niet als bedrijfsmiddel in hoofde van de blote eigenaar¹¹⁵⁴.

art. 44 § 3 2^o WBTW

De beëindiging van een bruikleenovereenkomst m.b.t. een gebouw, onmiddellijk gevolgd door een gewone huurovereenkomst, heeft herziening van de afgetrokken btw op de inrichtingswerken in hoofde van de bruikleener tot gevolg¹¹⁵⁵.

¹¹⁴⁶Rb. Brugge 19 februari 2001, *Fiscooloog* 2001, afl. 800, 11.

¹¹⁴⁷Aanschr. nr. 3, 26 januari 1981.

¹¹⁴⁸Bergen 10 oktober 2007, *FJF*, No. 2008/170.

¹¹⁴⁹*BTW-Revue* 1982, afl. 55, 463, nr. 790.

¹¹⁵⁰Gent 17 april 1996, *AJT* 1997-1998, 492.

¹¹⁵¹Vr. nr. 1185 DE CLIPPELE 5 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-40, 4 september 2001, 2019, zie ook Rb. Brussel 8 februari 2002, *TFR* 2003, 285, noot F. LIBERT.

¹¹⁵²Vr. nr. 649 DE CLIPPELE 15 mei 2000, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-25, 1176.

¹¹⁵³Cass. 11 oktober 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 39, 1; Rb. leper 9 januari 1998, *AJT* 1997-1998, 589, *AFT* 1999, 29-31; Gent 10 februari 2000, *TFR* 2000, afl. 181, 461, kritische noot D. JACQUES; zie ook L. HEYLENS, "BTW-overdracht van de naakte eigendom van gebouwen - herziening van de BTW op bedrijfsmiddelen", *Notariaat Fiscaal* 2000, afl. 18, 4; *Besliss. nr. ET 102.759*, 26 januari 2005.

¹¹⁵⁴Voorafg. *Besliss. nr. 2010.235*, 22 juni 2010.

¹¹⁵⁵Gent 6 april 2004, *FJF*, No. 2004/293.

5. Verlies van de hoedanigheid van belastingplichtige, of wanneer hij nog slechts handelingen verricht die geen recht op aftrek verlenen voor wat betreft toetreding tot een btw-eenheid onroerende goederen uit hun aard en zakelijke rechten, tenzij ze het voorwerp hebben uitgemaakt van een levering die recht op aftrek verleent of de zakelijke rechten met toepassing van de btw werden overgedragen of wederovergedragen.

Een contract van onroerende leasing wordt stopgezet omwille van het faillissement van de leasingnemer. De curator stelt het onroerend goed opnieuw ter beschikking van de leasinggever. De leasinggever moet een herziening van de in aftrek genomen btw doorvoeren aangezien er een wijziging is in de omstandigheden die het recht op aftrek toestonden¹¹⁵⁶.

Inzake de herziening naar aanleiding van de toetreding tot een btw-eenheid zie artikel 10, § 3 KB nr. 3 en randnummer 5215¹¹⁵⁷.

§ 3. HERZIENING DOOR EEN GEMENGDE BELASTINGPLICHTIGE

5751

De herzieningen die een gemengde belastingplichtige moet doen, zijn speciaal geregeld door de artikelen 15 tot 21 KB nr. 3. Zij verschillen naargelang de regeling die voor de berekening van de aftrek werd toegepast.

Aftrek volgens het algemeen verhoudingsgetal:

1. De gewone herziening (andere dan bedrijfsmiddelen) wordt verricht door voor ieder jaar het voorlopig verhoudingsgetal te vergelijken met het definitief verhoudingsgetal;
2. De herziening voor bedrijfsmiddelen gebeurt door gedurende vijf of vijftien jaar, ieder jaar de opeenvolgende definitieve verhoudingsgetallen te vergelijken met het definitieve verhoudingsgetal van het jaar waarin de aftrek is gebeurd.
3. Er is een ontheffing van de herzieningsverplichting indien het verschil tussen de in aanmerking te nemen verhoudingsgetallen niet 10 % bereikt.

Aftrek volgens de regel van het werkelijk gebruik:

art. 19 en 20 KB nr. 3

De btw moet worden herzien als goederen en diensten niet (of niet meer) gebruikt worden in de bedrijfssector waarvoor ze bestemd waren (art. 19 KB nr. 3). Ten aanzien van de bedrijfsmiddelen moet tot die herziening worden overgegaan, indien een wijziging in de bestemming intreedt vóór het verstrijken van de herzieningstermijn van vijf of vijftien jaar (art. 20 KB nr. 3), nl. de overgang van een bedrijfsmiddel van de belastbare naar de niet-belastbare sector of omgekeerd.

§ 4. HERZIENING BIJ WIJZIGING BTW-STATUUT

5752

art. 21bis KB nr. 3

Ingeval een vrijgestelde belastingplichtige voor dezelfde economische activiteit belastingplichtige wordt met recht op aftrek, kan deze belastingplichtige bij wijze van herziening zijn 'historisch' recht op aftrek uitoefenen voor zover de goederen en diensten nog werden verbruikt. Wat betreft de bedrijfsmiddelen is vereist dat op het moment van de wijziging van de hoedanigheid van de belastingplichtige, de middelen nog steeds bruikbaar zijn en de herzieningstermijn nog niet is verstreken. Het aftrekbare bedrag komt niet voor effectieve teruggaaf in aanmerking, maar wordt aangerekend op het verschuldigde btw-saldo en desgevallend overgedragen naar het volgende aangiftetijdvak (art. 21bis KB nr. 3).

¹¹⁵⁶Brussel 11 mei 2006, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. B 06/4 (vonnis a quo: Rb. Brussel 9 januari 2003, RGF 2003, afl. 2, 19). Zie ook Cass. 13 februari 1986, FJF, No. 86/204.

¹¹⁵⁷Circ. nr. AOIF 42/2007 (ET 111.702), 9 november 2007.

Organisatie van de btw

Hoofdstuk I

Algemene verplichtingen van de belastingplichtigen

5800

Belastingplichtigen, met uitzondering van deze die geen enkel recht op aftrek hebben, hebben zes hoofdverplichtingen. Vier daarvan zijn opgelegd door artikel 53 WBTW:

- a. een aangifte indienen bij de aanvang, de wijziging of de stopzetting van hun werkzaamheden;
- b. facturen uitreiken;
- c. periodisch aangifte doen van het bedrag van de handelingen die zij hebben verricht of die hen werden verstrekt in het kader van hun economische activiteit, van het bedrag van de opeisbare en de aftrekbare btw en de herzieningen, alsmede van de gegevens die noodzakelijk zijn om te voldoen aan de door de EU uitgevaardigde reglementering inzake statistiek en om de controle op de toepassing van de btw te waarborgen;
- d. de verschuldigde belasting betalen.

Artikel 53quinquies WBTW legt belastingplichtigen op ieder jaar een lijst in te dienen van hun belastingplichtige klanten met hun individuele omzet. Artikel 53sexies WBTW schrijft voor dat een belastingplichtige periodiek opgave moet doen van de verrichte intracommunautaire leveringen en diensten.

Ter uitvoering van artikel 54 WBTW, legt artikel 14 KB nr. 1 de verplichting op een boekhouding te voeren.

Hoofdstuk II

Aangifte van werkzaamheden

5801

art. 53 WBTW

Overeenkomstig de artikelen 1 tot 3 KB nr. 10 moet eenieder, alvorens een economische activiteit uit te oefenen waardoor hij belastingplichtige wordt, daarvan aangifte doen bij de btw-administratie. De belastingplichtigen zonder recht op aftrek zijn van deze verplichting ontheven.

De gastvrouw die thuis een demonstratieavond organiseert, wordt onder bepaalde voorwaarden ontslagen van de verplichting om zich als btw-plichtige te registreren (zie randnr. 5915)¹¹⁵⁸.

Iedere belastingplichtige die gehouden is tot de indiening van deze aangifte, moet binnen één maand aangifte doen:

- van de wijziging van zijn woonplaats of zetel, of van de benaming of de juridische vorm van zijn onderneming en van de gehele of gedeeltelijke wijziging van zijn economische activiteit;
- van de stopzetting van zijn economische activiteit.

¹¹⁵⁸Besliss. nr. ET 10.2595, 19 juni 2002, *Fiscooloog* 2002, afl. 863, 8.

Toekenning van een btw-identificatienummer

5802

art. 50 WBTW

Artikel 50 WBTW regelt de toekenning en het rechtsgeldig gebruik van een individueel btw-identificatienummer dat de letters BE bevat (landencode) aan iedere belastingplichtige, met uitzondering van de toevallige belastingplichtigen, vermeld in de artikelen 8 en 8bis WBTW (randnr. 5216 tot 5218), van de belastingplichtigen op wie de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen van toepassing is (zie randnr. 5901,20) en van de belastingplichtigen zonder enig recht op aftrek¹¹⁵⁹.

Als gevolg van de inwerkingtreding van het btw-pakket wordt er sinds 1 januari 2010 eveneens een btw-identificatienummer toegekend aan de belastingplichtige die uitsluitend handelingen stelt die op grond van artikel 44 WBTW zijn vrijgesteld en die hem geen enkel recht op aftrek verlenen, indien de belastingplichtige schuldenaar is van de belasting ingevolge de algemene verlegging van de heffing¹¹⁶⁰.

Met de invoering van de Kruispuntbank van Ondernemingen worden de ondernemingsloketten ingeschakeld voor de toekenning van btw-identificatienummers¹¹⁶¹.

5803

art. 53bis § 2 WBTW

Een btw-nummer met de letters BE wordt ook toegekend aan niet-belastingplichtige rechtspersonen, aan vrijgestelde kleine ondernemers en aan belastingplichtigen zonder recht op aftrek, wanneer zij overeenkomstig artikel 53bis, § 2 WBTW kennis geven van hun eerste intracommunautaire verwerving van goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten, die tot gevolg heeft dat de drempel van 11 200,00 EUR wordt overschreden (zie randnr. 5425 en 5885).

Zij kunnen het wegens overschrijding van de drempel toegekende btw-nummer rechtsgeldig gebruiken vanaf de dag van de overschrijding en tot 31 december van het kalenderjaar dat erop volgt. Indien de drempel in de loop van laatstgenoemd jaar overschreden wordt en, in voorkomend geval, in de loop van de volgende jaren, gebruiken zij hun btw-nummer rechtsgeldig tot 31 december van het jaar dat volgt op dat waarin de drempel voor het laatst overschreden werd.

5804

Tot toekenning van een btw-nummer met de letters BE wordt eveneens overgegaan wanneer de in vorig nummer vermelde personen de verklaring indienen van hun keuze om al hun intracommunautaire verwervingen aan de Belgische btw te onderwerpen, zonder de overschrijding van de drempel van 11 200,00 EUR af te wachten.

¹¹⁵⁹In het kader van de bestrijding van de fiscale fraude werd binnen de fiscale administratie instructie gegeven om vanaf 1 juli 2001 bij de toekenning van een nieuw btw-nummer een uitbreiding te voorzien van de bijlage bij het formulier 604A en desgevallend een voorafgaand persoonlijk onderhoud te organiseren. Eveneens in het kader van deze strengere procedure wordt het btw-nummer nog slechts via aangetekende brief aan de belastingplichtige zelf meegedeeld. Slechts in bepaalde uitzonderlijke omstandigheden én na een individueel en gemotiveerd verzoek staat de administratie toe dat het btw-nummer wordt meegedeeld aan een gemandateerde. Vr. nr. 2362 DE CLIPPELE 23 augustus 2002, Vr. & Antw. Senaat 2002-2003, 21 januari 2003, nr. 2-67, 377.

¹¹⁶⁰Zie voor een bespreking: D. STAS en J. HEIRMAN, "Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden", *TFR* 2010, afl. 383, 527-551.

¹¹⁶¹*Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 4 oktober 2004.

Aan elke niet in België gevestigde belastingplichtige wordt slechts een btw-identificatienummer met de letters BE toegekend als deze belastingplichtige handelingen verricht waarvoor hij een recht op aftrek van voorbelasting heeft en waarvoor hij schuldenaar is van de Belgische btw (zie randnr. 5888-5889,60).

Voor de transacties die de buitenlandse onderneming verricht in afwachting van de toekenning van haar btw-nummer, dient ter zake de verplichtingen op het vlak van de facturatie, aftrek en afdracht van de btw verwezen te worden naar de zgn. 'wachtprocedure' die de btw-administratie dienaangaande heeft uitgewerkt¹¹⁶².

5804, 20

art. 50 § 1 4° en § 2 WBTW

Aan elk lid van een btw-eenheid wordt een btw-nummer toegekend, dat een sub-identificatienummer van de eenheid vormt (art. 50 § 1 4° en § 2 WBTW).

Wat de aanvraag tot identificatie van de eenheid betreft: zie randnr. 5215,30.

5805

Landbouwers van de forfaitaire landbouwregeling kunnen het hun toegekende btw-nummer pas rechtsgeldig gebruiken voor het verrichten van intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan accijnsproducten, nadat zij vooraf de verklaring van overschrijding van de drempel hebben ingediend of de optie voor onderwerping aan de Belgische btw hebben uitgeoefend.

5806

art. 50 § 3 WBTW

In artikel 50, § 3 WBTW is bepaald dat een btw-nummer aan andere belastingplichtigen kan worden toegekend. De btw-administratie beoogt hiermee, vanaf de datum van indiening van hun aangifte van aanvang van werkzaamheid, de belastingplichtigen die onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen vallen. Eveneens beoogd zijn de belastingplichtigen zonder recht op aftrek die schuldenaar zijn van de btw wegens het ontvangen van diensten, verricht door niet in België gevestigde belastingplichtigen.

Hoofdstuk IV

Opmaken en uitreiken van facturen en stukken

5809

art. 53 § 2 WBTW

De artikelen 1 tot 13 KB nr. 1 bevatten de uitvoering van de door artikel 53, § 2 WBTW opgelegde verplichting voor leveranciers en dienstverrichters om een factuur uit te reiken voor iedere levering of dienst die zij verrichten¹¹⁶³.

Op te merken valt dat de verrichtingen die via commissaires verlopen, gelijkgesteld zijn met leveringen aan en door die commissaires.

¹¹⁶²Besliss. nr. ET 97.366, 14 februari 2000, zoals gewijzigd bij Besliss. nr. ET 98.131, 26 mei 2000, *BTW-Revue*, afl. 145, 123-135, nr. 1072, *Fiscoloog* 2000, afl. 759, 5; Besliss. nr. ET 99.808, 30 maart 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 797, 3; Vr. nr. 832 NYSENS 12 oktober 2000, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, 25 september 2001, nr. 2-41, 2080.

¹¹⁶³Aanschr. nr. 81, 7 december 1970, nr. 86, 19 mei 1971, nr. 95, 8 juni 1971, nr. 5, 10 maart 1976, nr. 22, 4 december 1981 en nr. 2, 8 februari 1983.

Via de wet van 27 januari 2004 werd de Europese facturatie-richtlijn van 20 december 2001 met ingang van 1 januari 2004¹¹⁶⁴ omgezet in intern recht. De ingevoerde regelingen hadden voornamelijk betrekking op de aanpassing van de verplichte vermeldingen op de factuur, een wijziging van de procedure inzake 'self-billing' en een wettelijke regeling voor elektronische facturatie en elektronische bewaring van facturen¹¹⁶⁵.

5809,10

art. 1 § 2 KB nr. 1

art. 60 § 3 WBTW

Met ingang van 1 januari 2010 heeft België de specifieke vormvereisten voor het uitreiken van elektronische facturen afgeschaft, waardoor de procedure aanzienlijk werd vereenvoudigd¹¹⁶⁶. Belastingplichtigen hebben nu de vrije keuze om te bepalen welke methode voor hen het meest geschikt is om elektronische facturen uit te wisselen. Het eenvoudig verzenden per e-mail van een factuur (bv. in pdf-formaat¹¹⁶⁷) is wettelijk mogelijk, mits aanvaarding door de medecontractant en voor zover de authenticiteit en integriteit gegarandeerd kan worden (art. 1 § 2 KB nr. 1). Wat betreft de bewaring of archivering van de facturen is er niet veel gewijzigd. De facturen die elektronisch worden verzonden, moeten ook elektronisch worden bewaard met inbegrip van alle gegevens die de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de factuur waarborgen en dit gedurende een periode van zeven jaar. Er is bovendien geen verandering wat betreft de vereiste dat de authenticiteit en de integriteit moet kunnen worden aangetoond (art. 60 § 3 WBTW). Hoe die authenticiteit van de leverancier en de integriteit van de inhoud moet worden gegarandeerd, wordt in principe door de onderneming zelf bepaald.

Op Europees niveau zijn de regels inzake elektronische facturatie aanzienlijk versoepeld via de tweede facturatie-richtlijn¹¹⁶⁸. Deze richtlijn treedt vanaf 1 januari 2013 in werking. De Europese Commissie heeft 'explanatory notes' gepubliceerd op haar website m.b.t. de toepassing van de nieuwe facturatieregels¹¹⁶⁹.

- Zie:
- MASSIN, I., "Factureringsrichtlijn: Europese commissie publiceert commentaar", *Fiscoloog* 2011, afl. 1273, 3.
 - OPREEL, J., "Facturering – Nieuwe regels vanaf 2013", *Fisc.Act.* 2012, afl. 28, 11-15.
 - X, "Btw-facturatie: ontwerp goedgekeurd", *Fisc.Act.* 2012, afl. 39, 12.
 - MASSIN, I., "Factuur vanaf 2013 niet meer van tel voor opeisbaarheid BTW", *Fiscoloog* 2012, afl. 1315, 1.
 - STAS, D., "Facturatie – Nieuwe btw-regeling facturen: een vereenvoudiging?", *Fisc.Act.* 2012, afl. 41, 1-4.

¹¹⁶⁴Wet 28 januari 2004, BS 10 februari 2004; KB 16 februari 2004 en KB 20 februari 2004, BS 27 februari 2004.

¹¹⁶⁵Richtlijn 2001/115/EG Raad 20 december 2001, *Pb.L.* 17 januari 2002, afl. 15; L. STREPENNE, "La transposition en droit fiscal belge des nouvelles règles de facturation", *RGF* 2004, afl. 6-7, 17-26.

¹¹⁶⁶Art. 1 en 2 KB 15 december 2009, BS 21 december 2010.

¹¹⁶⁷

Vr. nr. 0239 BROTCORNE 21 januari 2011, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 40, 3.

¹¹⁶⁸Richtlijn 2010/45/EU Raad 13 juli 2010 betreffende de btw wat de factureringsregels betreft, *Pb.L.* 22 juli 2010, afl. 189, 1. J.P. SWINKELS, "Confusing EU VAT Invoices from 2013", *International VAT Monitor* 2012, afl. 3, 174-177 en I. DESMEYTERE, "The hidden features of EU Invoicing Directive 2010/45", *International VAT Monitor* 2011, afl. 6, 400-403.

¹¹⁶⁹Te raadplegen via http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/invoicing_rules.

§ 1. VERPLICHTING TOT EN TIJDSTIP VAN OPMAKEN EN UITREIKEN

5810

art. 1 § 1

KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 1, § 1 KB nr. 1 is elke belastingplichtige die leveringen van goederen of diensten verricht, andere dan deze die zijn vrijgesteld door artikel 44 WBTW en waarvoor hij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, gehouden aan zijn medecontractanten een factuur uit te reiken of ervoor te zorgen dat in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn medecontractant of een derde, een factuur wordt uitgereikt¹¹⁷⁰.

Een factuur moet eveneens worden uitgereikt wanneer de btw opeisbaar wordt vóór de levering van een goed of vóór de voltooiing van een dienst, over de gehele prijs of over een deel daarvan, bij toepassing van de artikelen 17, § 1 en 22, § 2 WBTW¹¹⁷¹. Een factuur moet nog worden uitgereikt wanneer, voor een in artikel 39bis, lid 1, 1^o tot 4^o WBTW bedoelde levering (zie randnr. 5606), de prijs geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen.

Met de implementatie van de facturatieplicht van 20 december 2001 is het uitdrukkelijk toegestaan dat de factuur door een derde wordt uitgereikt in naam en voor rekening van de leverancier of dienstverrichter. Voor de toepassing van deze regeling is het echter nog wachten op een aanschrijving van de btw-administratie.

5811

art. 1 § 1

KB nr. 1

De voornoemde belastingplichtigen dienen geen factuur op te stellen wanneer zij goederen leveren of diensten verstrekken aan natuurlijke personen die ze bestemmen voor hun privégebruik, tenzij voor de in randnr. 5826 vermelde handelingen (art. 1 § 1 KB nr. 1).

Een leverancier die volgens de feitelijke omstandigheden niet beschikt over een afzonderlijke installatie voor verkopen aan particulieren, kan zich niet beroepen op de ontheffing van de facturatieverplichting¹¹⁷².

5812

art. 2 KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 2 KB nr. 1 zijn de in randnr. 5810 bedoelde belastingplichtigen gehouden een stuk op te maken voor de in artikel 39bis, lid 1, 4^o WBTW (zie randnr. 5606) bedoelde leveringen van goederen (i.e. in geval van overbrenging van goederen van zijn bedrijf naar een andere lidstaat).

5813

art. 3 KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 3 KB nr. 1 moeten belastingplichtigen die een handeling verrichten die door artikel 12 WBTW met een levering of door artikel 19 WBTW met een dienst is gelijkgesteld, een stuk opmaken dat de handeling vaststelt.

¹¹⁷⁰K. SPAGNOLI en I. BOLLINGH, "Facturatieplicht", AFT 1998, 437-450.

¹¹⁷¹Overeenkomstig de facturatieplicht van 20 december 2001 wordt de contractuele vervaldag geschrapt als subsidiaire oorzaak van opeisbaarheid van de btw. Over de gevolgen indien er foutief geen voor-schotfactuur werd uitgereikt: Vr. nr. 262 DE POTTER 3 juli 2008, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 033, 8354-8357.

¹¹⁷²Rb. Leuven 21 juni 1996, *Actuele Voorinformatie*, afl. 124, 2. Zie ook: I. DE LEENHEER, "Facturatieplicht in hoofde van groothandel vs. kleinhandel: bij twijfel steeds factureren?", *Acc. & Act.* 2008, afl. 14, 1.

5813,50

art. 53 § 3 WBTW

Het lid van een btw-eenheid is gehouden om een stuk op te maken indien hem een dienst als bedoeld in artikel 19bis WBTW wordt verstrekt (art. 53 § 3 WBTW, randnr. 5215,30).

5814

art. 4 § 1

KB nr.1

De in randnr. 5810 bedoelde factuur en het in randnr. 5812 bedoeld stuk moeten worden uitgereikt, uiterlijk de vijfde werkdag van de maand na die waarin de btw overeenkomstig de artikelen 17, § 1 en 22, § 2 WBTW, opeisbaar wordt over het geheel of een deel van de prijs (art. 4 § 1 KB nr. 1).

art. 4 § 2

KB nr. 1

Voor de onder de voorwaarden van artikel 39bis WBTW verrichte intracommunautaire leveringen, moeten de factuur en het stuk worden uitgereikt uiterlijk de vijfde werkdag van de maand na die waarin de levering werd verricht of uiterlijk de vijfde werkdag van de maand na die waarin een voorshot wordt betaald (art. 4 § 2 KB nr. 1).

5815

art. 9 § 1

KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 9, § 1 KB nr. 1 dienen belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen die schuldenaar zijn van de btw, overeenkomstig artikel 51, § 1, 2° en § 2, 1°, 2°, 5° en 6° WBTW of artikel 20 of 20bis KB nr. 1, uiterlijk bij het verstrijken van de maand waarin de btw opeisbaar wordt, een stuk op te stellen wanneer zij nog niet in het bezit zijn van een factuur of een als zodanig geldend stuk, met betrekking tot de handeling.

5816

art. 10

KB nr. 1 art. 44 WBTW

Overeenkomstig artikel 10 KB nr. 1 zijn de in art. 1 KB nr. 1 bedoelde belastingplichtigen ertoe gehouden om op de dag zelf van de handeling, een stuk in twee exemplaren op te stellen voor de voor hun activiteit bestemde goederen en diensten die hun, onder bezwarende of onder kosteloze titel, door een niet-belastingplichtige of door een belastingplichtige die niet gehouden is een factuur uit te reiken, worden verstrekt. Dit stuk moet door de beide partijen voor akkoord worden ondertekend. Het stuk moet niet worden opgesteld, indien een stuk wordt uitgereikt door de medecontractant.

5817

art. 11

KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 11 KB nr. 1 moet de in artikel 11 WBTW bedoelde overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, evenals de in artikel 18, § 3 WBTW bedoelde handelingen (zie randnr. 5370), worden vastgesteld in een stuk dat door de bij de overdracht betrokken partijen wordt opgesteld en waarvan iedere partij een exemplaar ontvangt.

5818

art. 12 § 1

KB nr. 1

Belastingplichtigen zijn gehouden een verbeterend stuk uit te reiken, wanneer de in randnr. 5810 bedoelde factuur of een van de in randnrs. 5812 tot 5817 bedoelde stukken, na uitreiking ervan, moeten worden verbeterd (art. 12 § 1 KB nr. 1).

Indien een vergissing in de aangifte enkel wordt verwerkt in kader II van de periodieke aangifte, dient de uitreiker van de oorspronkelijke factuur alleen een stuk uit te reiken dat zich beperkt tot het verbeteren of vervolledigen van de foutieve of ontbrekende elementen op de oorspronkelijke factuur. In het andere geval (verbetering moet in meerdere kaders van de btw-aangifte worden verwerkt) heeft de uitreiker de keuze tussen enerzijds een verbeterend stuk uit te reiken en anderzijds tegelijkertijd een creditnota en een nieuwe factuur uit te reiken, zodat de oorspronkelijke factuur volledig wordt geannuleerd¹¹⁷³.

art. 12 § 2

KB nr. 1

Belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen zijn gehouden een verbeterend stuk op te stellen, wanneer een van de in randnrs. 5812 en 5815 tot 5817 bedoelde stukken moet worden verbeterd, na de inschrijving ervan in de voorgeschreven boeken (art. 12 § 2 KB nr. 1).

Het in de vorige alinea bedoelde verbeterend stuk bevat een verwijzing naar de verbeterde factuur of het verbeterde stuk¹¹⁷⁴.

5819

art. 8 KB nr. 1

Belastingplichtigen zijn gehouden tot het opmaken van een dubbel van de facturen en andere stukken bedoeld in de randnrs. 5810, 5812 en 5824 (art. 8 KB nr. 1).

§ 2. VERMELDINGEN DIE DE FACTUREN EN STUKKEN MOETEN BEVATTEN

5820

art. 5 KB nr. 1

Het KB nr. 1 geeft geen definitie van de factuur. Het beperkt zich in artikel 5 tot de aanduiding van de vermeldingen die een factuur moet bevatten voor de toepassing van de btw, o.m. inzake aftrek. De vermeldingen gelden eveneens voor het in randnr. 5812 bedoelde stuk.

- De verplichting om in het bezit te zijn van een conforme factuur laat de belastingplichtige niet toe om, teneinde zijn recht op aftrek alsnog te kunnen uitoefenen, ontbrekende wezenlijke vermeldingen aan te vullen op grond van andere documenten¹¹⁷⁵.
- Indien een afnemer van goederen of diensten een factuur ontvangt waarop zijn btw-identificatienummer niet staat vermeld, dan mag deze niet zelf zijn identificatienummer aanbrengen om alsnog de btw in aftrek te brengen. Hij dient van de leverancier een verbeterend stuk te ontvangen¹¹⁷⁶.
- Het stuk dat door de ontvanger van bepaalde diensten of door de intracommunautaire verwerker bij het uitblijven van een factuur dient te worden opgesteld, geeft enkel recht op btw-aftrek in hoofde van de intracommunautaire verwerker. De ontvanger van de dienst dient te wachten op een factuur van de dienstverrichter, wil hij zijn recht op btw-aftrek kunnen uitoefenen¹¹⁷⁷.
- Om het verlaagd btw-tarief te genieten, moeten de facturen die de aannemer uitreikt en het dubbel dat hij bewaart, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd tarief rechtvaardigen¹¹⁷⁸.
- Indien een belastingplichtige, in gevallen waarin deze niet verplicht is facturen uit te reiken, toch facturen opstelt, dan dienen deze alle vermeldingen te bevatten die zijn voorgeschreven door artikel 5, § 1 KB nr. 1¹¹⁷⁹.

¹¹⁷³Vr. nr. 102 BROTCORNE 14 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 046, 53-55.

¹¹⁷⁴Cf. wetsontwerp ter omzetting van de facturatie-richtlijn van 20 december 2001, Kamer, DOC 54 0431/001.

¹¹⁷⁵Cass. 13 oktober 2000, TFR 2001, afl. 200, 429, noot B. DEREZ.

¹¹⁷⁶Vr. nr. 1216 NYSSSENS 29 maart 2001, Vr. & Antw. Senaat, nr. 2-37, 1846; zie ook *Fisc.Koer.* 2001, 322.

¹¹⁷⁷Vr. nr. 834 NYSSSENS 12 oktober 2000, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-35, 1710.

¹¹⁷⁸Cass. 26 januari 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 866, 15.

¹¹⁷⁹Antwerpen 8 februari 2005, *Fisc.Koer.* 2005, 418-423.

- Naar aanleiding van de herschikking en de vervanging van de Zesde richtlijn door richtlijn 2006/112/EG heeft de administratie, in verband met de verwijzing op de facturen naar de nieuwe richtlijn, bij wijze van administratieve tolerantie een overgangperiode van zes maanden toegestaan. Derhalve moeten de bepalingen van de nieuwe richtlijn 2006/112/EG sinds 1 juli 2007 worden vermeld¹¹⁸⁰.
- Indien partijen overeenkomen dat de factuur wordt gestuurd naar de ontvanger van het goed of de dienst en de betaling van de factuur wordt geëist van een derde aan wie het goed of dienst slechts indirect wordt verstrekt, moet het geheel van contracten en stukken – waaronder de factuur – duidelijk verwijzen naar de tussenkomst van deze laatste¹¹⁸¹.

Er moet op worden gelet dat de uitgereikte en ontvangen facturen de vereiste vermeldingen bevatten. Zulks is van groot belang voor de aftrekbaarheid van de btw door de verkrijger (zie randnr. 5708).

- Verplichte vermeldingen bij verkoop van diensten of goederen waarop een korting wordt toegestaan¹¹⁸².
- De minister van Financiën antwoordde op een parlementaire vraag dat er zowel inzake directe belastingen als inzake btw, geen specifieke bepalingen bestaan betreffende de taal waarin facturen moeten worden opgesteld. De Taalwet Bestuurszaken is van toepassing, zodat men de taal van het gebied waar de exploitatiezetel zich bevindt, dient te gebruiken¹¹⁸³.

5822

De lidstaten kunnen niet alleen het origineel als factuur beschouwen, maar ook elk ander document dat in de plaats komt en dat beantwoordt aan de vereisten die deze lidstaten eraan stellen. De lidstaten hebben de bevoegdheid om voor de rechtvaardiging van de aftrek, de voorlegging van het origineel van de factuur te eisen of, wanneer de belastingplichtige de factuur niet meer onder zich heeft, toe te laten dat andere bewijzen m.b.t. de werkelijkheid van de transactie waarvoor aftrek wordt gevraagd, worden voorgelegd¹¹⁸⁴.

Ingeval de medecontractant de btw moet voldoen onder toepassing van verlegging van heffing, behoeft deze, volgens het Hof van Justitie, voor de uitoefening van het recht op aftrek niet in het bezit te zijn van een factuur die alle voorgeschreven vermeldingen bevat¹¹⁸⁵.

De Btw-richtlijn verzet zich eveneens tegen een praktijk van rectificatie en navordering waarbij de niet-nakoming van de formaliteiten wordt bestraft met het verval van het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregel¹¹⁸⁶.

De btw-administratie heeft dit principe in een ruime interpretatie van toepassing verklaard op alle handelingen waarvoor de afnemer gehouden is de btw te voldoen¹¹⁸⁷. De onder randnr. 5820 geciteerde gevallen vinden met andere woorden niet langer onverkort toepassing.

§ 3. VERKOOP OP PROEF EN ZENDING OP ZICHT OF IN CONSIGNATIE

5823

art. 7 KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 7 KB nr. 1 moet bij de overhandiging of verzending van de goederen aan de geadresseerde of de consignataris, een stuk worden uitgereikt waarop de naam en het adres van de bij

¹¹⁸⁰ *Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 27 februari 2007.

¹¹⁸¹ Vr. nr. 291 BROTCORNE 8 oktober 2008, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 038, 9806-9807.

¹¹⁸² Vr. nr. 364 DE CLIPPELE 18 januari 2000, Vr. & Antw. Senaat 1999-2000, nr. 2-12, 551.

¹¹⁸³ Vr. nr. 680 NYSENS 25 mei 2000, Vr. & Antw. Senaat 1999-2000, nr. 2-20, 933. Zie ook: Vr. nr. 168 MAINGAIN 13 mei 2008, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 030, 7702-7703.

¹¹⁸⁴ HvJ 5 december 1996, zaak C-85/95, Reisdorf, *Jur. HvJ* 1996, I-6257.

¹¹⁸⁵ HvJ 1 april 2004, zaak C-90/92, Bockemühl, *Fisc. Koer.* 2004, afl. 11, 511; *Circ. nr. AFZ* 7, 7 mei 2007.

¹¹⁸⁶ HvJ 8 mei 2008, gevoegde zaken C-95/07 en C-96/07, Ecotrada SpA, *Pb.C.* 21 juni 2008, afl. 158, 6.

¹¹⁸⁷ *Circ. nr. AFZ* 7, 7 mei 2007.

de handeling betrokken partijen worden vermeld, alsook een volgnummer en de datum van de overhandiging of verzending, de gebruikelijke benaming en de hoeveelheid van de verzonden goederen¹¹⁸⁸.

Er moet eveneens een stuk worden uitgereikt aan de geadresseerde of de consignataris bij de teruggaaf van de goederen. De factuur die moet worden uitgereikt wanneer ze eigenaar van de goederen geworden zijn, moet verwijzen naar de eerder uitgereikte stukken.

5824

Wanneer de verkoper op proef, op zicht of in consignatie (zie randnr. 5311 en 5312) niet in België is gevestigd, moet de belastingplichtige die de goederen ontvangt zelf een stuk opstellen dat de in het eerste lid vermelde gegevens bevat. Hij moet eveneens een stuk opstellen bij de gehele of gedeeltelijke teruggaaf van de goederen. Wanneer hij eigenaar van de goederen is geworden, brengt hij op de factuur die hem wordt uitgereikt, een verwijzing naar de door hem opgestelde stukken aan.

§ 4. LEVERINGEN EN DIENSTEN VERSTREKT AAN PARTICULIEREN

5825

art. 1 § 1
KB nr. 1

Wanneer de in randnr. 5810 bedoelde belastingplichtige goederen levert of diensten verstrekt aan natuurlijke personen die deze goederen of diensten bestemmen voor hun privégebruik, is deze enkel verplicht een factuur uit te reiken, voor zover deze goederen en diensten zijn opgesomd in artikel 1, § 1 KB nr. 1. Uiteraard verleent de ontheffing van factureringsplicht geen vrijstelling van btw.

De belastingplichtige heeft de keuze: hij kan ofwel een factuur uitreiken ofwel een rekening of ontvangstbewijs. In vele gevallen wordt gewerkt met kasregisters, waarbij de rekening of het ontvangstbewijs wordt vervangen door de bon van het kasregister¹¹⁸⁹.

5826

De hierboven bedoelde ontheffing is niet van toepassing op de volgende handelingen¹¹⁹⁰:

- a. Leveringen van voor personen- of goederenvervoer bestemde nieuwe of tweedehandse landvoertuigen, voorzien van een motor met een cilinderinhoud van meer dan 48 kubieke centimeter of met een vermogen van meer dan 7,2 kilowatt, alsmede hun aanhangwagens, met inbegrip van auto's voor dubbel gebruik en kampeerwagens, jachten en plezierboten, vliegtuigen, watervliegtuigen, hefschroefvliegtuigen, zweefvliegtuigen, vrije of bestuurbare luchtballons en andere dergelijke luchtvaartuigen, ongeacht of ze zwaarder of lichter zijn dan de lucht, met of zonder motor.
- b. Leveringen van gebouwen en vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten die niet zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 1° WBTW.
- c. Werk in onroerende staat en daarmee gelijkgestelde onroerende handelingen waarvoor de btw-heffing is verlegd naar de medecontractant.
- d. Leveringen en diensten, bestemd voor de oprichting van een nieuw gebouw.

¹¹⁸⁸Zie ook: Vr. nr. 428 BROT CORNE 23 april 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 064, 134-135.

¹¹⁸⁹Besliss. nr. ET 103.018/2 van 2 juni 2003 maakt het mogelijk om de stukken op digitale wijze te bewaren. Voor hotelhouders, restauranthouders en carwashes wordt ter zake de digitale bewaring van de gegevens van kasregisters voorzien in een bijzondere regeling: Besliss. nr. ET 103.592, 2 juni 2003.

¹¹⁹⁰Rb. Brugge 8 oktober 2002, geen schending van de Zesde richtlijn, *Fisc.Act.* 2002, afl. 37, 7.

e. Verkopen op afbetaling en huurkopen.

In de aanschrijving nr. 2 van 1983 werden o.m. de volgende bijzondere schikkingen getroffen:

- Het stuk waarbij de handeling verplicht wordt vastgesteld (het contract), mag als factuur gelden op voorwaarde dat alle vermeldingen erop voorkomen die vereist zijn opdat het voor de toepassing van de btw als een factuur zou worden aangemerkt.
- Men mag zich ertoe beperken op de factuur of op het stuk dat daarvoor geldt, alleen de contante prijs (inclusief btw) en het btw-tarief te vermelden, indien de klant een particulier is die het goed of de dienst bestemd voor privédoeleinden.
- De maatstaf van heffing van de btw omvat noch de bedongen interesten, noch de kosten inherent aan de kredietverrichting.

f. Leveringen die betrekking hebben op goederen die, gelet op de aard ervan of op de wijze waarop ze worden aangeboden, kennelijk bestemd zijn voor een economisch gebruik, alsook de leveringen van goederen van de soort waarin de verkrijger handel drijft of die hij normaal bestemt voor de uitoefening van economische activiteit¹¹⁹¹.

- Niet de identiteit van de koper is van belang, maar wel de aard en de wijze van verpakking of aanbidding van de goederen en de associatie met een beroepsgebruik die daardoor wordt opgewekt¹¹⁹².
- Het komt aan de leverancier van de goederen toe om alle mogelijke voorzorgsmaatregelen te nemen, meer bepaald op het niveau van de interne organisatie en/of op informatieniveau, om te oordelen of de goederen kennelijk bestemd zijn voor economisch gebruik¹¹⁹³. Een btw-plichtige kan de verplichting tot uitreiken van facturen niet ontgaan door een bord te plaatsen waarop btw-plichtige kopers verzocht wordt een factuur te vragen¹¹⁹⁴.
- Goederen zijn kennelijk bestemd voor economisch gebruik, wanneer de goederen uitsluitend of in hoofdzaak vatbaar zijn voor gebruik of verkoop in het kader van een handelszaak of de uitoefening van een beroepsactiviteit, dan wel indien de wijze van aanbidding expliciet of impliciet op zodanig gebruik of zodanige verkoop wijzen. Enkel indien goederen in zulke mate door particulieren worden gekocht, dat bij het publiek geen spontaan verband met een handels- of beroepswerkzaamheid wordt gewekt, zijn de goederen kennelijk niet bestemd voor economisch gebruik¹¹⁹⁵.

g. Leveringen verricht in inrichtingen of op plaatsen die normaal niet toegankelijk zijn voor particulieren of leveringen verricht door voortbrengers- of grossiersbedrijven¹¹⁹⁶.

- Zelfbedieningszaken voor kleinhandelaars of verkoopzalen en veilingen die aan handelaars en vaklui zijn voorbehouden, moeten altijd facturen uitreiken.
- De verplichting om ook aan particulieren te factureren, geldt niet voor een producent of een groothandelaar die over een inrichting (organisatie) beschikt die aan de normale exploitatievoorwaarden van een kleinhandel voldoet¹¹⁹⁷.

h. Leveringen van onderdelen, toebehoren en uitrustingsstukken voor de onder a. vermelde goederen, alsook de werken – het wassen uitgezonderd –, verricht aan deze goederen, met inbegrip van de levering van de goederen die worden verbruikt voor de uitvoering van deze werken, wanneer de prijs incl. btw, meer bedraagt dan 125,00 EUR.

Wanneer een factuur onmiddellijk wordt uitgereikt voor een levering of een dienst met betrekking tot een motorvoertuig, mag – bij wijze van vereenvoudiging – de aanduiding van de afnemer vervangen worden door de nummerplaat van het rijtuig en dient de btw vanwege de prijs inclusief btw, niet afzonderlijk te worden vermeld¹¹⁹⁸.

i. Verrichting van verhuizing of meubelbewaring en de bij die handelingen behorende prestaties.

j. Leveringen van goederen en diensten met betrekking tot diplomaten en internationale instellingen.

k. Leveringen van beleggingsgoud.

¹¹⁹¹Aanschr. nr. 109, 20 november 1972.

¹¹⁹²Cass. 8 september 1989, *Fisc.Koer.* 1989, 479, *AFT* 1990, 95, noot I. LEJEUNE.

¹¹⁹³Vr. nr. A282 LETERME 12 november 2002, *Beknopt verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 878, 7-8.

¹¹⁹⁴Gent 4 februari 2003, *Fisc.Act.* 2003, afl. 7, 1.

¹¹⁹⁵Cass. 21 november 2003, *FJF*, No. 2004/85.

¹¹⁹⁶Aanschr. nr. 95, 8 juni 1971.

¹¹⁹⁷*BTW-Revue* 1976, afl. 26, 223, nr. 580; *BTW-Revue* 1981, afl. 51, 631, nr. 773; Luik 28 april 2010, *FJF*, No. 2011/234

¹¹⁹⁸Motorbrandstof geleverd aan de pomp: zie Vr. nr. 290 KNOOPS 5 juni 1981, Vr. & Antw. Senaat 1980-1981, nr. 38, 3859, *BTW-Revue* 1981, afl. 51, 644; Vr. nr. 258 ANSOMS, Vr. & Antw. Senaat 1984-1985, nr. 27, 3019, *BTW-Revue* 1985, afl. 68; Aanschr. nr. 22, 4 december 1981; betaling met kaart van Bancontact of Mister Cash: zie Aanschr. nr. 9, 13 juli 1983 en nr. 1, 14 februari 1986.

§ 5. REKENINGEN EN ONTVANGSTBEWIJZEN

5827

Zie randnr. 5880.

§ 6. OPENBARE VERKOPING NA FAILLISSEMENT

5828

art. 6

§ 2 en 21

KB nr. 1

Bij openbare verkoping van roerende goederen op verzoek van de curator van een gefailleerde belastingplichtige, mag de factuur die de notaris of de gerechtsdeurwaarder moet uitreiken, worden vervangen door een op basis van het proces-verbaal van toewijzing opgesteld stuk dat aan de koper wordt uitgereikt (art. 6 § 2 KB nr. 1). De notaris of de gerechtsdeurwaarder is gehouden de opeisbare btw van de koper te ontvangen, voor rekening van de curator (art. 21 KB nr. 1).

§ 7. SPECIALE GEVALLEN EN AFWIJKINGEN

5829

art. 13

KB nr. 1

Krachtens artikel 13 KB nr. 1 kan, in de gevallen en onder de voorwaarden te bepalen door of vanwege de minister van Financiën, worden toegestaan dat de vermeldingen die normaal moeten voorkomen op de facturen en de stukken, op vereenvoudigde wijze worden ingeschreven.

5830

art. 20

KB nr. 1

Artikel 20 KB nr. 1 voorziet in een afwijking op de normale betalingswijze van de btw, verschuldigd voor werk in onroerende staat en de daarmee gelijk te stellen werkzaamheden, verricht door een in België gevestigde belastingplichtige die aangiften indient¹¹⁹⁹. Is dat het geval, dan moet de in België gevestigde medecontractant (als ook hij een belastingplichtige is die aangiften indient) of de niet in België gevestigde medecontractant die een aansprakelijke vertegenwoordiger heeft laten erkennen, de verschuldigde btw in zijn btw-aangifte opnemen. De leverancier vermeldt noch het tarief, noch het bedrag van de btw op de factuur die hij aan zijn medecontractant moet uitreiken.

5831

art. 6 § 1

KB nr. 1

In artikel 6, § 1 KB nr. 1 is bepaald dat de in randnr. 5810 bedoelde factuur mag worden vervangen door een stuk waarin de medecontractant zelf afrekent voor de aan hem verrichte levering van goederen of de aan hem verstrekte dienst, indien de in dit artikel opgesomde voorwaarden vervuld zijn¹²⁰⁰.

¹¹⁹⁹Aanschr. nr. 3, 1 februari 1979.

¹²⁰⁰HvJ 17 september 1997, zaak C-141/96, B Langhorst, *Jur.HvJ* 1997, I-5073.

De afwijking toegestaan door de aanschrijving nr. 27 van 1975 is vanaf 1 januari 1993 vervangen door de regeling, vervat in de artikelen 6, § 1 en 12, § 1 KB nr. 1¹²⁰¹. Bij aanschrijving nr. 48 van 2005 werd de aanschrijving nr. 27 van 1975 opgeheven.

Indien een verkoopcommissie zijn commissieloon factureert aan zijn lastgever, moet deze factuur in de btw-aangifte behandeld worden als een creditnota, uitgereikt door de lastgever. Deze werkwijze is in principe niet toegestaan en veronderstelt de naleving van artikel 6 KB nr. 1¹²⁰².

De regels ter omzetting van de facturatie-richtlijn van 20 december 2001 voorzien in een versoepeling van de ‘self-billing’-procedure¹²⁰³:

- de partijen dienen voorafgaand overeen te komen om ‘self-billing’ toe te passen. Op verzoek van de administratie moet het bestaan van deze overeenkomst door elke partij kunnen worden aangetoond;
- de leverancier dient iedere opgemaakte factuur expliciet te aanvaarden.

art. 53 § 2 WBTW

Artikel 53, § 2 WBTW voorziet daarnaast in de mogelijkheid om het opstellen van een factuur te outsourcen naar een derde.

In aanschrijving nr. 48 van 2005 licht de btw-administratie de toepassingsvoorwaarden van betreffende ‘self-billing’-regeling toe¹²⁰⁴.

§ 8. ELEKTRONISCHE FACTURERING

5831,10

art. 1 § 2

KB nr. 1

De facturen mogen zowel op papier als, mits aanvaarding door de medecontractant, elektronisch worden verzonden (art. 1 § 2 KB nr. 1).

Om de belastingplichtigen aan te zetten tot elektronische facturatie, werd het met ingang van 1 januari 2010 mogelijk gemaakt om zelf de meest passende wijze uit te werken om de facturen te verzenden en te ontvangen¹²⁰⁵. Vóór deze datum was de belastingplichtige verplicht om de elektronische facturatie te organiseren volgens een wettelijk opgelegde methode. De belastingplichtigen moeten er wel nog over waken dat de authenticiteit en de integriteit worden bewaard alsook dat beide partijen voorafgaandelijk een overeenkomst sluiten alvorens aan te vangen met het uitwisselen van elektronische facturen.

¹²⁰¹Vr. nr. 383 DE CLIPPELE 20 januari 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, nr. 58, 10 mei 1993, 5308-5310, *BTW-Revue* 1993, afl. 105, 787.

¹²⁰²Vr. nr. 1332 MICHEL 23 april 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 140, 19295, *Fiskoloog* 1998, afl. 680, 7.

¹²⁰³Wetsontwerp, Kamer, 13 november 2003, DOC 51 0431/001, www.dekamer.be.

¹²⁰⁴Circ. nr. AOIF 48/2005 (ET 110.313), 8 december 2005.

¹²⁰⁵KB 15 december 2009 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 21 december 2009.

Op Europees niveau werd een richtlijn goedgekeurd die de voormelde principes bevestigt. Deze richtlijn treedt op 1 januari 2013 in werking¹²⁰⁶.

Hoofdstuk V

Verplichting aangifte te doen

5832

art. 53ter WBTW

De verplichting tot indiening van een aangifte waarin de verschuldigde btw wordt berekend, is in principe opgelegd aan alle belastingplichtigen, met uitzondering van degenen die geen enkel recht op aftrek hebben en de landbouwers die onderworpen zijn aan de bijzondere landbouwregeling.

De bijzondere aangifte waarvan sprake is in artikel 53ter WBTW (zie randnr. 5885,20) is hier niet bedoeld.

5832,10

art. 53octies § 2 en 3 WBTW

Met het oog op de praktische invulling van artikel 53octies, § 2 WBTW, dat o.m. de mogelijkheid creëert om de btw-aangiften in te dienen door middel van procedures waarbij informatica- en teleleidingstechnieken worden angewend, is bij wet van 5 september 2001¹²⁰⁷ officiële bewijskracht verleend aan elektronische documenten. Dit wetgevend initiatief vindt haar neerslag in de toevoeging van een § 3.

Met ingang van 1 april 2009 is iedere belastingplichtige die periodieke aangiften moet indienen, verplicht om deze aangifte op elektronische manier in te dienen. Ook de jaarlijkse lijst van btw-belastingplichtige afnemers en de kwartaalopgave van de intracommunautaire handelingen moeten verplicht elektronisch worden ingediend. Deze elektronische manier van indiening gebeurt door middel van INTERVAT.

In het geval dat overmacht (bv. technische problemen) de indiening van de documenten via INTERVAT verhindert, moet het document uitzonderlijk worden ingediend op papier, binnen de daartoe voorziene termijn.

De belastingplichtige die in de onmogelijkheid verkeert om de documenten elektronisch in te dienen, mag de documenten op papier blijven indienen. In dit geval dient de belastingplichtige een schriftelijke verklaring in te dienen bij de lokale btw-controle waarin hij nauwkeurig aangeeft waarom hij de documenten niet elektronisch kan indienen. Bovendien zal hij ieder jaar blanco papieren documenten moeten opvragen bij het lokale btw-controlekantoor¹²⁰⁸.

5833

art. 18 en 19 KB nr. 1

De periodiciteit van de indiening is in principe maandelijks. Ondernemingen met een jaaromzet (excl. btw) die 1 000 000,00 EUR niet overtreft, moeten slechts om het kwartaal een btw-aangifte indienen,

¹²⁰⁶Richtlijn 2010/45/EU Raad 13 juli 2010 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de factureringsregels betreft, *Pb.L.* 22 juli 2010, afl. 189, 1-8.

¹²⁰⁷Wet 5 september 2001, *BS* 13 oktober 2001.

¹²⁰⁸*Informaties en Mededelingen*, 6 maart 2009, ET 114.791/VB.

als zij uiterlijk de 20e van de tweede en de derde maand van ieder kwartaal een voorschot betalen, waarvan het bedrag gelijk is aan een derde van de btw die voor het vorige kwartaal verschuldigd was, eventueel verminderd met het batig saldo van de rekening-courant op de dag van de betaling¹²⁰⁹. Ter bestrijding van fiscale fraudecircuits is de mogelijkheid om kwartaalaangiften in te dienen niet mogelijk voor volgende activiteiten¹²¹⁰:

- de leveringen van minerale oliën;
- de leveringen van toestellen voor mobiele telefonie en computers, alsmede hun randapparatuur, toebehoren en onderdelen;
- de leveringen van landvoertuigen uitgerust met een motor onderworpen aan de reglementering betreffende de inschrijving.

Deze uitsluitingen zijn echter niet van toepassing indien de jaaromzet, exclusief btw, niet meer bedraagt dan 200 000,00 EUR voor het geheel van de betreffende leveringen. De overgang van de regeling kwartaalaangiften naar maandaangiften is verplicht bij het verstrijken van het kalenderkwartaal waarin de drempel wordt overschreden.

Voor alle andere overgangen van een aangiftheregeling is een uitdrukkelijk verzoek bij de btw-administratie vereist. Deze overgangen hebben steeds uitwerking op 1 januari van het kalenderjaar, volgend op de datum van de aanvraag.

Een kwartaalaangever is bovendien verplicht om maandelijks een btw-aangifte in te dienen wanneer hij per jaar voor meer dan 400 000,00 EUR vrijgestelde intracommunautaire leveringen verricht en dit vanaf de eerste maand die volgt op het kwartaal waarin deze drempel werd overschreden. De referentieperiode voor de berekening van het drempelbedrag ving aan op 1 januari 2010¹²¹¹.

5834

De maandaangifte moet worden ingediend uiterlijk de 20e van iedere maand, terwijl de kwartaalaangifte moet ingediend zijn de 20e van de maand die op ieder kalenderkwartaal volgt. Als de voormelde 20e een zaterdag, zondag of wettelijke feestdag is, wordt de indieningstermijn verlengd tot de eerstvolgende werkdag. Bijzondere regelingen gelden tijdens de vakantieperiode ('zomerfaciliteiten').

In het kader van de gecentraliseerde indiening van de aangiften bij de scanningscentra – enkel nog relevant indien de belastingplichtige in de onmogelijkheid verkeert om de aangifte elektronisch in te dienen dan wel ingeval van overmacht (cf. *supra*) – heeft de minister van Financiën verklaard dat de fiscus rekening zal houden met eventuele vertragingen met de postbedeling. Er zal geen boete worden opgelegd, indien de aangifte kan worden verwerkt tegen de 10e van de volgende maand¹²¹².

5835

art. 2 KB nr. 14

In geval van toevallige vervreemding van een nieuw gebouw of van een zakelijk recht op een nieuw gebouw, moet een bijzondere aangifte worden ingediend. Dat is ook zo bij de vervreemding van een nieuw gebouw of een zakelijk recht op een nieuw gebouw, door een belastingplichtige die btw-aangiften indient doch verplicht was tot optie om zijn vervreemding onder het btw-stelsel te kunnen plaatsen¹²¹³.

¹²⁰⁹De minister heeft verklaard dat deze voorschottenregeling niet in strijd is met de richtlijn (Vr. nr. 2203 VAN DE VELDE 20 februari 2008, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, COM 114, 11).

¹²¹⁰KB 21 juni 2001, BS 28 juni 2001; KB 23 augustus 2004, BS 31 augustus 2004.

¹²¹¹Persmededeling van de FOD Financiën, 23 maart 2009, raadpleegbaar op de site van de FOD Financiën. Zie ook: Besliss. nr. ET 117.215/1, 16 november 2009.

¹²¹²Vr. nr. 2-1268 STEVERLYNCK 27 februari 2003, Vr. & Antw. Senaat 2002-2003, nr. 2-273, 9, *Fisc.Act.* 2003, afl. 11, 8.

¹²¹³Vr. nr. 681 NYSSENS 25 mei 2000, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, 31 oktober 2000, nr. 2-25, 1181.

Schuldenaar van de btw en voldoening van de btw-schuld

Bibliografie – WILLE, P., “Voldoening van de BTW sinds 1 januari 2002”, *TFR* 2002, afl. 227, 791-798.

5837

De verschuldigheid van de btw ontstaat door de wet, niet door een of andere akte of handeling van de btw-administratie. De belastingplichtigen verrichten door de wet omschreven handelingen en daarvoor zijn zij op de door de wet bepaalde tijdstippen het door de wet bepaalde bedrag als btw van rechtswege aan de Staat verschuldigd (zie randnr. 5341 en 5397).

§ 1. SCHULDENAAR VAN DE BTW VOOR BINNENLANDSE HANDELINGEN

5838

art. 51 § 1 1° WBTW

In artikel 51, § 1, 1° WBTW wordt als schuldenaar van de btw aangewezen: de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht.

5839

art. 51 § 1 2° WBTW

In artikel 51, § 1, 2° WBTW wordt als schuldenaar van de btw aangewezen: degene die in België een belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verricht (zie randnr. 5420 tot 5423).

5840

art. 51 § 1 3° WBTW

In artikel 51, § 1, 3° WBTW is bepaald dat eenieder die op een factuur of op een als zodanig geldend stuk de btw vermeldt, zelfs indien hij geen goed heeft geleverd noch een dienst heeft verstrekt, schuldenaar wordt van de btw op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het stuk.

Een belastingplichtige die – ter vervanging van een factuur – door klanten opgemaakte stukken goedkeurt waarop een té hoog bedrag aan btw is vermeld, mag terecht als schuldenaar van deze té hoge btw worden beschouwd¹²¹⁵.

Op basis van deze bepaling oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Gent dat de grondeigenaar gehouden is tot het betalen van de btw die verschuldigd is naar aanleiding van de overdracht van een gebouw door de vruchtgebruiker. De grondeigenaar en de vruchtgebruiker hadden immers voor de verkoop van het onroerend goed een factuur uitgereikt op beider naam¹²¹⁶.

Indien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig is uitgeschakeld, ontstaat er geen belastingschuld. De bedoeling van dit artikel is te voorkomen dat de uitreiking van dergelijk stuk waarop de btw wordt aangerekend, een titel zou creëren voor de aftrek in hoofde van de geadresseerde van de factuur¹²¹⁷. Omdat dit risico wordt gedragen door de lidstaat waarvan de btw op

¹²¹⁴Aanschr. nr. 26, 31 augustus 1978.

¹²¹⁵HvJ 17 september 1997, zaak C-141/96, Langhorst, *FJF*, No. 97/216.

¹²¹⁶Rb. Gent 16 februari 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 420.

¹²¹⁷Rb. Antwerpen 5 februari 2002, *TFR* 2002, afl. 220; HvJ 19 september 2000, zaak C-454/98, Schmeink & Cofreth en Strobels, *Jur.HvJ* 2000, I-6973.

de betrokken factuur vermeld staat, wordt de btw op grond van artikel 21, punt 1, *sub c* van de Zesde richtlijn enkel in die lidstaat verschuldigd¹²¹⁸.

Artikel 21, punt 1, *sub c* van de Zesde richtlijn verzet zich niet tegen de terugbetaling van een bedrag dat bij vergissing als btw op een factuur of een als zodanig dienend document is vermeld, wanneer de betrokken diensten niet aan btw zijn onderworpen en het gefactureerde bedrag dus niet als btw kan worden aangemerkt¹²¹⁹.

De lidstaten kunnen aan de herziening van deze btw de voorwaarde verbinden dat de belastingplichtige aan de ontvanger van de verrichte diensten een verbeterend stuk uitreikt waarop geen btw wordt vermeld, wanneer deze belastingplichtige niet tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld¹²²⁰.

5841

art. 51 § 2 WBTW

In artikel 51, § 2 WBTW worden ten aanzien van belastbare diensten, zes afwijkingen van de hierboven vermelde principes (randnrs. 5838-5840) vermeld.

5842

art. 51 § 2 1° WBTW

Artikel 51, § 2, 1° WBTW voorziet allereerst in een verlegging van de btw naar de afnemer van de dienst wanneer de dienstverrichter niet in België is gevestigd en wanneer de dienst in België wordt gelokaliseerd conform artikel 21, § 2 WBTW.

Deze verleggingsregeling is van toepassing indien de afnemer zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van de btw vallen en de diensten alleen worden afgenomen ten behoeve van de niet-economische activiteiten¹²²¹.

5843

art. 51 § 2 2° WBTW

Met de tweede afwijking wordt de medecontractant die een Belgisch btw-nummer heeft als schuldenaar van de btw aangewezen, wanneer het gaat om intracommunautaire verwervingen als bedoeld in artikel 25ter, § 1, lid 2, 3° WBTW, verricht door een niet in België gevestigde belastingplichtige met een btw-nummer in een andere lidstaat. Deze afwijking vindt haar grondslag in de op Europees niveau getroffen vereenvoudigingsmaatregelen inzake zogenaamd driehoeksverkeer of ABC-transacties (zie randnr. 5426).

5844

art. 51 § 2 3° WBTW

Sedert 1 januari 1996 duidt een derde afwijking de medecontractant als schuldenaar aan, wanneer het gaat om leveringen van goederen of diensten als bedoeld in de artikelen 39, § 2 (zie randnr. 5604) en 39quater (zie randnr. 5611) WBTW. Vertaald naar de praktijk toe impliceert dit dat de medecontractant als schuldenaar van de btw wordt aangemerkt voor de handelingen die onder een douaneregeling of onder de regeling btw-entrepot plaatsvinden. De onderliggende reden voor deze afwijking is het feit dat de vrijstellingen onder betreffende regelingen slechts een tijdelijk karakter hebben.

5845

art. 51 § 2 4° WBTW

¹²¹⁸HvJ 18 juni 2009, zaak C-566/07, Stadeco BV, *FJF*, No. 2010/35.

¹²¹⁹HvJ 6 november 2003, gevoegde zaken C-78/02 tot en met C-80/02, Dimisio Karageorgou Petrova Vlachos, *FJF*, No. 2004/274.

¹²²⁰HvJ 18 juni 2009, zaak C-566/07, Stadeco BV, *FJF*, No. 2010/35.

¹²²¹HvJ 6 november 2008, zaak C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, *Pb.C.* 20 december 2008, afl. 327, 4.

Eveneens sedert 1 januari 1996 wordt, in afwijking van randnr. 5838, als schuldenaar aangemerkt: degene die de goederen onttrekt aan een van de regelingen bedoeld in de artikelen 39, § 2 (zie randnr. 5604) en 39quater (zie randnr. 5611) WBTW.

5845, 10

art. 51 § 2 1° en 5° WBTW

Sinds 1 januari 2002 voorziet artikel 51, § 2 WBTW een vijfde afwijking, waarbij als schuldenaar van de belasting wordt aangeduid: (i) de in België gevestigde belastingplichtige die periodiek btw-aangiften indient of (ii) de niet in België gevestigde belastingplichtige die geregistreerd is via een aansprakelijk vertegenwoordiger onder individueel nummer, wanneer het gaat om een levering van goederen of een dienst, verricht door een niet in België gevestigde belastingplichtige en de in België belastbare handeling niet bedoeld is onder de eerste en tweede afwijking, noch vrijgesteld is of verricht met vrijstelling van belasting ingevolge de artikelen 39 tot 44bis WBTW.

5845, 20

art. 51 § 2 6° WBTW

In het kader van de omzetting van de Europese richtlijn inzake de nieuwe btw-regeling voor leveringen van gas en elektriciteit¹²²², voorziet artikel 51, § 2, 6° WBTW in een nieuwe verleggingsregeling¹²²³. De medecontractant die in België voor btw is geïdentificeerd, is schuldenaar van de btw op leveringen van gas en elektriciteit door een niet in België gevestigde belastingplichtige, voor zover de levering plaatsvindt in België ingevolge artikel 15, § 2, lid 2, 4° WBTW.

5845, 30

art. 51 § 2 WBTW

Met ingang van 1 januari 2010 werd § 2 van artikel 51 WBTW aangevuld met een lid, luidende: “Voor de toepassing van het eerste lid, 1°, 5° en 6°, wordt een belastingplichtige die in België een vaste inrichting heeft, aangemerkt als een niet in België gevestigde belastingplichtige als deze inrichting niet betrokken is bij de levering van goederen of de dienst”.

De invoering van deze bepaling impliceerde dat het zgn. attractiebeginsel (zie randnr. 5845,10) per 1 januari 2010 afgeschaft werd en dat de vaste inrichting slechts aangemerkt wordt als de schuldenaar van de btw indien zij bij de levering of dienst betrokken is (art. 192bis Btw-richtlijn)¹²²⁴.

De verleggingsregeling voor de diensten opgesomd in artikel 51, § 2, 1° WBTW (zie randnr. 5842) en de algemene verleggingsregel van artikel 51, § 2, 5° WBTW gold tot 31 december 2009 enkel indien de buitenlandse dienstverrichter/leverancier niet in België was gevestigd. Zodra de buitenlandse onderneming een vaste inrichting had in België, gold de verlegging van heffing niet, ook al was de vaste inrichting in het geheel niet tussengekomen in de verrichting.

In een antwoord op een parlementaire vraag stelde de minister dat een vaste inrichting geacht wordt betrokken te zijn wanneer minstens één van de volgende voorwaarden is voldaan¹²²⁵:

- het aan de handeling ten gronde liggende contract werd gesloten met de vaste inrichting;
- de handeling wordt gefactureerd onder vermelding van de coördinaten van de vaste inrichting (naam of benaming, adres en BE-btw-identificatienummer);

¹²²²Richtlijn 2003/92/EG Raad 7 oktober 2003, *Pb.L.* 11 oktober 2003, afl. 260, 8-9.

¹²²³Ingevoegd bij art. 7, 3° wet 5 december 2004, *BS* 22 december 2004, met ingang van 1 januari 2005.

¹²²⁴Zie voor een bespreking: D. STAS en J. HEIRMAN, “Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden”, *TFR* 2010, afl. 383, 527-551; M. MERKX, “Fixed establishments and VAT liabilities under EU VAT - Between Delusion and Reality”, *International VAT Monitor* 2012, afl. 1, 22-26.

¹²²⁵Vr. nr. 449 VAN DER MAELEN 4 mei 2009, *Vr. & Antw. Kamer* 2009-2010, nr. 080, 28-33.

- de handeling en de eventuele bijkomende handelingen worden tot stand gebracht met rechtstreekse of onrechtstreekse materiële tussenkomst van de vaste inrichting, met andere woorden de technische en/of menselijke middelen van de vaste inrichting worden ingezet bij het verrichten van de goederenlevering of de dienst.

5846

art. 51 § 3 WBTW

Wanneer wordt vastgesteld dat de btw werd voldaan over een onvoldoende maatstaf van heffing ten aanzien van goederen en diensten waarvoor de in artikel 59, § 2 WBTW bedoelde deskundige schatting kan worden gevorderd, is de aanvullende btw verschuldigd door degene tegen wie de schattingsprocedure wordt ingesteld (art. 51 § 3 WBTW).

5847

art. 51 § 4 WBTW

Overeenkomstig artikel 51, § 4 WBTW kan de Koning afwijken van het bepaalde in randnr. 5838, om de medecontractant van de leverancier of de dienstverrichter tot voldoening van de btw te verplichten. Voor de enige toepassing tot nog toe: zie randnr. 5830 en 5862.

§ 2. HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE MEDECONTRACTANT VAN DE SCHULDENAAR

5848

art. 51bis § 1 1° WBTW

Overeenkomstig artikel 51bis, § 1, 1° WBTW is de medecontractant van degene die schuldenaar is van de btw krachtens artikel 51, § 1, 1° WBTW (zie randnr. 5838), samen met deze schuldenaar tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw, wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk waarvan de uitreiking is voorgeschreven door het WBTW of de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet werd uitgereikt of een onjuiste vermelding bevat wat betreft de naam, het adres of het btw-nummer van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten of de prijs of het toebehoren ervan.

Artikel 8 van het Aanvullend Protocol houdende bijzondere bepalingen op het stuk van de belastingen van 29 april 1969 gesloten tussen de Benelux-landen bepaalt dat een partij uit een ander Benelux-land dan het land waar de btw verschuldigd is, hoofdelijk aansprakelijk is voor de btw die de klant in zijn land verschuldigd is over de levering, de dienst, de intracommunautaire verwerving of invoer, voor zover de wetgeving van het land, waar de btw -verschuldigd is, in deze hoofdelijke aansprakelijkheid voorziet.

5849

art. 51bis § 1 3° WBTW

art. 91 WBTW

Overeenkomstig artikel 51bis, § 1, 3° WBTW is de medecontractant van degene die schuldenaar is van de btw krachtens artikel 51bis, § 1, 1° WBTW (zie randnr. 5838), met deze schuldenaar tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw, wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk het bedrag van de op de handeling verschuldigde btw niet of onjuist vermeldt. De hoofdelijke aansprakelijkheid strekt zich ook uit tot de nalatigheidsinteressen zoals bedoeld in artikel 91 WBTW¹²²⁶.

Als een btw-plichtige een té laag btw-tarief aanreken en daarvoor door de fiscus wordt aangesproken, kan hij het (latere) supplement niet zonder meer verhalen op zijn medecontractant¹²²⁷.

¹²²⁶Cass. 12 december 2008, *Fiscooloog* 2009, afl. 1154, 12.

¹²²⁷Rb. Brugge 18 december 2001, *Fisc.Act.* 2002, afl. 8, 3.

Evenwel wordt krachtens artikel 51bis, § 2 WBTW, de in de vorige nummers bedoelde medecontractant die de identiteit van zijn leverancier of dienstverrichter aantoont en die bewijst dat hij hem de prijs en de bijhorende btw of een deel daarvan heeft betaald, in die mate van de hoofdelijke aansprakelijkheid ontslagen.

Overeenkomstig artikel 51bis, § 1, 1° WBTW is ook de medecontractant van degene die schuldenaar is van de btw, krachtens artikel 51, § 2 en 4 WBTW (zie randnrs. 5461, 5843, 5844, 5845, 5845,10 en 5847) met deze schuldenaar hoofdelijk tegenover de Staat gehouden tot voldoening van de btw, wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk waarvan de uitreiking is voorgeschreven door het WBTW of de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet werd uitgereikt of een onjuiste vermelding bevat ten aanzien van de naam, het adres of het btw-nummer van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten of de prijs of het toebehoren ervan.

5852

art. 51bis § 1 4° WBTW

Overeenkomstig artikel 51bis, § 1, 4° WBTW is de medecontractant van de in vorig nummer bedoelde schuldenaars eveneens met hen hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw, wanneer hij een bedrag aanrekent als btw.

5853

art. 51bis § 1 2° WBTW

In dezelfde bewoordingen als gebruikt in de randnrs. 5848 en 5851 breidt artikel 51bis, § 1, 2° WBTW de hoofdelijke aansprakelijkheid uit tot de medecontractant van degene die schuldenaar is van de btw, wegens het verrichten in België van belastbare intracommunautaire verwervingen.

5854

art. 51bis § 3 WBTW

Sedert 1 januari 1996 zijn overeenkomstig artikel 51bis, § 3 WBTW, in de regeling entrepot ander dan douane-entrepot (zie randnr. 5611), de deponhouder, degene die zich belast met het vervoer van de goederen uit het entrepot alsook, in voorkomend geval, zijn lastgever, tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw met de persoon die er krachtens de artikelen 51, § 1, 1° en 2° (zie randnrs. 5838 en 5839), § 2, 3°, 4° en 5° (zie randnrs. 5844, 5845 en 5845,10) of 52, § 1, lid 2 (zie randnr. 5410) WBTW schuldenaar van is. Het Europees Hof van Justitie heeft verduidelijkt dat deze hoofdelijke aansprakelijkheid niet van rechtswege kan gelden zonder dat rekening wordt gehouden met de goede trouw van de entrepouder¹²²⁸.

5854, 10

art. 51bis § 4 WBTW

Elke belastingplichtige is hoofdelijk gehouden de belasting te voldoen met de persoon die er krachtens artikel 51, § 1 en 2 WBTW schuldenaar van is, als hij op het tijdstip waarop hij een handeling heeft

¹²²⁸HvJ 21 december 2011, zaak C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij nv, *JDE* 2012, afl. 186, 67; A. VANINBROUKX, "Hof van Justitie stelt voorwaarden aan hoofdelijke aansprakelijkheid tot voldoening van BTW", *TFR* 2012, afl. 422, 507.

verricht, wist of moest weten dat de betaling van de belasting, in de ketting van de handelingen, niet werd gedaan of zal worden gedaan met de bedoeling de btw te ontduiken¹²²⁹.

5854, 20

art. 51ter WBTW

De leden van een btw-eenheid, zijn ten opzichte van de Staat hoofdelijk gehouden tot de voldoening van de belasting, de interesten, de geldboeten en de kosten die opeisbaar zijn ingevolge de handelingen die betrekking hebben op de periode waarin zij als één belastingplichtige worden aangemerkt voor de toepassing van het WBTW (zie randnr. 5215).

§ 3. VOLDOENING VAN DE BTW VOOR BINNENLANDSE HANDELINGEN

1. Gewone wijzen van betaling aan de Staat

5855

Krachtens artikel 53, § 1, 3° WBTW zijn belastingplichtigen gehouden de verschuldigd geworden belasting¹²³⁰ te voldoen binnen de termijn van indiening van de btw-aangifte (zie randnr. 5833).

art. 5 § 1 KB nr. 24

Bedoeld zijn de belastingplichtigen die tot indiening van btw-aangiften gehouden zijn.

Voor hen wordt een rekening-courant bijgehouden door het CIV te Brussel (art. 5 § 1 KB nr. 24).

art. 8 § 1 KB nr. 24

In de plaats daarvan zal voor een bepaalde periode een bijzondere rekening worden bijgehouden door de lokale btw-dienst (art. 8 § 1 KB nr. 24), wanneer de belastingplichtige zijn verplichtingen inzake betaling van de btw niet nakomt.

Tot die verplichtingen behoort allereerst de betaling van het aan de Staat verschuldigde saldo voor de aangifteperiode, op de postrekening van 'Btw-Ontvangsten Brussel', nr. 679-2003000-47¹²³¹.

- Wisselagenten kunnen de btw op hun goudverhandelingen betalen door bemiddeling van de Beurscommissie¹²³².
- De curator van een faillissement moet betalen op de postrekening van het plaatselijke btw-ontvangkantoor¹²³³. Dat geldt ook voor de organisator van een handelsbeurs, een sportwedstrijd of soortgelijke manifestatie, die slechts eenmaal per jaar plaatsvindt¹²³⁴.

De regering heeft in 2009 betalingsfaciliteiten toegestaan aan bedrijven die in financiële moeilijkheden zaten ten gevolge van de economische en bancaire crisis en die bij het hernemen van het vertrouwen van de consument tegen een duurzaam herstel konden aankijken. De faciliteiten hadden enkel betrekking op de btw die verschuldigd was tijdens en over de eerste drie kwartalen van 2008. De faciliteiten omvatten uitstel van betaling, vermindering van nalatigheidsinteresten en niet-toepassing van administratieve geldboeten wegens niet-betaling¹²³⁵.

¹²²⁹HvJ 11 mei 2006, zaak C-384/04, Federation of Technological Industries, *FJF*, No. 2007/101; Circ. nr. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006.

¹²³⁰Zie inzake de afronding van de verschuldigde bedragen: HvJ 10 juli 2008, zaak C-484/06, Ahold, *Pb.C.* 30 augustus 2008, afl. 223, 9 en HvJ 5 maart 2009, zaak C-302/07, J D Wetherspoon PLC, *FJF*, No. 2009/215.

¹²³¹KB 12 november 1998, BS 4 december 1998, 38794.

¹²³²Aanschr. nr. 21, 3 december 1981.

¹²³³Aanschr. nr. 26, 31 augustus 1978.

¹²³⁴Aanschr. nr. 79, 17 juli 1972.

¹²³⁵Zie Mededeling, 30 maart 2009, gepubliceerd door de FOD Financiën en Vr. nr. 464 GOYVAERTS 12 mei 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 065, 130-133.

Iedere belastingplichtige die per 1 december van het lopende kalenderjaar gehouden is tot de indiening van maandaangiften, moet uiterlijk op 24 december een voorschot betalen dat gelijk is aan de btw die verschuldigd is op de handelingen, verricht tussen 1 en 20 december (art. 19 § 3 KB nr. 1). Indien de belastingplichtige het bedrag van de effectief verschuldigde btw niet wil berekenen, dient hij een voorschot te betalen gelijk aan de verschuldigde btw over de handelingen van de maand november van het lopende kalenderjaar.

De aangevers met een kwartaalregeling moeten iedere maand dat ze niet tot de indiening van een aangifte gehouden zijn, op de postrekening van Btw-Ontvangsten Brussel een voorschot storten dat betrekking heeft op de btw waarvan de opeisbaarheid zal blijken uit de kwartaalaangifte (zie randnr. 5833).

De sommen die worden ingeschreven op de bijzondere rekeningen (aangegeven, doch niet-betaalde btw) moeten betaald worden volgens taalkeuze (F en D, of N), bij de subcentra van het CIV, gevestigd te Namen of te Mechelen. De gedwongen invorderingen (vervolgingen) worden gedaan door de plaatselijke btw-ontvangkantoren. De betaling en invordering van niet uit de aangiften blijvende btw (vastgesteld door controle) verloopt op identieke wijze. In bepaalde omstandigheden kan echter betaald worden door middel van een rechtstreekse inschrijving op de rekening-courant bij het CIV te Brussel.

De btw die verschuldigd is ter uitvoering van het KB nr. 46 tot regeling van de intracommunautaire verwerving van vervoermiddelen, moet worden voldaan door betaling in speciën op een douanekantoor of door overschrijving op de postrekening van dit kantoor.

2. Betaling door inhouding van btw-tegoeden

5861

Ter aanzuivering van btw-schulden (belasting, geldboeten, interesten en bijkomende kosten) maakt de administratie ambtshalve gebruik van het tegoed dat de schuldenaar op het credit van zijn rekening-courant heeft staan of houdt zij dit tegoed in. Dit geldt eveneens wanneer de schuldenaar een overschot heeft op een bijzondere rekening.

De inhouding is gesteund op artikel 8¹, § 3, lid 2 KB nr. 4, laatst gewijzigd bij KB van 14 april 1993¹²³⁶.

De wettelijkheid van deze bepaling heeft reeds het voorwerp uitgemaakt van diverse geschillen¹²³⁷.

Er mag geen rekening worden gehouden met nationale maatregelen of een uitlegging daarvan, die in de weg staan van een doelmatige rechterlijke toetsing en met name aan de toetsing van de spoedeisendheid en de noodzaak van de inhouding van het voor teruggaaf vatbare btw-overschot, alsmede aan de mogelijkheid voor de belastingplichtige om onder toezicht van een

¹²³⁶BS 30 april 1993.

¹²³⁷Rb. Antwerpen 15 juli 1993, *Fisc.Koer.* 1993, 518, *FJF*, No. 95/21; Besl. Antwerpen 5 december 1994, *FJF*, No. 95/169; Rb. Mechelen 15 september 1995, *Fisc.Koer.* 1995, afl. 17, 554; Besl. Brussel 13 april 1995, *JT* 1995, 651; L. VANDENBERGHE, "Inhouding van BTW-tegoeden: non-conformiteit met het nationaal en communautair recht", *AFT* 1994, afl. 6-7, 171-175.

rechter te verzoeken dat de inhouding wordt vervangen door een andere zekerheid die de belangen van de Schatkist afdoende beschermt doch voor de belastingplichtige minder bezwarend is, of die zouden beletten dat in alle stadia van de procedure een volledige of gedeeltelijke opheffing van de inhouding wordt gelast. In geval van opheffing van de inhouding is een berekening van de door de Schatkist verschuldigde rente die niet uitgaat van de dag waarop het betrokken btw-overschot normaal gesproken had moeten worden teruggegeven, eveneens in strijd met het evenredigheidsbeginsel¹²³⁸.

De wettelijke regeling inzake de inhouding van btw-tegoeden is discriminerend voor zover de Koning daaraan de bevoegdheid zou kunnen verlenen om een regeling uit te werken die aan de belastingplichtige een daadwerkelijke rechterlijke controle over de grondvoorwaarden van het bewarend beslag ontzegt¹²³⁹.

Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de inhouding overeenkomstig artikel 76, § 1, lid 3 WBTW en artikel 8¹, § 3 KB nr. 4 dezelfde gevolgen heeft als een bewarend beslag onder derden. In de mate dat de bepaling van artikel 8¹, § 3 KB nr. 4 iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en rechtmatigheid van de inhouding ontzeggen, mogen de hoven en rechtbanken ze niet toepassen. De bepalingen van artikel 8¹, § 3 KB nr. 4 moeten bovendien uitgelegd worden op een wijze die zoveel mogelijk verstaanbaar is met de strekking van artikel 76 WBTW. De beslagrechter mag derhalve nagaan of de schuldvordering *prima facie* een zekere en vaststaande vordering uitmaakt in de zin van artikel 1415 Ger.W.¹²⁴⁰.

Hoewel uit artikel 76, § 1, lid 3 WBTW volgt dat de inhouding dezelfde gevolgen heeft als een bewarend beslag onder derden, kan hieruit niet worden afgeleid dat de inhouding alleen mag worden gedaan wanneer aan alle voorwaarden, vereist voor een bewarend beslag is voldaan. Artikel 76, § 1, lid 3 WBTW laat toe de Koning te machtigen om te voorzien in een wijze van inhouding van belastingkredieten die afwijkt van de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek m.b.t. het bewarend beslag onder derden¹²⁴¹.

Na controle van zowel de rechtmatigheid van de inhouding als de rechtmatigheid in het licht van de artikelen 1413 of 1415 Ger.W., leidt het hof van beroep te Gent af uit de in het proces-verbaal opgenomen feiten en uit het verweer van de belastingplichtige, dat de vordering voldoende zeker is, dat de inhouding spoedeisend is en het verzet ertegen ongegrond. Aangezien de inhouding een maatregel is ter invordering van de belasting, in se vreemd aan het vereenvoudigen van belastingheffing of het voorkomen van belastingfraude, is artikel 27 van de Zesde Btw-richtlijn niet van toepassing¹²⁴².

Het begrip ‘verschuldigde belasting’ in de zin van artikel 76 WBTW betekent de belasting, verschuldigd voor werkelijk verrichte leveringen en diensten binnen het tijdvak waarop de afrekening betrekking heeft. De compensatie van een tegoed op het einde van het jaar met een betwiste navordering waarvoor op dat tijdstip geen dwangbevel was uitgevaardigd, schendt artikel 76 WBTW¹²⁴³.

Ingeval van faillissement is er toch compensatie mogelijk tussen een creditsaldo op de btw-rekening-courant dat dateert van voor het faillissement en de schuldvorderingen van de Belgische Staat op basis van correctieopgaven die werden ondertekend door de curator na het faillissement¹²⁴⁴.

3. Verlegging van de betaling naar de leverancier of de afnemer

5862

art. 6 § 1 en art. 20 en 20bis
KB nr. 1

In principe betaalt de belastingplichtige zelf de btw die hij aan de Staat verschuldigd is. In sommige gevallen wordt die betaling echter ten laste gelegd van de leverancier of de dienstverrichter die met de

¹²³⁸HvJ 18 december 1997, gevoegde zaken C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Garage Molenheide, e.a., *Jur. HvJ* 1997, I-7281.

¹²³⁹Arbitragehof 7 juli 1998, nr. 78/1998, *JT* 1998, 618; Vr. nr. 653 DE CLIPPELE 15 mei 2000, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, 31 oktober 2000, nr. 2-25, 1177.

¹²⁴⁰Cass. 3 januari 2003, *TFR* 2003, afl. 244, 620, noot F. VANBIERVLIET.

¹²⁴¹Cass. 6 november 2003, *FJF*, No. 2004/119.

¹²⁴²Gent 21 december 2001, *TFR*, afl. 223, 593, noot F. VANBIERVLIET en A. VOET.

¹²⁴³Cass. 12 maart 1993, *FJF*, No. 95/144.

¹²⁴⁴Rb. Hasselt 11 februari 2004, *TFR* 2004, afl. 260, 42.

belastingplichtige contracteert (art. 6 § 1 KB nr. 1). In andere gevallen wordt de betalingsplicht naar de klant verschoven (art. 20 KB nr. 1¹²⁴⁵).

De facturen die worden uitgereikt door de vennoten van een tijdelijke vereniging voor andere werkzaamheden dan werk in onroerende staat, kunnen genieten van de verleggingsregeling¹²⁴⁶.

De administratie aanvaardt bij wijze van vereenvoudiging, dat wanneer een contract verschillende handelingen tot voorwerp heeft waarvan sommige vallen onder de toepassing van artikel 20 KB nr. 1 en andere niet, de regeling van de verlegging van de heffing wordt toegepast voor het geheel, zodat de factuur niet moet worden uitgesplitst. Deze tolerantie kan evenwel slechts worden toegepast voor zover het hoofdvoorwerp van het contract een door de regeling van de verlegging van de heffing beoogde handeling uitmaakt en de elementen van bedoeld contract die niet in het toepassingsgebied van deze regeling vallen, derhalve slechts bijkomstig zijn¹²⁴⁷.

Bij wijze van toegeving aanvaardt de administratie de toepassing van de regeling van de verlegging van heffing ten aanzien van de levering met plaatsing van alle types van installaties voor carwash (o.m. machines, uitrusting, portaalwasinstallaties, wasstraten en voor selfservice bestemde hogedrukreinigers en stofzuigmachines), hoewel deze niet onroerend van aard zijn¹²⁴⁸.

De verleggingsregel voor werk in onroerende staat is sinds 1 januari 2002 alleen nog van toepassing wanneer dit werk wordt gefactureerd door een in België gevestigde belastingplichtige aan, hetzij Belgische ondernemingen die gehouden zijn tot de indiening van periodieke btw-aangiften, hetzij buitenlandse ondernemingen die in België een aansprakelijke vertegenwoordiger hebben laten erkennen met een individueel btw-nummer.

Wordt het werk in onroerende staat verricht door een niet in België gevestigde onderneming, dan geldt in deze gevallen de algemene verleggingsregel, zoals bepaald in artikel 51, § 2, 5° WBTW.

Gedeeltelijke belastingplichtigen die periodieke btw-aangiften indienen, zijn er als klant altijd toe gehouden om de btw zelf te voldoen (verlegging van heffing), ook al hebben de werken in onroerende staat alleen betrekking op de activiteiten van de gedeeltelijke belastingplichtige die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen¹²⁴⁹.

Voor de levering van goud en beleggingsgoud bestaat eveneens een verlegging (art. 20bis KB nr. 1).

5862, 10

Om een einde te maken aan de btw-carrousels met emissierechten (CO₂-certificaten), werd met ingang van 18 januari 2010 een btw-verleggingsregeling ingevoerd. Dit houdt in dat de Belgische afnemer die periodieke btw-aangiften indient, dan wel een buitenlandse afnemer die in België rechtstreeks is geïdentificeerd of met een aansprakelijke vertegenwoordiger werkt, zelf de btw over de aankoop van emissierechten zal moeten voldoen¹²⁵⁰.

¹²⁴⁵Aanschr. nr. 3, 1 februari 1979 en *BTW-Revue* 1995, afl. 114, 647 nr. 1011.

¹²⁴⁶Besliss. nr. ET 91.063, 12 februari 1998, *BTW-Revue* 1998, 570.

¹²⁴⁷Besliss. nr. ET 84.160, 12 juni 1995, *BTW-Revue* 1995, 625.

¹²⁴⁸Besliss. nr. ET 99.043, 8 september 2006.

¹²⁴⁹Besliss. nr. ET 32.759, 12 juli 1979 en Besliss. nr. ET 122.360, 20 maart 2012; zie Antwerpen 6 september 2011, *Fisc.Koer.* 2011, afl. 16, 472.

¹²⁵⁰Art. 20ter KB nr. 1. Zie ook: richtlijn 2010/23/EU Raad 16 maart 2010 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige diensten, *Pb.L.* 20 maart 2010, afl. 72, 1.

4. Betaling ingevolge inhouding door notarissen, banken of kredietinstellingen

5863

art. 3 MB nr. 14

art. 433 e.v. WIB92

art. 93decies WBTW

In de artikelen 62, § 2 en 93ter tot 93nonies WBTW zijn de verplichtingen vastgelegd van notarissen en andere openbare ambtenaren die authenticiteit kunnen verlenen aan akten van vervreemding en hypotheekstelling van voor hypotheek vatbare goederen¹²⁵¹, alsmede van bankinstellingen in de plaats van de notarissen (art. 93decies WBTW), met betrekking tot de bedragen en waarden die zij krachtens de akte onder zich houden voor rekening of ten bate van een belastingplichtige die nog btw-schulden heeft openstaan (vgl. met art. 433 e.v. WIB92).

- Bibliografie
- DEBLAUWE, R., “De BTW-notificatie”, *Fiskofoon* 1980, afl. 23, 2-16.
 - VAN DEN BERGHE, L., “De verplichting tot bekendmaking van de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige”, *AFT* 1981,190-196.
 - DESTERBECK, F., “De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW”, *RW* 1986-1987, 562-575.
 - BORGER, F., “Verplichtingen en aansprakelijkheden van de notaris bij de invordering van de BTW”, *NFM* 1999,112-120.

art. 93

duodecies WBTW

Openbare of private kredietinstellingen of -organismen mogen geen fondsen inzake economische expansie vrijgeven, zonder attest van de btw-administratie omtrent de belastingtoestand van de genietter of aanvrager (art. 93duodecies WBTW¹²⁵²).

5. Opschorting van schuldvorderingen

5864

art. 87-90 wet 1/08/1985

De opeisbaarheid van een btw-schuldvordering kan worden opgeschort op aanvraag van een schuldenaar die wegens leveringen of diensten zelf een onbetwistbare, opeisbare en vrij van elke verbintenis t.o.v. derden zijnde schuldvordering bezit op de Staat of op een bij KB aangewezen openbare instelling (art. 87 tot 90 wet 1 augustus 1985¹²⁵³).

De aanvraag tot opschorting moet worden ingediend bij het btw-ontvangkantoor dat met de invordering is belast. Gaat het echter om een schuldvordering m.b.t. de rekening-courant, dan is de hoofdcontroleur bevoegd.

6. Schuldvergelijking

5864,50

art. 334 programmawet 27/12/2004

¹²⁵¹MB nr. 15, 17 oktober 1980 en art. 3 MB 14 januari 1991; Aanschr. nr. 6, 8 maart 1991.

¹²⁵²Aanschr. nr. 17, 7 november 1980.

¹²⁵³KB 11 oktober 1985, BS 31 oktober 1985.

De administratie heeft sinds 2005 de mogelijkheid om een tegoed dat aan de belastingschuldige moet worden betaald, te compenseren met een nog openstaande belastingschuld. Dit systeem van schuldvergelijking, dat voorheen enkel bestond tussen directe belastingen en btw, werd aanzienlijk uitgebreid door de programmawet van 22 december 2008¹²⁵⁴.

Voortaan kan elke som die aan een persoon moet worden teruggegeven of betaald, hetzij in het kader van de toepassing van de belastingwetten die onder de bevoegdheid van de FOD Financiën vallen of waarvan de inning en invordering door die federale overheidsdienst worden verzekerd, hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling, naar keuze en zonder formaliteit, door de bevoegde ambtenaar worden aangewend ter betaling van de door deze persoon verschuldigde bedragen bij toepassing van bedoelde belastingwetten of ter voldoening van de fiscale of niet-fiscale schuldvorderingen waarvan de inning en invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, door de FOD Financiën worden verzekerd.

Die aanwending wordt beperkt tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldvorderingen op de belastingschuldige.

Deze schuldvergelijking is niet van toepassing op de specifieke kosten die de curator maakt binnen zijn wettelijke opdracht inzake de bekendmaking van faillissement. Een btw-tegoed dat ontstaat uit deze specifieke kosten kan niet worden gecompenseerd met oude fiscale schulden van de gefailleerde¹²⁵⁵. Het hof van beroep te Antwerpen was al eerder tot dezelfde conclusie gekomen toen het stelde dat er geen schuldvergelijking mogelijk is tussen schulden die ontstaan zijn vóór faillissement en de schuldvorderingen die ontstaan zijn in hoofde van de curator ná faillissement¹²⁵⁶.

§ 4. BTW BIJ INVOER

5865

Wat betreft de schuldenaar van de btw bij invoer en de wijze waarop de btw bij invoer moet worden voldaan, zie randnrs. 5408 tot 5413.

Hoofdstuk VII

Jaarlijkse klantenlijsting

5866

art. 53quin-quies WBTW

De belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 50, § 1, lid 1, 1° en 3° WBTW voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd, alsook de niet in België gevestigde belastingplichtigen die voor de handelingen die zij hier te lande verrichten, worden vertegenwoordigd door een ‘vooraf erkende persoon’ overeenkomstig artikel 55, § 3 WBTW, en de andere niet in België gevestigde belastingplichtigen bedoeld in artikel 50, § 2 WBTW, moeten krachtens artikel 53quinquies WBTW, ieder jaar vóór 31 maart (d.w.z. uiterlijk op 30 maart) voor iedere belastingplichtige die voor btw-doeleinden moet geïdentifi-

¹²⁵⁴Art. 194 programmawet 22 december 2008, *BS* 29 december 2008, ed. 4. De uitbreiding van het toepassingsgebied trad op 8 januari 2009 in werking.

¹²⁵⁵GwH 19 maart 2009, nr. 55/2009. Zie voor een bespreking van dit arrest: X, “Btw-tegoed voor wettelijke verplichtingen curator ontsnapt aan compensatie met belastingschuld”, *Fisc.Act.* 2009, afl. 15, 3.

¹²⁵⁶Antwerpen 23 september 2008, *TFR* 2009, afl. 359, 311, noot F. DESTERBECK.

ceerd zijn, behalve voor degenen die uitsluitend handelingen verrichten die krachtens artikel 44 WBTW zijn vrijgesteld, en waaraan zij goederen hebben geleverd of diensten hebben verstrekt in de loop van het vorige jaar, de administratie schriftelijk in kennis stellen van het totale bedrag van die leveringen en diensten, alsmede van het totale bedrag van de in rekening gebrachte belasting.

- Forfaitaire landbouwers moeten een klantenlisting indienen (zie randnr. 5909).
- De verplichting tot het indienen van de listing is een verplichting van het lid van een btw-eenheid en niet van de eenheid zelf¹²⁵⁷.
- De curator van een faillissement moet geen klantenlisting indienen m.b.t. de handelingen van vóór het faillissementsvonnis. Hij moet dat wel doen voor de handelingen die hij daarna heeft gesteld, bv. openbare verkoop van faillissementsgoederen¹²⁵⁸.
- Wanneer de hoedanigheid van belastingplichtige verloren is gegaan (bv. overlijden), moet de klantenlisting binnen drie maanden worden ingediend.

5867

Het KB nr. 23 van 29 december 1992¹²⁵⁹ regelt de uitvoeringsmodaliteiten van de wettelijke verplichting. De opgave (listing) moet elektronisch worden ingediend en moet de volgende aanduidingen bevatten:

- het btw-nummer van de belastingplichtige afnemer;
- het totale bedrag, btw niet inbegrepen, van de goederen die werden geleverd aan de klant en de diensten die hem werden verstrekt. Indien het totaal bedrag, exclusief btw, van de aan een btw-plichtige geleverde goederen/diensten, het bedrag van 250,00 EUR in een kalenderjaar niet overtreft, moet dit niet in de listing worden opgenomen;
- het totale bedrag van de btw dat hem werd aangerekend;
- landbouwers vermelden het totale bedrag van de forfaitaire btw-teruggaaf.

Met ingang van 1 april 2009 moet deze listing door iedere belastingplichtige elektronisch worden ingediend, behalve indien de belastingplichtige in de onmogelijkheid verkeert om de listing op elektronische wijze in te dienen dan wel ingeval van overmacht¹²⁶⁰. De listing moet in dat geval worden verstuurd naar het scanningscentrum te Gent of te Namen¹²⁶¹. De in artikel 56, § 2 WBTW bedoelde kleine ondernemingen en de forfaitaire landbouwers, zijn niet verplicht om de listing elektronisch in te dienen.

Sinds 1 januari 2010 mag de belastingplichtige die geen handelingen heeft verricht die in de listing moeten worden opgenomen, geen “nihil”-listing meer indienen. Hij moet een kruisje plaatsen in het daartoe voorziene vakje (vak VIII) van de periodieke aangifte die betrekking heeft op de maand december of het vierde kwartaal¹²⁶².

De vraag rijst of de listing een controlemiddel of een bewijsmiddel is.

- Indien een belastingplichtige de listing betwist, moet de administratie de juistheid ervan nagaan¹²⁶³.
- De rechtbanken aanvaarden de bewijskracht van een leverancierslisting (opgesteld aan de hand van de listingafnemers), indien de administratie heeft vastgesteld dat die overeenstemt met de boekhouding van de leverancier¹²⁶⁴. Het hof van be-

¹²⁵⁷Art. 53quinquies WBTW.

¹²⁵⁸Aanschr. nr. 26, 31 augustus 1978.

¹²⁵⁹BS 31 december 1992, zoals gewijzigd; *Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 20 maart 2008.

¹²⁶⁰*Informaties en Mededelingen*, 6 maart 2009, nr. ET 114.791.

¹²⁶¹*Informaties en Mededelingen*, 14 augustus 2008.

¹²⁶²Persmededeling, 23 maart 2009, raadpleegbaar op de site van de FOD Financiën; ET 117.215/6: wijziging van de jaarlijkse lijst van de afnemersbelastingplichtigen met ingang van 1 januari 2010.

¹²⁶³Vr. nr. 217 DE BAERE 20 mei 1983, Vr. & Antw. Senaat 1982-1983, nr. 39, 1510, *BTW-Revue* 1983, afl. 60, 481.

¹²⁶⁴Rb. Kortrijk 12 november 1982, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. Kl 82/1; Rb. Leuven 17 januari 1983, *BTW-Revue* 1983, afl. 60, 417.

roep te Brussel¹²⁶⁵ oordeelde dat grote omzichtigheid is geboden, wanneer die listing door geen enkel objectief element wordt gestaafd (bv. de betaling van de beweerde leveringen). De vordering van de administratie werd verworpen omdat het bewijs van de handelingen niet was geleverd.

- De door de administratie opgestelde leverancierslisting die in feite een verzamelstaat is van de klantenlistings, mag op grond van artikel 59, § 1 WBTW door de administratie worden aangewend, om te bewijzen dat een belastingplichtige niet al zijn aan btw onderworpen handelingen heeft aangegeven¹²⁶⁶.
- De gegevens van de listingafnemers vormen een feitelijk vermoeden op grond van artikel 59, § 1 WBTW¹²⁶⁷.

5867, 10

art. 53octies § 2 en 3 WBTW

Bij wet van 5 september 2001¹²⁶⁸ werd officiële bewijskracht verleend aan elektronische documenten (art. 53octies § 3 WBTW), zodat de indiening van de btw-aangifte wettelijk mogelijk wordt door middel van procedures, waarbij informatica- en teleleidingstechnieken worden aangewend.

Hoofdstuk VIII

Boekhouding

§ 1. ALGEMENE BOEKHOUDVERPLICHTING

5868

art. 14 § 1 KB nr. 1

Alle belastingplichtigen zijn verplicht tot het voeren van een aan de omvang van hun activiteiten aangepaste boekhouding (art. 14 § 1 KB nr. 1).

De organisatie van de boekhouding mag vrij worden gekozen, op voorwaarde dat ze is aangepast aan de fiscale verplichtingen, opgelegd door het KB nr. 1. De btw-administratie mag aan de boekhouding geen hogere eisen stellen dan de wet en de reglementering voorschrijft¹²⁶⁹.

§ 2. BIJZONDERE BOEKHOUDVERPLICHTINGEN VOOR DE TOEPASSING VAN DE BTW

5869

art. 15 § 1 KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 14, § 2 KB nr. 1 moet de boekhouding van de belastingplichtigen, behalve de boekhouding van deze die toevallig een nieuw vervoermiddel intracommunautair leveren (zie randnr. 5218), inzonderheid de hierna vermelde boeken bevatten. Deze boeken moeten, ieder naargelang zijn oogmerk, een doorlopende reeks vormen. Zij worden uiterlijk op het tijdstip van gebruik geïdentificeerd door de precisering van dat oogmerk, hun plaats in de reeks, de naam of de benaming van de belastingplichtige of de niet-belastingplichtige rechtspersoon en zijn btw-nummer.

¹²⁶⁵Brussel 16 september 1986, *RW* 1986-1987, kol. 1226, *FJF*, No. 87/165.

¹²⁶⁶Rb. Antwerpen 24 september 1985, *BTW-Revue* 1986, afl. 70, 51; Rb. Brussel 20 oktober 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 149.

¹²⁶⁷Rb. Antwerpen 31 december 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 78, 302.

¹²⁶⁸Wet 5 september 2001, *BS* 13 oktober 2001.

¹²⁶⁹Rb. Antwerpen 26 juni 1986, *Fisc.Koer.* 1987, 156.

Een boek voor inkomende facturen moet worden gehouden, waarin de in het vorig nummer genoemde belastingplichtigen aangaande de volgende verrichtingen de facturen en de stukken inschrijven met betrekking tot hun economische activiteit:

- leveringen van goederen, diensten en invoeren;
- intracommunautaire verwervingen van goederen;
- de handelingen, bedoeld in artikel 12, § 1, 3° en 4° WBTW (zie randnrs. 5324 en 5325), in artikel 19, § 2, 1° en § 3 WBTW (zie randnr. 5373) en in artikel 25quater WBTW (zie randnrs. 5438 en 5439);
- de door niet-belastingplichtigen verstrekte goederen en diensten bedoeld in artikel 10 KB nr. 1 (zie randnr. 5816);
- de te hunnen behoeve verrichte overdrachten, bedoeld in de artikelen 11 en 18, § 3 WBTW (zie randnr. 5817).

5871

Een boek voor uitgaande facturen moet worden gehouden waarin de in randnr. 5869 genoemde belastingplichtigen de facturen en stukken inschrijven, evenals de ermee verband houdende verbeterende stukken, bedoeld in de artikelen 1 tot 3, 6 en 11 KB nr. 1 (zie randnrs. 5810, 5812, 5813 en 5817).

5872

De in randnr. 5825 genoemde belastingplichtigen zijn verplicht om per bedrijfszetel een dagboek te houden, waarin zij de ontvangsten moeten inschrijven met betrekking tot de handelingen waarvoor zij niet verplicht zijn een factuur uit te reiken en waarvoor zij geen factuur hebben uitgereikt (zie randnrs. 5825 en 5826).

art. 14 § 2 3° KB nr. 1

De wijziging van artikel 14, § 2, 3° KB nr. 1 in het kader van de omzetting van de facturatieplicht heeft als gevolg dat, overeenkomstig de letterlijke tekst, ook de van btw vrijgestelde handelingen die geen recht op aftrek verlenen, dienen opgenomen te worden in het dagboek van ontvangsten. Dit gevolg zou echter ongewild zijn, enkel de facturatie aan natuurlijke personen voor goederen of diensten voor hun privégebruik dient opgenomen te worden in het dagboek¹²⁷⁰.

Het dagboek van ontvangsten, de verantwoordingsstukken die betrekking hebben op de ontvangsten die in het dagboek zijn ingeschreven en – in voorkomend geval – de dubbels van de rekeningen of van de ontvangstbewijzen, moeten zich op de betrokken bedrijfszetel bevinden tot het verstrijken van de derde maand, volgend op die waarin het genoemd dagboek werd afgesloten.

De belastingplichtige moet bovendien een centralisatieboek bijhouden waarin hij op het einde van elke aangifteperiode, per tarief, het totaalbedrag van de ontvangsten inschrijft van dat tijdvak, ingeschreven in de verschillende dagboeken van ontvangsten van de verschillende bedrijfszetels.

¹²⁷⁰Art. 10 KB 16 februari 2004, BS 27 februari 2004; I. MASSIN, "Dagboek van ontvangsten: ook voor vrijgestelde handelingen?", *FiscoLoog* 2004, afl. 933, 1-2.

Met ingang van 1 juli 2002 hebben belastingplichtigen de mogelijkheid om voor de handelingen waarvoor overeenkomstig de btw-reglementering geen factuur moet worden uitgereikt, de gegevens uitsluitend op digitale wijze te bewaren¹²⁷¹. Voor belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de verplichting tot uitreiking van rekeningen of ontvangstbewijzen geldt een bijzondere regeling inzake de digitale bewaring van bons van kasregisters (zie randnr. 5880)¹²⁷².

Sinds 7 februari 2007 hebben de belastingplichtigen die een dagboek van ontvangsten per bedrijfszetel en, in voorkomend geval, een centralisatieboek moeten houden, de mogelijkheid om dit (deze) boek(en) op digitale wijze te houden¹²⁷³.

5873

art. 14 § 3 KB nr. 1

Het in vorig nummer bedoelde dagboek moet niet worden gehouden door de belastingplichtigen die aan de forfaitaire regeling van artikel 56, § 1 WBTW onderworpen zijn (art. 14 § 3 KB nr. 1).

5874

De kleine ondernemingen die van btw zijn vrijgesteld bij toepassing van artikel 56, § 2 WBTW (zie randnr. 5901,20), zijn ontheven van de verplichting de boeken voor inkomende en uitgaande facturen te houden, op voorwaarde dat zij:

- de facturen en stukken, of in voorkomend geval de dubbels ervan, bewaren volgens een ononderbroken reeks volgnummers die zij er aan toekennen bij de ontvangst, de uitreiking of het opmaken;
- het boek houden waarvan sprake in het volgend nummer.

Indien kleine ondernemingen gebruik maken van een kasregister, zijn volgens de administratie de dubbels van de kasbons en/of de controlebanden stukken in de zin van artikel 60 WBTW. Deze dienen bijgevolg te worden bewaard en op verzoek van de administratie ter inzage te worden voorgelegd¹²⁷⁴.

5875

In afwijking van het bepaalde in artikel 14, § 2 KB nr. 1 (zie randnrs. 5870 tot 5872) moeten de belastingplichtigen die handelingen verrichten die vrijgesteld zijn van btw overeenkomstig artikel 44, § 1, 2, 3, 1° tot 3° en 11° tot 13° WBTW (zie randnrs. 5639 tot 5653 en 5661 tot 5662), een boek houden waarin zij de facturen en stukken met betrekking tot hun activiteit inschrijven, die de handelingen vaststellen waarvoor zij overeenkomstig artikel 51, § 1, 2° en § 2, 1° en 2° WBTW de btw verschuldigd zijn (zie randnrs. 5839, 5842 tot 5843), alsook de facturen en de stukken bedoeld in artikel 5, § 2 KB nr. 31 van 29 december 1992 (zie randnr. 5889).

art. 14 § 5 KB nr. 1

Wat in vorig nummer gezegd is voor belastingplichtigen zonder recht op aftrek, geldt in gelijke mate voor landbouwers die onderworpen zijn aan de forfaitaire landbouwregeling, als bedoeld in artikel 57 WBTW (art. 14 § 5 KB nr. 1).

art. 14 § 6 KB nr. 1

Ook niet-belastingplichtige rechtspersonen moeten dit boek houden (art. 14 § 6 KB nr. 1).

¹²⁷¹Besliss. nr. ET 103.018, 27 juni 2002 als gewijzigd door Besliss. nr. ET 103.018, 2 juni 2003.

¹²⁷²Besliss. nr. ET 103.592, 2 juni 2003.

¹²⁷³Besliss. nr. ET 112.577, 8 november 2007; Besliss. nr. ET 112.577/2, 12 februari 2008.

¹²⁷⁴Besliss. nr. ET 91.298, 1 september 1998, *BTW-Revue* 1998, 574.

§ 3. HET HOUDEN VAN BOEKEN OP LOSSE BLADEN

5876

art. 15

KB nr. 1

De boeken voor inkomende en uitgaande facturen en het bijzonder boek, bedoeld in artikel 14, § 5 KB nr. 1 (zie randnr. 5875), mogen worden gehouden op losse bladen. De losse bladen van de in het vorig lid beoogde boeken en de bladen van het dagboek van ontvangsten en het centralisatieboek moeten worden genummerd, uiterlijk op het tijdstip waarop deze bladen of de boeken in gebruik worden genomen. Het dagboek van ontvangsten dient de handelingen op te nemen verricht tijdens een periode van twaalf maanden.

§ 4. BEWIJSKRACHT VAN DE BOEKHOUDING

5877

De aanschrijving nr. 3 van 1976 behandelt de invloed op de btw van de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding van de ondernemingen. Deze wet heeft noch de belastingwetgeving, noch de wijze waarop het bewijs in die aangelegenheid wordt geleverd, gewijzigd. Een regelmatige boekhouding waarvan alle gegevens juist en betrouwbaar worden bevonden, is een bewijsmiddel om de aangegeven omzet te rechtvaardigen, ook als het een vereenvoudigde boekhouding is die enkel bestaat uit de boeken voor inkomende en uitgaande facturen en het dagboek van ontvangsten. Alleen indien bewijskrachtige gegevens ontbreken, mag de administratie de omzet vaststellen door middel van een forfaitaire tegenberekening, gesteund op vermoedens¹²⁷⁵. Zij mag de cijfers uit de boekhouding niet vervangen door geschatte cijfers, tenzij zij voorafgaandelijk bewijst dat de boekhouding niet bewijskrachtig is¹²⁷⁶.

- Kleinere ondernemingen die aan particulieren verkopen, houden vaak geen inventaris bij. Op grond van een vaste rechtspraak wordt in dergelijke gevallen aangenomen dat de voorraad op het einde van de gecontroleerde periode, gelijk is aan de voorraad bij het begin ervan en dat bijgevolg de nog te factureren goederen in waarde gelijk zijn op het einde en bij het begin van de controleperiode¹²⁷⁷. Het niet-houden van de inventaris alleen is onvoldoende om de bewijskracht van de boekhouding te verwerpen, wanneer het dagboek van ontvangsten dag na dag wordt bijgehouden¹²⁷⁸.
- De belastingplichtige die een inventaris houdt en aan de hand daarvan een voorraadschommeling wil bewijzen, kan zich niet veroorloven zijn inventaris voor te leggen inzake btw en niet inzake directe belastingen, of omgekeerd. Hij moet immers de juistheid aantonen van zowel zijn omzet als zijn aangegeven winst en bovendien moet de regelmatigheid van zijn inventaris door de beide administraties worden aanvaard¹²⁷⁹.
- Een boekhouding die niet werd verworpen door de btw-administratie moet niet noodzakelijk als bewijskrachtig worden aanvaard door de administratie der directe belastingen¹²⁸⁰.
- Bewijskracht in de kleinhandel: zie *BTW-Revue* 1994, afl. 107, 133 tot 140.
- Voor de bewijskracht van een boekhouding is vereist dat ze controleerbaar is. Controleerbaarheid houdt in dat de belastingplichtige in zijn boekhouding voldoende gegevens opneemt die een intern criticus (zijnde de controleur) ervan kunnen overtuigen dat zijn boekhouding getrouw is, zonder dat die buitenstaander verplicht is de belastingplichtige op zijn woord te geloven. Het betreft een feitenkwestie. In verband met het dagboek van ontvangsten wordt geëist dat het op gedateerde

¹²⁷⁵Luik 23 maart 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 79, 32.

¹²⁷⁶Rb. Verviers 15 april 1980, *JDF* 1980, 292; Rb. Brussel 28 april 1986, *BTW-Revue* 1988, afl. 79, 21; Rb. Antwerpen 26 juni 1986, *FJF*, No. 87/197, *Fisc.Koer.* 1987, 156.

¹²⁷⁷Vr. & Antw. Senaat 1972-1973, nr. 33, 1208, *BTW-Revue* 1974, afl. 14, 153.

¹²⁷⁸Rb. Luik 21 september 1987, *FJF*, No. 88/173.

¹²⁷⁹Vr. & Antw. Kamer 1975-1976, nr. 44, *BTW-Revue* 1976, afl. 27, 354.

¹²⁸⁰Brussel 10 oktober 1984, *FJF*, No. 85/12.

verantwoordingsstukken steunt waarvan het origineel of de kopie worden bewaard. Niet-ingebonden en niet-genummerde gedateerde losse bladen die slechts een algemene beschrijving van de verkochte goederen vermelden, zijn geldige verantwoordingsstukken, zodat de boekhouding op dat punt bewijskrachtig is. Wanneer de administratie bij een vorige controle geen opmerkingen heeft gemaakt aangaande de afwezigheid van afzonderlijke boekingen voor de verkopen en het gebrek aan gedetailleerde beschrijvingen van de verkochte goederen, beletten het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel dat de administratie de boekhouding plotseling als niet-bewijskrachtig beschouwt. Het is immers duidelijk dat ten name van de belastingplichtige geen schending van de uitdrukkelijke wettelijke bepalingen werd vastgesteld dat toeliet het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel terzijde te schuiven ten voordele van het wettigheidsbeginsel¹²⁸¹.

Zie ook – VANDEBERGH, H., *Taxatie en verweer inzake BTW*, in *Fiscale praktijkstudies*, nr. 3, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 36 p.
– VANDEBERGH, H., *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 119 p.

5878, 10

art. 15 § 3 en 4 KB nr. 1

Alle inschrijvingen met betrekking tot de boekhouding moeten gesteund zijn op verantwoordingsstukken die gedateerd zijn en waarvan, naargelang van het geval, een origineel exemplaar of een dubbel moet worden bewaard.

De inschrijvingen in de boeken worden zonder uitstel, in de volgorde van de data, zonder enig wit vlak noch leemte verricht. In geval van verbetering moet de oorspronkelijke inschrijving leesbaar blijven. De totalen van elk blad moeten worden overgedragen bovenaan op het volgend blad.

De inschrijvingen in de boeken voor inkomende en uitgaande facturen, de dagboeken en centralisatieboeken en in het bijzonder boek, bedoeld in artikel 14, § 5 KB nr. 1 (zie randnr. 5875), moeten inzonderheid bestaan uit de vermeldingen bedoeld in artikel 15, § 3 KB nr. 1.

De inschrijvingen in het dagboek van ontvangsten moeten in principe per bedrijfszetel, van dag tot dag worden gedaan voor het totale bedrag van de dagontvangsten.

Een afzonderlijke inschrijving is echter noodzakelijk voor ontvangsten die voortkomen van een goederenlevering waarvan de prijs, per in de handel gebruikelijke eenheid, meer bedraagt dan 250,00 EUR, btw inbegrepen. Deze inschrijving mag nochtans door een dagelijkse globale inschrijving worden vervangen wanneer de voorgeschreven verantwoordingsstukken, benevens de ontvangst, ook de aard van de verkochte goederen nauwkeurig vermelden.

Ontvangsten die aan verschillende btw-tarieven onderworpen zijn, moeten in principe per tarief ingeschreven worden. De btw-administratie kan echter toestaan dat de ontvangsten globaal worden ingeschreven zonder onderscheid te maken naargelang het btw-tarief en dat aangepaste methodes worden gebruikt voor de uitsplitsing die nodig is om de btw-aangifte op te stellen¹²⁸².

5878, 20

art. 16 KB nr. 1

De belastingplichtige die goederen verkoopt ‘op afstand’ (zie randnr. 5446) en die niet gekozen heeft voor het belasten van zijn verkopen in België of, omgekeerd, in de lidstaat waar de verkochte goederen aankomen, moet op ieder moment in staat zijn om, ten behoeve van de btw-controleambtenaren, voor het lopend kalenderjaar het totale bedrag te bepalen van zijn leveringen die in aanmerking komen voor de berekening van de drempel, vastgesteld in België zowel als in de andere lidstaat.

Voor de toepassing van artikel 53bis, § 1 WBTW geldt de in het vorig nummer besproken verplichting eveneens voor de belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen, bedoeld in artikel 25ter, § 1, lid 2, 2^o WBTW (zie randnr. 5425) die niet de keuze hebben gedaan voor onderwerping

¹²⁸¹Gent 15 januari 2008, *TFR* 2008, 343.

¹²⁸²Aanschr. nr. 101, 29 december 1970 en nr. 11, 19 maart 1973.

aan de btw van hun intracommunautaire verwervingen, ten aanzien van het totale bedrag, voor het lopende kalenderjaar, van deze verwervingen.

§ 5. ANDERE BOEKHOUDKUNDIGE VERPLICHTINGEN

1. Vrije beroepen

5879

Met ingang van 1 januari 1999 zijn negen nieuwe ministeriële besluiten van toepassing verklaard inzake de voorschriften waaraan ontvangstbewijsboekjes en dagboeken die beoefenaars van vrije beroepen en inrichtingen voor geneeskundige verzorging moeten houden, moeten voldoen¹²⁸³. Met de invoering van deze besluiten werd het MB van 28 september 1992¹²⁸⁴ opgeheven en werden de diverse voorschriften voor de verschillende categorieën vrije beroepers onder meer aangepast aan het gebruik van de euro.

De titularis van een vrij beroep die wegens dat beroep btw-plichtige is, moet in principe een uit een boekje gescheurd ontvangstbewijs uitreiken voor de in artikel 320 en 321 WIB92 beoogde bedrijfsontvangsten.

Dag per dag wordt het totaal van de hierboven beoogde ontvangsten overgebracht naar een dagboek waarvan het model is voorgeschreven. In dit dagboek worden ook de uitgaven ingeschreven. Het is trouwens derwijze opgevat dat het tegelijkertijd dienst doet als boek voor inkomende facturen.

Titularissen van vrije beroepen die hun boekhouding voeren met behulp van een computer mogen de inschrijvingen in het dagboek in principe beperken tot één samenvattende boeking per maand, blijvende uit een computerlisting. De inschrijving in de computerboekhouding zelf, dient evenwel te geschieden op dagelijkse basis.

2. Rekeningen en ontvangstbewijzen

5880

art. 22 KB nr. 1

Aan sommige belastingplichtigen wordt, als controlemaatregel, de verplichting opgelegd om aan hun klanten rekeningen of ontvangstbewijzen uit te reiken op genummerde formulieren, vervaardigd door erkende drukkers (art. 22 KB nr. 1).

De verplichting geldt voor:

art. 44 WBTW

- exploitanten van een hotelinrichting of, meer algemeen, exploitanten van een inrichting waar aan betalende gasten onderdak wordt verschafd (tenzij vrijstelling door art. 44 WBTW);
- exploitanten van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt¹²⁸⁵;
- exploitanten van wasstations voor personenauto's, auto's voor dubbel gebruik, minibussen en kampeerauto's.

¹²⁸³BS 30 december 1998, 41551-41673.

¹²⁸⁴BS 20 oktober 1992.

¹²⁸⁵Vr. nr. 916 RAMOUDT 30 november 2000, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-40, 4 september 2001, 2014. Zie ook: Vr. nr. 9 DEVLIES 9 januari 2008, Vr. & Antw. Kamer 2007-2008, nr. 011, 1599-1603.

De aanschrijving nr. 6 van 1999 verschaft commentaar bij de hierboven vermelde verplichting. Zij is in werking getreden op 1 april 1999. De aanschrijving nr. 10 van 1994 werd met ingang van dezelfde datum opgeheven.

De in artikel 56, § 2 WBTW bedoelde kleine onderneming is niet verplicht om een rekening of een ontvangstbewijs uit te reiken. Indien hij dat wel doet, moet hij op dat document zijn btw-identificatienummer aanbrengen, alsook de vermelding “Kleine onderneming onderworpen aan de vrijstellingsregeling van belasting” en de vermelding “bedrag (btw niet toepasselijk)”¹²⁸⁶.

De uitreiking van de rekening of het ontvangstbewijs wijzigt niets aan de principes van de facturering of de opeisbaarheid van de btw. De belastingplichtige is er evenwel niet toe gehouden de rekening of het ontvangstbewijs op te maken, voor zover hij op het tijdstip waarop de dienst is beëindigd, aan de klant een factuur uitreikt waarop de verplichte factuurvermeldingen zijn aangebracht (zie randnr. 5820).

art. 22 § 9 KB nr. 1

Rekeningen en ontvangstbewijzen kunnen worden vervangen door bons van een kasregister of door een procedé dat gebruik maakt van informaticatechnieken (art. 22 § 9 KB nr. 1)¹²⁸⁷. De nummers van de rekeningen of ontvangstbewijzen die in de loop van de dag werden gebruikt, moeten dagelijks worden aangetekend in het dagboek van ontvangsten bedoeld in randnr. 5872.

3. Garagisten en verkopers van tweedehandse vervoermiddelen

5881

art. 28 § 1

KB nr. 1

Krachtens artikel 28, § 1 KB nr. 1¹²⁸⁸ moet elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit regelmatig één of meer van de volgende handelingen stelt, per bedrijfszetel een register bijhouden van de motorvoertuigen die in zijn inrichting aanwezig zijn:

- elke levering en/of dienstverrichting betreffende een motorvoertuig, met uitzondering van het wassen;
- elke levering van tweedehandse motorvoertuigen;
- elke tussenkomst als tussenpersoon in de levering van tweedehandse motorvoertuigen.

De verplichting geldt niet voor belastingplichtigen die uitsluitend handelingen van montage, assemblage of constructie van motorvoertuigen verrichten.

art. 25 § 3

KB nr. 1

Dit register van motorvoertuigen vervangt voor de betreffende belastingplichtigen de bijzondere registers voor goederen die worden toegezonden in het kader van contracten van maakloonwerk en van expertise of ander materieel werk (artikel 25 § 3 KB nr. 1). Er zijn mogelijkheden om het register elektronisch bij te houden.

art. 5 § 1 7°

KB nr. 1

¹²⁸⁶Besliss. nr. ET 114.588, 1 december 2008.

¹²⁸⁷Besliss. nr. ET 103.592 van 2 juni 2003 maakt het mogelijk om de stukken op digitale wijze te bewaren.

¹²⁸⁸Vervangen door KB 6 februari 2002, BS 15 februari 2002, met ingang van 1 april 2002; Circ. nr. AOIF 16/2004 (ET 98.234), 23 maart 2004.

De factuur voor de levering van nieuwe voertuigen, van nieuwe of tweedehandse personenauto's of auto's voor dubbel gebruik, moet de bijzondere vermeldingen bevatten van artikel 5, § 1, 7° KB nr. 1.

5881, 10

De registers moeten zich op de bedrijfszetel bevinden. Op uitdrukkelijk verzoek van de ambtenaren van de administraties die bevoegd zijn voor de btw, de inkomstenbelasting en de douane en accijnzen, dient de belastingplichtige de registers op de bedrijfszetel ter inzage voor te leggen.

4. Slachthuizen en slachterijen

5882

Een speciaal register moet worden gehouden in slachthuizen en privéslachthuizen, waarin aantekening wordt gedaan van het aantal binnengekomen dieren¹²⁸⁹. Hun boekhoudverplichtingen zijn geregeld door het KB nr. 27 van 26 juni 1973, gewijzigd door het KB van 11 augustus 1981.

5. Overbrenging van goederen

5883

art. 23
KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 23 KB nr. 1 moet iedere belastingplichtige een register houden waarin hij aantekening maakt van de goederen die door hem zelf of voor zijn rekening zijn vervoerd of verzonden naar een andere lidstaat, voor handelingen bedoeld in artikel 12bis, lid 2, 5° tot 7° WBTW (zie randnr. 5434).

De vermeldingen die in het register dienen te worden aangebracht, zijn opgesomd in artikel 24 KB nr. 1. Belastingplichtigen die een boekhouding voeren waarin deze vermeldingen reeds voorkomen, zijn van het houden van het register ontheven.

6. Uitvoering van maakloonwerk

5884

art. 25
KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 25 KB nr. 1 moet iedere belastingplichtige een register houden om de goederen te kunnen identificeren die hem uit een andere lidstaat werden toegezonden en die het voorwerp zijn van een in artikel 21, § 3, 2° WBTW bedoelde dienstverrichting (zie randnr. 5378,50).

De vermeldingen die in het register dienen te worden aangebracht, zijn opgesomd in artikel 26 KB nr. 1. Belastingplichtigen dienen geen melding te maken van de goederen die al in het register van de garagisten moeten worden opgenomen.

¹²⁸⁹Aanschr. nr. 24, 30 augustus 1973.

Bijzondere verplichtingen inzake intracommunautair verkeer van goederen en diensten

5885

art. 53bis § 1 WBTW

Door artikel 53bis, § 1 WBTW wordt opgelegd dat de belastingplichtigen op wie de regeling van de artikelen 56, § 2 (zie randnr. 5901,20) of 57 WBTW (zie randnrs. 5902 e.v.) van toepassing is, de belastingplichtigen zonder recht op aftrek (zie randnr. 5220) en de niet-belastingplichtige rechtspersonen (zie randnr. 5224), alvorens zij de eerste intracommunautaire verwerving van goederen verrichten ten gevolge waarvan de drempel van 11 200,00 EUR wordt overschreden (zie randnr. 5425), een verklaring van overschrijding van de drempel moeten indienen. Zij zijn van deze verplichting ontheven, in de gevallen waarvan sprake in randnr. 5446.

5885,10

art. 53bis § 2 WBTW

Belastingplichtigen zonder recht op aftrek die geen btw-nummer hebben, zijn verplicht tot mededeling van het feit van de verstrekking van een dienst waarvoor zij voor de eerste maal schuldenaar worden van de btw op grond van artikel 51, § 2, 1° WBTW (zie randnr. 5842). Deze mededeling moet geschieden vooraleer deze dienst zal worden verstrekt.

5885,20

art. 53ter WBTW

Eenieder die overeenkomstig artikel 51, § 1, 1° en § 2 WBTW schuldenaar is van de Belgische btw (zie randnrs. 5839, 5842 tot 5845) en die niet – zoals de gewone belastingplichtigen – gehouden is tot indiening van periodieke btw-aangiften en tot betaling van de btw die uit deze aangiften blijkt, moet krachtens artikel 53ter WBTW een bijzondere btw-aangifte indienen voor de in de loop van een kalenderkwartaal verrichte intracommunautaire verwervingen en daarmee gelijkgestelde handelingen, alsmede voor diensten waarvoor de afnemer de Belgische btw verschuldigd is, en de verschuldigd geworden btw voldoen binnen de termijn van indiening van deze aangiften. Deze termijn loopt uiterlijk tot de twintigste dag van de maand na het kalenderkwartaal in de loop waarvan de btw opeisbaar is geworden¹²⁹⁰.

Omtrent de voldoening van de btw over diensten, verstrekt door buitenlandse advocaten die in hun lidstaat geen vrijstelling van btw genieten, zie voetnoot¹²⁹¹.

5886

De in het vorig nummer bedoelde aangifte moet niet worden gedaan:

1. voor intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen, verricht door belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen op wie de in artikel 25ter, § 1, lid 2, 2° WBTW bedoelde afwijking van toepassing is of door iedere andere niet-belastingplichtige;
2. intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten als bedoeld in artikel 58, § 1bis WBTW, door belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen op wie eveneens de hiervoor genoemde afwijking toepasselijk is.

¹²⁹⁰

Vr. nr. 0245 BROTCORNE 24 januari 2011, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 23, 47.

¹²⁹¹Vr. nr. 1334 MICHEL 23 april 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 134, 18598.

Indien tijdens een kalenderkwartaal geen belastbare handelingen werden verricht, moet geen aangifte betreffende dat kwartaal worden gedaan.

5886, 10

art. 53quater WBTW

Door artikel 53quater WBTW wordt aan de houders van een btw-nummer de verplichting opgelegd dat nummer kenbaar te maken aan hun leveranciers en aan hun klanten. De leden van een btw-eenheid zijn gehouden om aan hun leveranciers en klanten hun sub-btw-identificatienummer te melden. Sinds 1 januari 2010 geldt deze verplichting wanneer de eenheid krachtens artikel 51, § 1, 2° of § 2, eerste lid, 1° schuldenaar is van de belasting in België, of wanneer de leden diensten verrichten die krachtens de communautaire bepalingen geacht worden plaats te vinden in een andere lidstaat en waarvan de belasting is verschuldigd door de ontvanger van de dienst.

Aan landbouwers die onderworpen zijn aan de forfaitaire landbouwregeling is het verboden hun btw-nummer te gebruiken om intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten te verrichten, tenzij ze de drempel van 11 200,00 EUR overschreden hebben of geopteerd hebben om dergelijke verwervingen te doen met betaling van de Belgische btw (zie randnr. 5425 e.v.).

De niet in België gevestigde belastingplichtige die een aansprakelijke vertegenwoordiger (of een vooraf erkend persoon) heeft aangesteld, moet aan zijn klanten of leveranciers de naam of benaming en het adres van deze aansprakelijke vertegenwoordiger in België (of van de vooraf erkende persoon die hen vertegenwoordigt) mededelen en aan de btw-administratie een adres in België kenbaar maken waar de boeken en stukken, bedoeld in artikel 61, § 1, lid 1 WBTW zullen worden meegedeeld op ieder verzoek van de btw-controleur.

5886, 20

art. 53sexies § 1 WBTW

Tot 1 januari 2010 dienden alle belastingplichtigen aan wie een BE-identificatienummer was toegekend op grond van artikel 50, § 1, lid 1, 1° (met uitsluiting van de btw-eenheden) en 3° WBTW, alsook de niet in België gevestigde belastingplichtigen die voor de handelingen die zij hier te lande verrichten, worden vertegenwoordigd door een vooraf erkende persoon ingevolge artikel 55, § 3 WBTW, ieder kwartaal aangifte te doen van volgende handelingen:

1. het totale bedrag van de krachtens artikel 39bis, lid 1, 1° en 4° WBTW vrijgestelde leveringen van goederen (zie randnr. 5606), waarvoor de btw in de loop van het vorige kalenderkwartaal opeisbaar was geworden;
2. het totale bedrag van de leveringen van goederen verricht in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen in geval van driehoeksverkeer (zie randnr. 5443).

Indien de belastingplichtige leverancier lid is van een btw-eenheid, moet de opgave door het lid worden ingediend en niet door de btw-eenheid (art. 53sexies WBTW).

5886, 22

Met ingang van 1 januari 2010 werd betreffende rapporteringsverplichting uitgebreid naar de in België gevestigde belastingplichtigen die diensten verlenen aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige die er aldaar toe gehouden is om de btw over de ontvangen diensten te voldoen¹²⁹². Deze opgave bevat echter niet de handelingen die zijn vrijgesteld in het land waar de belastingplichtige klant is gevestigd.

¹²⁹² Persmededeling, 23 maart 2009, te raadplegen op de website van de federale overheidsdienst Financiën; ET 117.215/5: wijziging van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen met ingang van 1 januari 2010.

Ook de periodiciteit waarbinnen de intracommunautaire opgave moet worden ingediend, wijzigde vanaf 1 januari 2010¹²⁹³. De regel is dat wanneer de belastingplichtige een maandelijks btw-aangifte moet indienen, hij ook maandelijks de intracommunautaire opgave moet indienen. Indien hij slechts per kwartaal een btw-aangifte moet indienen, zal de opgave eveneens per kwartaal worden ingediend, tenzij het totaalbedrag per kwartaal van vrijgestelde intracommunautaire leveringen van goederen, de drempel van 100 000,00 EUR heeft overschreden in de loop van elk van de vorige vier kwartalen. In dit geval zal er maandelijks een opgave moeten worden ingediend¹²⁹⁴. Met ingang van 1 januari 2012 werd deze drempel verlaagd naar 50 000,00 EUR¹²⁹⁵.

5886,30

De opheffing van de controles aan de binnengrenzen heeft onder meer tot gevolg gehad dat de statistieken van de handel tussen de lidstaten niet meer kunnen worden opgesteld aan de hand van douanepapieren. Daarom werd bij verordening van de Raad van 7 november 1991, nr. 3330/91¹²⁹⁶ een systeem van communautaire statistieken van het goederenverkeer tussen de lidstaten gecreëerd. Ondernemingen die per jaar voor meer dan 1 000 000,00 EUR aan goederen verzenden naar of voor meer dan 700 000,00 EUR aan goederen ontvangen uit andere lidstaten, zijn verplicht maandelijks een INTRASTAT-aangifte in te dienen. Wanneer de drempelwaarde slechts in één van de twee richtingen wordt overschreden (i.e. verzending of aankomst van goederen), dient slechts voor de richting die de drempel overschrijdt een aangifte ingediend te worden. In België gebeurt dat bij de dienst Statistiek Buitenlandse Handel van de Nationale Bank.

5886,40

art. 53sexies § 2 WBTW

Ter uitvoering van artikel 53sexies, § 2 WBTW legt het KB nr. 48 aan iedere belastingplichtige die niet tot indiening van gewone periodieke aangiften gehouden is, de volgende verplichtingen op.

Voor alle intracommunautaire leveringen van een nieuw vervoermiddel die hij verricht binnen de voorwaarden van artikel 39bis WBTW moet hij aangifte doen bij de btw-administratie. Deze aangifte moet worden ingediend binnen vijftien dagen vanaf de datum van de levering.

Bovendien moet de indiener van de bedoelde aangifte voor ieder kalenderkwartaal waarin hij een intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel heeft verricht, uiterlijk de twintigste van de maand die op het kalenderkwartaal volgt, een lijst van zijn leveringen indienen. Deze lijst moet elektronisch worden ingediend¹²⁹⁷. De administratie heeft een circulaire gepubliceerd waarin zij nauwgezet deze verplichtingen uiteenzet¹²⁹⁸.

5886,50

art. 53septies WBTW

Artikel 53septies WBTW draagt aan de Koning de bevoegdheid op om van de belastingplichtigen die in België intracommunautaire verwervingen van goederen verrichten als bedoeld in de artikelen 25ter,

¹²⁹³Ingevolge richtlijn 2008/117EG, 16 december 2008, *Pb.L.* 20 januari 2009, afl. 14, 7.

¹²⁹⁴Zie voor een bespreking: D. STAS en J. HEIRMAN, "Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden", *TFR* 2010, afl. 383, 527-551.

¹²⁹⁵Art. 9 KB nr. 50 en Besliss. nr. ET 117.215/5, 16 november 2009, bijwerking 1 januari 2012.

¹²⁹⁶*Pb.L.* 16 november 1991, afl. 316; Verord. (EG) nr. 638/2004 van het Europees parlement en de Raad van 31 maart 2004 betreffende de communautaire statistieken van het goederenverkeer tussen de lidstaten en houdende intrekking van verordening (EEG) nr. 3330/91 van de Raad, *Pb.L.* 7 april 2004, afl. 102, 1-8.

¹²⁹⁷KB 21 februari 2010 tot wijziging van het KB nr. 48 van 29 december 1992, *BS* 26 februari 2010.

¹²⁹⁸Circ. nr. ET 115.343 (AOIF 31/2010), 14 april 2010.

§ 1 en 25quater WBTW (zie randnrs. 5420, 5424 en 5433), met betrekking tot iedere in een andere lidstaat voor de btw-geïdentificeerde leverancier, de indiening te vorderen van een gedetailleerde aangifte van de gedane verwervingen. Dergelijke aangiften kunnen niet worden geëist voor tijdvakken van minder dan een maand.

5886, 60

art. 53octies § 1 WBTW

Artikel 53octies, § 1 WBTW draagt aan de Koning de bevoegdheid op om de toepassingsmodaliteiten van de artikelen 53 tot 53septies WBTW te regelen en allerlei maatregelen te nemen in verband met de facturering, de voldoening van de btw en het verschaffen van inlichtingen.

5886, 70

art. 53nonies § 1 WBTW

Ter uitvoering van artikel 53nonies, § 1 WBTW, bepaalt het KB nr. 46 de regels met betrekking tot de indiening van een afzonderlijke bijzondere aangifte en de voldoening van de btw, inzake intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen als bedoeld in randnr. 5886.

5887

art. 53nonies § 2 WBTW

Ter uitvoering van artikel 53nonies, § 2 WBTW, bepaalt het KB nr. 47 de regels voor de controle op en de voldoening van de btw ter zake van de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van vervoermiddelen.

Hoofdstuk X

Niet in België gevestigde belastingplichtigen

5887, 50

- Bibliografie
- MARCKX, J., “De aansprakelijke vertegenwoordiger op het stuk van de BTW”, *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1995-1996*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1995, 1-26.
 - CAMBIEN, J.M. en DE WAELE, C., “Nieuwe regels inzake voldoening van de BTW en de BTW-registratie van buitenlandse belastingplichtigen”, *AFT* 2002, afl. 6, 247-264.
 - MASSIN, I. en BAUWENS, E., “Nieuwe administratieve commentaar over de BTW-regeling voor buitenlandse belastingplichtigen”, *AFT* 2004, afl. 2, 41-67.

5887, 70

art. 50 § 3 WBTW

Ingevolge de Europese richtlijn van 17 oktober 2000¹²⁹⁹ werd met ingang van 1 januari 2002 in België een nieuwe regeling ingevoerd inzake voldoening van de btw en de btw-registratie van buitenlandse belastingplichtigen (wet 7 maart 2002)¹³⁰⁰. Deze regeling houdt voornamelijk in dat vanaf die datum in België een algemene verleggingsregel is ingevoerd voor handelingen gesteld door niet in België gevestigde belastingplichtigen (zie randnr. 5845,10) en dat de verplichting tot het aanstellen van een fiscaal vertegenwoordiger bij btw-registratie van een binnen de EU gevestigde belastingplich-

¹²⁹⁹Richtlijn 2000/65/EG.

¹³⁰⁰BS 13 maart 2002, zie aanpassing koninklijke besluiten door KB nr. 31 van 2 april 2002 met betrekking tot de toepassingsmodaliteiten van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de handelingen verricht door niet in België gevestigde belastingplichtigen, BS 11 april 2002 en KB van 2 april 2002 tot wijziging van de KB's nrs. 1, 3, 7, 10, 23 en 50 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, BS 16 april 2002.

tige is afgeschaft. Deze regeling inzake voldoening van de btw en registratie voor btw van buitenlandse belastingplichtigen, wordt uitvoerig toegelicht in aanschrijving nr. 4 van 4 maart 2003¹³⁰¹.

5888

Een buitenlandse belastingplichtige is in België gevestigd, wanneer zijn aanwezigheid in België geacht wordt een vaste inrichting uit te maken. De aanwezigheid van de vaste inrichting impliceert dat de belastingplichtige zich dient te registreren alsof het een binnenlandse btw-plichtige was/is.

Volgens aanschrijving nr. 4 van 4 maart 2003 is een buitenlandse belastingplichtige in België gevestigd, wanneer de volgende voorwaarden zijn verenigd:

- de belastingplichtige heeft hier te lande een directiezetel, een filiaal, een fabriek, een werkplaats, een agentschap, een magazijn, een kantoor, een laboratorium, een inkoop- of verkoopkantoor, een depot of enige andere vaste inrichting met uitzondering van bouwwerven;
- die inrichting wordt beheerd door een persoon die bekwaam is om de belastingplichtige te verbinden tegenover de leveranciers en de klanten. Dit is een persoon die door de belastingplichtige behoorlijk is gevolmachtigd om in zijn naam alle transacties, zowel inkomende als uitgaande, af te sluiten die zijn vereist voor de realisatie van de in het WBTW bedoelde handelingen;
- de activiteit van die inrichting heeft ‘op geregelde wijze’ het leveren van goederen of het verstrekken van diensten in de zin van het WBTW tot voorwerp¹³⁰². Een representatiekantoor dat louter instaat voor de vertegenwoordiging of marketing, een inrichting die enkel instaat voor de opslag van goederen of een inrichting die louter ‘toevallig’ btw-handelingen stelt, kan niet aangemerkt worden als een vaste inrichting.

Bouwwerven worden voor de btw niet aangemerkt als bestendige installaties en bijgevolg ook niet als vaste inrichtingen, ongeacht de duur van het werk.

art. 21 § 3 7° WBTW

Men dient ermee rekening te houden dat het begrip ‘vaste inrichting’ niet is geharmoniseerd op Europees niveau en dat dit niet noodzakelijk overeenstemt met het begrip ‘vaste inrichting’ voor de dubbelbelastingverdragen^{1303,1304}. Bovendien moet men het begrip ‘vaste inrichting’ in de zin van ‘vestiging’ voor btw-registratie anders interpreteren dan het begrip ‘vaste inrichting’ inzake de plaatsbepaling van diensten (art. 21 § 2 WBTW, zie randnr. 5378,10)¹³⁰⁵.

5889

Er kan slechts van een vaste inrichting sprake zijn als de inrichting geen rechtspersoonlijkheid heeft die onderscheiden is van deze van de niet in België gevestigde belastingplichtige (noodzaak van juridische entiteit). De benaming die ze draagt (bv. filiaal of bijhuis) kan daar niets aan veranderen.

Een niet in België gevestigde belastingplichtige die hier te lande een vaste inrichting heeft, wordt inzake btw behandeld zoals iedere hier te lande gevestigde belastingplichtige. Hij heeft dezelfde rechten (recht op aftrek, recht op teruggaaf, enz.) en is onderworpen aan dezelfde verplichtingen (houden en overleggen van stukken, facturering, indiening van aangiften, voldoening van de btw, jaarlijkse

¹³⁰¹Circ. nr. 4 (ET 103.925), 4 maart 2003.

¹³⁰²Vr. nr. 157 DE CLIPPELE 20 maart 1991, Vr. & Antw. Senaat 1990-1991, nr. 27, 1183, *BTW-Revue*, afl. 95, 270.

¹³⁰³L. AGACHE en T. VANHALLE, “De vaste inrichting inzake btw een eigen werkelijkheid?”, *TFR* 2000, afl. 191, 1011-1045.

¹³⁰⁴Art. 11 e.v. uitvoeringsverord.

¹³⁰⁵Vr. nr. 645 DE CLIPPELE 15 mei 2000, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-25, 1172; Vr. nr. 166 VAN DER MAELEN 14 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 048, 26-27; L. AGACHE en T. VANHALLE, “De vaste inrichting inzake btw: een eigen werkelijkheid?”, *TFR* 2000, afl. 191, 1011-1045.

listing, enz.). Dit geldt zelfs wanneer al de door de vaste inrichting(en) verrichte handelingen vrijgesteld zijn van de btw, bijvoorbeeld wegens uitvoer.

Voor de regels inzake facturatie en boekhouding van buitenlandse belastingplichtigen met vaste inrichting in België, zie voetnoot¹³⁰⁶.

5889,10

art. 55 § 4 WBTW

Buitenlandse belastingplichtigen die niet in België zijn gevestigd, kunnen zich als volgt laten registreren voor btw-doeleinden via een individueel nummer:

- de niet in de EU gevestigde belastingplichtige kan in België enkel registreren via een aansprakelijk vertegenwoordiger. Dergelijke fiscale vertegenwoordiger is hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw, interesten en geldboeten die verschuldigd zijn door de buitenlandse onderneming (art. 55 § 4 WBTW);
- de binnen de EU gevestigde belastingplichtige heeft de keuze tussen ofwel een directe registratie voor btw-doeleinden, ofwel een registratie via de aanstelling van een aansprakelijk vertegenwoordiger.

In aanschrijving nr. 4 van 4 maart 2003 is een gedetailleerde regeling uitgewerkt van de gevallen die leiden tot verplichte registratie voor btw, de gevallen waarin het niet mogelijk is om zich te registreren voor btw (ontslag) en de gevallen waarin men zich kan registreren voor btw-doeleinden, doch niet verplicht is (onthefving)¹³⁰⁷.

Registratie voor btw is in beginsel verplicht wanneer de niet in België gevestigde belastingplichtige handelingen verricht als bedoeld in het WBTW, waarvoor deze in beginsel recht op aftrek heeft en waarvoor deze schuldenaar is van btw overeenkomstig artikel 51 en 52 WBTW. Er is eveneens verplichting tot registratie voor de handelingen van plaatsing onder of de uitslag van goederen uit het stelsel van btw-entrepot.

Er is ontslag van de verplichting tot registratie voor:

- loutere invoer van goederen in België (behoudens uitzonderingen);
- aankopen gevolgd door verkopen van goederen onder een regime van btw-entrepot en diensten m.b.t. goederen geplaatst in een btw-entrepot;
- handelingen vrijgesteld krachtens de artikelen 39, 40, 41, 42, 44 en 44bis WBTW (behoudens afwijkingen);
- handelingen onderworpen aan bijzondere gunstregelingen (personenvervoer, schouwspelen, uitvoerende artiesten en theateragentschappen);
- de situatie waarin een niet in België gevestigde belastingplichtige enkel ‘toevallig’ belastbare handelingen stelt (het begrip ‘toevallig’ wordt omschreven in aanschrijving nr. 4 van 2003).

Er is echter in geen geval ontslag van de verplichting tot registratie mogelijk voor intracommunautaire handelingen, de leveringen van goederen in het kader van het stelsel van de verkopen op afstand, de handelingen van plaatsing onder of de uitslag van goederen uit het stelsel van btw-entrepot en de invoeren van goederen gevolgd door de levering van dezelfde goederen, zelfs indien ze eenmalig of toevallig is.

De soepelere regeling voor buitenlandse organisatoren van beurzen in België, werd opgeheven met ingang van 1 juli 2009¹³⁰⁸.

¹³⁰⁶Circ. nr. 4 (ET 103.925), 4 maart 2003, nr. 17-28.

¹³⁰⁷Circ. nr. 4/2003 (ET 103.925), 4 maart 2003, nr. 70-105; inzake het taalregime zie Besliss. nr. ET 107.419, 20 september 2004.

¹³⁰⁸Besliss. nr. ET 116.547, 9 juni 2009.

Er is ontheffing van de verplichting tot registratie voor:

- consignatiezendingen, verzendingen van goederen naar een commissionair-verkoper of voor een overbrenging van een voorraad;
- verkoop van accijnsproducten aan particulieren (onder bepaalde voorwaarden);
- handelingen gesteld door een EU-belastingplichtige maar die vrijgesteld zijn krachtens de artikelen 39, 40, 41, 42, 44 en 44bis WBTW, op voorwaarde dat het bedrag aan aftrekbare btw op geregelde wijze de grens van 2 500,00 EUR overschrijdt (anders ontslag).

Daarnaast is er op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige voorzien in een bijzondere regeling van ‘optionele’ btw-registratie in volgende gevallen waarin de buitenlandse belastingplichtige volgens de algemene regels niet voor btw kan registreren in België:

- de niet in België gevestigde belastingplichtige verricht in België werk in onroerende staat of ermee gelijkgestelde handelingen, bedoeld in artikel 20, § 2 KB nr. 1, waarvoor de btw naar de medecontractant wordt verlegd;
- de niet in België maar in de gemeenschap gevestigde belastingplichtige verricht in België regelmatig andere handelingen dan deze, beoogd in artikel 20, § 2 KB nr. 1 (zie randnr. 5862), die vallen onder de verlegging van heffing, op voorwaarde dat het bedrag van de Belgische belasting dat hem door zijn leveranciers in rekening wordt gebracht en dat hij in aftrek kan brengen, op regelmatige wijze de drempel van 10 000,00 EUR per kalenderjaar overschrijdt.

Ingeval van ‘gecombineerde’ handelingen heeft de verplichting tot registratie voorrang op het ontslag, de ontheffing en de optionele registratie. Een andere regel is dat de ontheffing of de optionele registratie voorrang heeft op het ontslag tot registratie.

5889,20

Er zijn twee categorieën van aansprakelijke vertegenwoordigers: een eerste waarbij aan de niet in België gevestigde belastingplichtige een individueel btw-nummer wordt toegekend en een tweede zogenaamde vooraf erkende persoon, waarbij een globaal btw-nummer wordt toegekend, met beginkenmerk BE 796.5 of BE 796.6. Onder de globale btw-nummers kan een onbeperkt aantal buitenlandse belastingplichtigen worden vertegenwoordigd¹³⁰⁹.

art. 2 § 1 KB nr. 31

De aanstelling van een globaal fiscaal vertegenwoordiger is facultatief, de belastingplichtige kan in dergelijke gevallen bijgevolg opteren om, al naargelang het geval, een individuele aansprakelijke vertegenwoordiger aan te stellen of direct te registreren.

Fiscale vertegenwoordiging onder een globaal btw-nummer met beginkenmerk BE 796.5 is mogelijk onder volgende voorwaarden:

- er is een invoer van goederen en deze goederen maken het voorwerp uit van een levering volgend op de invoer. Het is niet vereist dat de levering onmiddellijk volgt op de invoer. De goederen kunnen tijdelijk worden opgeslagen;
- de geleverde goederen zijn identiek aan de ingevoerde goederen. De goederen mogen geen enkele behandeling of omvorming hebben ondergaan (uitzondering: handelingen in het kader van het vervoer van de goederen en handelingen in het kader van de bewaring van de goederen).

Een globaal nummer met beginkenmerk BE 796.5 kan niet worden aangewend, wanneer de ingevoerde goederen in een btw-entrepot worden geplaatst of wanneer de ingevoerde goederen gebruikt worden in het kader van een dienstverrichting.

Het globaal btw-nummer met beginkenmerk BE 796.6 kan worden gebruikt in volgende gevallen:

¹³⁰⁹Art. 2 KB nr. 31; Circ. nr. 4 (ET 103.925), 4 maart 2003, vanaf nr. 209.

- het plaatsen van goederen in een btw-entrepot;
- het onttrekken van goederen aan een regeling van btw-entrepot;
- intracommunautaire verwerving van goederen met het oog op een daaropvolgende levering van dezelfde goederen, vrijgesteld om reden van uitvoer. De goederen mogen geen bewerkingen of omvormingen ondergaan hebben (uitzondering, handeling inzake vervoer en bewaring);
- intracommunautaire verwerving van goederen met uitzondering van elke andere daaropvolgende handeling onderworpen aan de belasting in België. De administratie aanvaardt wel dat een globaal nummer kan worden aangewend indien de intracommunautaire verwerving gevolgd wordt door een intracommunautaire levering van dezelfde goederen, vrijgesteld krachtens artikel 39bis WBTW.

5889, 30

art. 5 § 1 KB nr. 1

art. 4 KB nr. 31

Een aansprakelijke vertegenwoordiger of de vooraf erkende persoon moet bekwaam zijn om contracten aan te gaan en de vertegenwoordiging van de buitenlandse belastingplichtige te aanvaarden. Hij verbindt zich totdat diens werkzaamheid is stopgezet of totdat een nieuwe aansprakelijke vertegenwoordiger is erkend, doch blijft in principe nog drie jaar aansprakelijk. Hij treedt in de plaats van zijn lastgever voor alle rechten (aftrek) en verplichtingen (aangifte, betaling btw, boekhouding, enz.)¹³¹⁰. Inzake facturering moet hij normaal gezien een aan de medecontractant van zijn lastgever gerichte factuur zonder btw ontvangen en een stuk in tweevoud opstellen (art. 5 § 1 KB nr. 1 en 4 KB nr. 31). Mits machtiging wordt verleend, kan de factuur echter met btw rechtstreeks door de buitenlandse belastingplichtige worden uitgereikt¹³¹¹. Deze machtiging tot rechtstreekse facturatie geldt niet voor buitenlandse belastingplichtigen die in België geregistreerd zijn via een globaal btw-nummer (cf. vooraf erkende persoon).

De aansprakelijke vertegenwoordiger mag, binnen de perken van de artikelen 45 en volgende WBTW, de (Belgische) btw die aan de niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige in rekening werd gebracht, aftrekken, door deze op te nemen in de periodieke btw-aangiften die hij indient in naam en voor rekening van zijn buitenlandse lastgever. De fiscale vertegenwoordiger moet hiervoor in het bezit zijn van de originele inkoopfacturen en invoerdocumenten. Middels een vergunning vanwege de administratie kan het recht op aftrek echter onder bepaalde voorwaarden worden uitgeoefend op zicht van afschriften van de originele facturen/invoerdocumenten¹³¹².

De vooraf erkende persoon kan enkel de btw in de btw-aangiften in aftrek brengen, over handelingen die vallen onder het globaal nummer of die daar nauw mee samenhangen. Het is daarbij niet mogelijk om het recht op aftrek uit te oefenen op zicht van afschriften van de originele facturen/invoerdocumenten¹³¹³.

art. 3 lid 3 en 4 KB nr. 31

Het verzoek om erkenning moet samen met een aangifte van aanvang van een werkzaamheid, worden gericht aan het Centraal Btw-kantoor voor Buitenlandse Belastingplichtigen – dienst controle – 6e verdieping te 1030 Brussel, Paleizenstraat 48 (Tel: 0257/740.50 – 0257/740.60 / Fax: 0257/963.59). Een aansprakelijk vertegenwoordiger moet in België gevestigd zijn en voldoende solvabel zijn, zo

¹³¹⁰BTW-Revue 1994, afl. 110, 1028, nr. 1001.

¹³¹¹Circ. nr. 4 (ET 103.925), 4 maart 2003, nr. 155-157.

¹³¹²Circ. nr. 4 (ET 103.925), 4 maart 2003, nr. 164.

¹³¹³Circ. nr. 4 (ET 103.925), 4 maart 2003, nr. 259-265 en nr. 336-341.

niet wordt een zekerheid gevraagd¹³¹⁴. Het bedrag van deze zekerheid wordt vastgesteld op ten hoogste een vierde van de btw welke door de niet in België gevestigde belastingplichtigen verschuldigd is over een periode van twaalf kalendermaanden (art. 3 lid 3 en 4 KB nr. 31)¹³¹⁵.

5889, 40

Wanneer de niet in België gevestigde belastingplichtige niet wordt vertegenwoordigd door een aansprakelijke vertegenwoordiger of een vooraf erkende persoon, voor de handelingen waarvoor hij schuldenaar is van de btw of niet voor de btw geïdentificeerd is, voldoet de medecontractant de verschuldigde btw:

1. wanneer hij een belastingplichtige is die tot indiening van gewone btw-aangiften gehouden is, door ze op te nemen in de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin ze opeisbaar geworden is;
2. wanneer hij een persoon is die gehouden is de in artikel 53ter, 1° WBTW bedoelde aangifte in te dienen, door ze op te nemen in het bedrag van de verschuldigde belasting dat wordt vermeld in de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de belasting opeisbaar geworden is;
3. wanneer hij een andere persoon is, door middel van een storting of overschrijving op een postrekening aangeduid door of vanwege de minister van Financiën.

art. 5 § 2

KB nr. 31

De in vorig lid bedoelde medecontractant moet de btw voldoen op basis van de ontvangen factuur of, bij ontstentenis daarvan, op een stuk dat hij daarvoor opmaakt (art. 5 § 2 KB nr. 31).

5889, 50

art. 76 § 2 WBTW

art. 6

KB nr. 31

Overeenkomstig artikel 76, § 2 WBTW en artikel 6 KB nr. 31 kan de niet in België gevestigde belastingplichtige die in België niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, teruggaaf verkrijgen van de btw die geheven is van de hem geleverde goederen, van de hem verstrekte diensten en van de door hem verrichte invoeren. Het gegeven dat de buitenlandse belastingplichtige in België een informatiekantoor heeft en geen enkele activiteit uitoefent waarover btw geheven wordt, verhindert de toepassing van de teruggaafregeling niet¹³¹⁶. Indien de buitenlandse belastingplichtige deel uitmaakt van een eenheid, moet de aanvraag worden ingediend door het lid en niet door de btw-eenheid. In de hypothese dat de nationale reglementering van de lidstaat niet zou voorzien in de toekenning van een btw-identificatienummer aan de leden, mag het btw-nummer van de btw-eenheid worden gebruikt, voor zover alle andere identificatiegegevens uitsluitend betrekking hebben op het lid¹³¹⁷.

De teruggaafprocedure van de Achtste richtlijn werd sinds 1 januari 2010 vervangen¹³¹⁸. Het verzoek tot teruggaaf dat vanaf voormelde datum wordt ingediend, moet door de in het buitenland gevestigde belastingplichtige elektronisch worden ingediend via een portaal van zijn eigen btw-administratie.

¹³¹⁴Circ. nr. 4 (ET 103.925), 4 maart 2003, nr. 125.

¹³¹⁵Bij schrapping van de aansprakelijke vertegenwoordiging, omwille van de richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000, zal de handlichting verstrekt worden van de gestelde zekerheid, *FiscoLoog* 2001, afl. 811, 4.

¹³¹⁶Vr. nr. 253 DE DONNEA 6 januari 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 105, 12.

¹³¹⁷Vr. nr. 288 BROTCORNE 24 juli 2008, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 038, 9802-9804.

¹³¹⁸Richtlijn 2008/9/EG raad 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 februari 2008, afl. 44. Zie ook: I. OLEKSY, "Nouvelle procédure de remboursement de la T.V.A. étrangère dans l'Union européenne", *RGCF* 2009, afl. 4, 267-275.

De belastingplichtige moet de handelingen waarover hij btw heeft betaald en terugvordert, identificeren aan de hand van codes¹³¹⁹. De administratie van het vestigingsland zal – *na controle en goedkeuring* – de aanvraag doorsturen naar het land waar de terugvorderbare btw werd betaald. De Belgische procedure werd vastgelegd in KB nr. 56¹³²⁰.

De aanvraag moet uiterlijk op 30 september van het kalenderjaar volgend op het tijdvak waarop het verzoek betrekking heeft, worden ingediend¹³²¹. Indien het teruggaaftijdvak minder dan 1 jaar bedraagt maar minstens 3 maanden, moet het teruggevorderde bedrag minstens 400,00 EUR bedragen. Indien het teruggaaftijdperk betrekking heeft op een volledig kalenderjaar of het resterende deel van het jaar dat minder dan drie maanden bedraagt, ligt het drempelbedrag op 50,00 EUR¹³²².

Een advocaat ingeschreven aan de balie in België is niet gerechtigd om een verklaring van hoedanigheid van belastingplichtige te verkrijgen met het oog op de aanvraag om teruggaaf van de btw, gegeven van diensten die hem zijn verleend in een lidstaat waar hij niet is gevestigd en waar diensten verricht door advocaten niet zijn vrijgesteld¹³²³.

Een in een andere lidstaat gevestigde advocaat kan geen teruggaaf vorderen van de belasting geheven van de aan hem in België geleverde goederen en diensten. Dit niettegenstaande hij de hoedanigheid van belastingplichtige met recht op aftrek zou hebben in zijn land van vestiging. Een fiscaal raadgever kan wel teruggaaf krijgen wanneer hij in zijn lidstaat een activiteit uitoefent die in België recht op aftrek zou verlenen. Wanneer een buitenlandse advocaat eveneens een activiteit van fiscaal raadgever zou uitoefenen, moet de teruggaaf in zijn geheel worden geweigerd¹³²⁴.

De verklaring van belastingplichtige in het kader van de teruggaafprocedure volgens de Achtste richtlijn, wettigt het vermoeden dat de betrokkene niet alleen aan de btw is onderworpen in de lidstaat waaronder de belastingdienst ressorteert die hem deze verklaring heeft afgegeven, maar ook dat hij aldaar is gevestigd. De lidstaat van teruggaaf kan zich van echter de daadwerkelijke vestigingsplaats gewisselen¹³²⁵.

Door de termijn van 6 maanden die is voorzien voor de teruggaaf van btw aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen niet te respecteren, komt een lidstaat tekort aan haar verplichtingen onder de Achtste richtlijn¹³²⁶.

Voor wat betreft het recht op teruggaaf in hoofde van een buitenlandse, gemengde btw-plichtige, zie voetnoot¹³²⁷.

Ingevolge een ingebrekestelling vanwege de Europese Commissie zullen moratoire interesten worden toegekend wanneer de teruggaaf op grond van de Achtste richtlijn, niet heeft plaatsgevonden binnen de termijn van 6 maanden¹³²⁸.

Omdat de Belgische wetgeving oorspronkelijk voor de buitenlandse belastingplichtigen voorzag dat zij hun verzoek tot teruggaaf konden indienen tot en met 31 december van het derde jaar volgend op dat waarin het recht op teruggaaf ontstond en zij met ingang van 1 januari 2010 de termijnen voor EU-ondernemingen én niet EU-ondernemingen had verkort tot 30 september van het volgende jaar,

¹³¹⁹Verord. (EG) nr. 1174/2009 commissie 30 november 2009 tot vaststelling van bepalingen ter uitvoering van de artikelen 34bis en 37 van verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad wat betreft de teruggaaf van btw krachtens richtlijn 2008/9/EG van de Raad, *Pb.L.* 1 december 2009, afl. 314.

¹³²⁰KB nr. 56 9 december 2009 met betrekking tot de teruggave inzake belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggave, *BS* 17 december 2009.

¹³²¹Naar analogie met de termijn die in art. 7, lid 1 *in fine* van de opgeheven Achtste Richtlijn was opgenomen, moet worden aangenomen dat het om een vervaltermijn gaat (HvJ 21 juni 2012, zaak C-294/11, *Elsacom nv*, *Pb.C.* 18 augustus 2012, afl. 250,8).

¹³²²Art. 17 Teruggaafrichtlijn, art. 80 WBTW (nieuw) en art. 11 § 2 KB nr. 56. Zie voor een bespreking: D. STAS en J. HEIRMAN, "Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden", *TFR* 2010, afl. 383, 527-551.

¹³²³HvJ 26 september 1996, zaak C-320/93, *Debouche*, *Jur.HvJ* 1996, I-4507.

¹³²⁴Vr. nr. 382 BROT CORNE 8 oktober 2008, *Vr. & Antw.* Kamer 2008-2009, nr. 040, 10408-10409.

¹³²⁵HvJ 28 juni 2007, zaak C-73/06, *Planzer Luxembourg Sàrl*, *FJF*, No. 2008/157.

¹³²⁶HvJ 14 december 1995, zaak C-16/95, *Commissie/Spanje*, *Jur.HvJ* 1995, I-4883.

¹³²⁷HvJ 13 juli 2000, zaak C-136/99, *Société Monte Dei Paschi Di Siena*, *Jur.HvJ* 2000, I-06109.

¹³²⁸Art. 91 § 3 WBTW; Vr. nr. 518 MICHEL 22 juli 1996, *Vr. & Antw.* 1995-1996, nr. 48, 6632; *Aanschr.* nr. 1, 9 maart 1998.

konden buitenlandse belastingplichtigen de btw met betrekking tot 2007 en 2008 niet meer terugvorderen¹³²⁹. Om die reden heeft de Belgische administratie toegestaan dat teruggaafverzoeken met betrekking tot 2007 en 2008 konden worden ingediend tot en met 30 september 2010¹³³⁰.

Om de technische (computer)problemen die zich hebben voorgedaan in verschillende lidstaten op te vangen, heeft de Europese Commissie de periode voor de teruggaaf van btw met betrekking tot het jaar 2009, verlengd tot 31 maart 2011¹³³¹.

Niet in de EU gevestigde ondernemingen kunnen teruggaaf krijgen van Europese btw op basis van de Dertiende Richtlijn. Deze werd door het VAT-package niet gewijzigd.

Artikel 1 van de Dertiende richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap de plaats is waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap kunnen worden genomen en waar de centrale bestuursstaken ervan worden uitgeoefend. Bijgevolg kan een fictieve vestiging, zoals een 'brievenbusvennootschap' niet worden aangemerkt als een zetel van bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1 van de Dertiende richtlijn¹³³².

Een niet-Europese onderneming kan de Europese btw geheven over verzekeringshandelingen en financiële handelingen (voor zover niet vrijgesteld) genoemd in artikel 169, sub c van de Btw-richtlijn niet terugkrijgen omdat artikel 2 van de Dertiende Richtlijn dit niet voorziet¹³³³.

Voor wat betreft de richtlijnen bij teruggaaf, zie circulaire AFZ nr. 20/2009 van 22 december 2009 (EU-ondernemingen), aanschrijving nr. 4 van 1988 (Dertiende richtlijn) en aanschrijving nr. 1 van 1998¹³³⁴.

5889,60

art. 3 § 3

KB nr. 3

Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen voor wat betreft de btw, geheven op de hem door een niet in België gevestigde belastingplichtige geleverde goederen en verstrekte diensten, moet de medecontractant de belasting hebben voldaan op de voorgeschreven wijze.

Ingeval de medecontractant de btw moet voldoen onder toepassing van verlegging van heffing, heeft deze volgens het Hof van Justitie, voor de uitoefening van het recht op aftrek, niet in het bezit te zijn van een factuur die alle voorgeschreven vermeldingen bevat¹³³⁵.

¹³²⁹KB nr. 56 van 9 december 2009, BS 17 december 2009 en KB 22 maart 2010, BS 30 maart 2010.

¹³³⁰Besliss. nr. ET 117.130, 12 mei 2010.

¹³³¹Richtlijn 2010/66/EU van de Raad van 14 oktober 2010 houdende wijziging van richtlijn 2008/9/EG tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 oktober 2010, afl. 275, 1; KB 8 december 2010 tot wijziging KB nr. 56 van 9 december 2009 met betrekking tot de teruggaaf inzake btw aan belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf, BS 16 december 2010.

¹³³²HvJ 28 juni 2007, zaak C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl, *FJF*, No. 2008/157.

¹³³³HvJ 15 juli 2010, zaak C-582/08, Europese Commissie/Verenigd Koninkrijk, *FJF*, No. 2011/11.

¹³³⁴*Fiscooloog* 2000, afl. 746, 4.

¹³³⁵HvJ 1 april 2004, zaak C-90/02, Bockemühl, *FJF*, No. 2004/255; Circ. nr. AFZ 7, 7 mei 2007.

Bijzondere regelingen

- Bibliografie – CAUWENBERGH, P., “Kritische bedenkingen m.b.t. de forfaitaire grondslagen van aanslag in het Wetboek van de inkomstenbelastingen (art. 342, par. 1, lid 2 en lid 3 W.I.B.) en in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (art. 56, par. 1 W.B.T.W.)”, *Fiskofoon* 1994, afl. 123, 3-21.
- VANDEBERGH, H. en TREUNEN, K., “Het forfait: toepassing inzake btw en inkomstenbelasting”, *TFR* 2004, 51-76.

5890

Voor de toepassing van de btw zijn er drie soorten kleine ondernemingen waarvoor een bijzondere regeling bestaat:

- a. De ondernemingen waarvan het jaarlijks omzetcijfer 1 000 000,00 EUR per jaar niet te boven gaat, respectievelijk 200 000,00 EUR voor bepaalde fraudegevoelige producten of 400 000,00 EUR voor intracommunautaire leveringen die onderworpen zijn aan de gewone btw-regeling, met drie-maandelijkse aangiften en een vereenvoudigde boekhouding¹³³⁶. Ze worden hier niet meer besproken.
- b. De ondernemingen (detaillisten en ambachtslieden) die aan een forfaitair btw-stelsel onderworpen zijn.
- c. De ondernemingen waarvan het omzetcijfer 5 580,00 EUR¹³³⁷ per jaar niet te boven gaat en onderworpen zijn aan een vrijstellingsregeling van btw.

Sommige landbouwondernemingen kunnen voor een forfaitair stelsel kiezen. Andere bijzondere regelingen bestaan voor gefabriceerde tabak en invoer van vis, alsmede voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

§ 1. FORFAITAIRE REGELING

5891

art. 56 § 1 WBTW
 art. 18 § 2
 KB nr. 1
 art. 12 en
 13 1° KB nr. 2

Artikel 56, § 1 WBTW bepaalt dat de Koning ten aanzien van door hem te omschrijven kleine ondernemingen, de wijze regelt waarop de administratie, na overleg met de betrokken bedrijfsgroeperingen, forfaitaire grondslagen van aanslag vaststelt, wanneer zulks mogelijk is. Het KB nr. 2 geeft uitvoering aan die opdracht.

Forfaitaire grondslagen van aanslag (forfaits) maken het mogelijk dat kleine ondernemingen (jaaromzet beneden 750 000,00 EUR) die voor minstens 75 % van de omzet geen facturen uitreiken omdat ze met particulieren handelen, hun belastbare omzet berekenen zonder andere precieze gegevens of dagelijkse aantekening van hun ontvangsten in een ontvangstenboek. Afgezien van de vereenvoudiging m.b.t. de dagontvangsten, moeten de ‘forfaitairen’ alle verplichtingen nakomen die aan belastingplichtigen van de normale btw-regeling zijn opgelegd, behalve het opstellen van een intern document voor de in randnr. 5322 en 5323 bedoelde onttrekkingen (art. 12 KB nr. 2). Zij kunnen de kwartaalregeling volgen voor

¹³³⁶Art. 18 § 2 lid 1 KB nr. 1, gewijzigd door art. 3 KB 20 juli 2000 tot invoering van de euro.

¹³³⁷Art. 1 KB nr. 19, gewijzigd door art. 3 KB 20 juli 2000 tot invoering van de euro.

de indiening van hun aangiften indien zij de in artikel 19, § 1 KB nr. 1 bedoelde voorschotten betalen (art. 18 § 2 KB nr. 1). Het houden van specifieke geschriften voor het forfait kan worden voorgeschreven (art. 12 KB nr. 2), o.m. een bij de btw-aangifte te voegen berekeningsblad (art. 13 1° KB nr. 2).

Een uitbater van een cafeteria die opteert voor de toepassing van de forfaitaire btw-aanslagregeling, maar die op systematische wijze een kasregister bijhoudt, voldoet niet aan de toepassingsvoorwaarden van het forfait. De uitbater wordt getaxeerd op zijn reëel omzetcijfer, zoals dit blijkt uit het kasregister¹³³⁸.

1. Algemene voorwaarden

5892

art. 7 KB nr. 2

De forfaits worden door de btw-administratie vastgesteld. Zij steunen op een akkoord tussen deze administratie en de belastingplichtige en gaan ervan uit dat laatstgenoemde zijn onderneming uitbaat in normale omstandigheden die hem toelaten de forfaitaire regeling toe te passen. Btw-forfaits worden voorlopig vastgesteld. Ze zijn definitief wanneer latere aanpassingen de forfaitaire omzet niet met minstens 2 % wijzigen (art. 7 KB nr. 2).

Artikel 1, § 1 KB nr. 2 vereist dat de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoet:

- a. Het moet gaan om een natuurlijke persoon of een vennootschap onder firma, een gewone commanditaire vennootschap of een BVBA (zowel eenhoofdig als meerhoofdig). Een zw is aan de normale btw-regeling onderworpen¹³³⁹.
- b. Beroepswerkzaamheden uitoefenen die voor ten minste 75 % van de omzet bestaan uit handelingen waarvoor geen verplichting bestaat tot uitreiking van een factuur voor de heffing van de btw.

art. 1 § 2 KB nr. 2

De forfaitaire grondslagen van aanslag kunnen door de administratie worden toegepast op de belastingplichtigen die niet voldoen aan de in *litt. b* gestelde voorwaarde, wanneer de handelingen waarvoor de uitreiking van een factuur verplicht is, geschieden ten bate van een gering aantal personen of betrekking hebben op hoeveelheden van goederen die niet merkbaar hoger zijn dan deze welke gewoonlijk aan particulieren worden geleverd. In geen geval mogen de handelingen waarvoor de uitreiking van een factuur verplicht is, 40 % van de omzet overtreffen (art. 1 § 2 KB nr. 2).

- c. Ze moeten een jaaromzet hebben die niet meer bedraagt dan 750 000,00 EUR¹³⁴⁰, exclusief btw.

2. Soorten forfaits

5893

Er zijn drie soorten forfaits:

- de algemene forfaits, gebruikt door alle belastingplichtigen van de bedrijfssector;
- de bijzondere forfaits, gebruikt door sommige groepen van belastingplichtigen in bepaalde sectoren (afwijkingen van het algemeen forfait door gespecialiseerde handel of grotere winstmarges);

art. 4 KB nr. 2

- de individuele forfaits die bij wijziging aan het algemeen of bijzonder forfait met de administratie kunnen overeengekomen worden (art. 4 KB nr. 2).

¹³³⁸Rb. Antwerpen 20 december 2004, *Fisc.Koer.* 2005, 368-371, noot Ph. VANBELLEN.

¹³³⁹Vr nr. 379 DE CLIPPELE 9 september 1986, *Vr. & Antw.* Senaat 1986-1987, nr. 2, 89 en *BTW-Revue* 1987, afl. 75, 79.

¹³⁴⁰KB 20 juli 2000.

3. Optie voor het forfait of voor een andere btw-regeling

5895

art. 14 KB nr. 2

Ieder forfait is facultatief. De belastingplichtige kan van regeling veranderen. Een nieuwe belastingplichtige die zijn werkzaamheid aanvangt in een bedrijfssector waarvoor een btw-forfait bestaat, moet in zijn aanvraag voor een btw-nummer uitdrukkelijk verklaren dat zijn beroepswerkzaamheid naar alle waarschijnlijkheid zal voldoen aan de voorwaarden die voor de toepassing van de forfaitaire regeling zijn bepaald. Zo niet wordt hij onder de normale btw-regeling geregistreerd (art. 14 KB nr. 2).

art. 5 § 1 en § 2 KB nr. 2

De belastingplichtige die volgens de forfaitaire regeling wordt belast, kan tot 15 maart bij aangetekende brief opteren voor de normale regeling. In dat geval kan hij ontheffing krijgen van de verplichting tot het voeren van een gedetailleerde boekhouding. Hij kan pas opnieuw overgaan naar het forfait na gedurende twee volle jaren aan de normale regeling van de belasting onderworpen te zijn geweest (art. 5 § 1 KB nr. 2). De belastingplichtige die volgens de normale regeling wordt belast, kan opteren voor de forfaitaire regeling, wanneer hij de bij het KB nr. 2 gestelde voorwaarden vervult. De optie moet eveneens worden gedaan vóór 15 maart bij aangetekende brief, gericht aan de hoofdcontroleur (art. 5 § 2 KB nr. 2).

4. Verplichte overgang naar de normale regeling

5896

art. 6 KB nr. 2

De belastingplichtige die de voorwaarden niet meer vervult om te worden belast volgens de forfaitaire regeling, wordt onderworpen aan de normale regeling van de belasting, te rekenen van 1 januari van het jaar na dat waarin zijn toestand werd gewijzigd (art. 6 KB nr. 2).

5. Principe van de vervroegde taxatie

5897

Krachtens artikel 9¹ KB nr. 2 wordt een forfaitaire belastingplichtige, behoudens tegenbewijs, geacht al de tijdens een aangiftetijdvak aan hem geleverde, intracommunautair verworven of ingevoerde goederen ook tijdens datzelfde tijdvak onder belastbare voorwaarden te hebben geleverd of te hebben gebruikt bij het verstrekken van diensten. Ongeacht of hij ze al dan niet werkelijk verkocht heeft, moet de btw worden betaald. Bijgevolg hebben alle goederen die bij hen in voorraad zijn, een vervroegde taxatie ondergaan.

Tegenbewijs

art. 9¹ KB nr. 2

– Met voorraadschommelingen wordt rekening gehouden wanneer jaarlijks een inventaris van de voorraad wordt opgemaakt (art. 9¹ KB nr. 2).

art. 11 KB nr. 2

– Vrijstellingen (bv. leveringen aan een ambassade) en handelingen buiten het forfait kunnen bewezen worden (art. 11 KB nr. 2).

6. Gevolgen van de wijziging van btw-regeling

5898

Een overgang van regeling vereist het opmaken van een inventaris van de voorraad om het bedrag van de verschuldigde of terug te betalen btw vast te stellen.

art. 9² KB nr. 2

Artikel 9² KB nr. 2 regelt de overgang van de normale regeling naar de forfaitaire regeling. Door het principe van de vervroegde taxatie (zie randnr. 5897) geeft die overgang aanleiding tot een regularisatie van verschuldigde btw. De wijze waarop deze moet gebeuren hangt af van het feit of de forfaitair al dan niet een inventaris van de voorraad opmaakt op het eind van het kalenderjaar waarin de overgang plaatsvond.

art. 10 KB nr. 2

Artikel 10 KB nr. 2 regelt de overgang van de forfaitaire regeling naar de normale regeling. De overgang naar de normale regeling geeft aanleiding tot een teruggaaf van de vervroegd getaxeerde btw, beperkt evenwel tot de btw m.b.t. de voorraadvermeerdering. De aanschrijving nr. 31 van 1978 verstrekt een omstandige commentaar bij de wijziging van belastingstelsel.

7. Overdracht van een handelszaak door of aan een forfaitair

5899

art. 11 WBTW

Op grond van artikel 11 WBTW wordt de overdracht van een handelszaak niet als een levering aangemerkt indien de overnemer een btw-plichtige is (zie randnr. 5316). Krachtens de fictie van persoonsvoortzetting die uit de toepassing van artikel 11 WBTW volgt, verkrijgt de overnemer de handelszaak onder de btw-regeling die ze vroeger had. Onderwerpt hij ze aan een andere regeling dan moet een regularisatie plaatsvinden die, wegens het principe van de vervroegde taxatie, (zie randnr. 5897) aanleiding kan geven tot een teruggaaf of tot een betaling van btw, al naargelang de aard van de regeling die bestond en de nieuwe regeling die wordt aangenomen.

Verskillende toestanden kunnen zich voordoen: de overdracht door een forfaitair aan een belastingplichtige onder de normale regeling of omgekeerd en de overdracht door een forfaitair aan een andere forfaitair. Het KB nr. 2 regelt die situaties niet. Bij maatregel van bestuur heeft de administratie er een oplossing aan gegeven in haar aanschrijving nr. 18 van 1978¹³⁴¹.

Artikel 11 WBTW is van toepassing ongeacht de btw-regeling van de overdrager en/of de overnemer¹³⁴².

§ 2. KLEINE ONDERNEMINGEN

5901

De regeling egalisatiebelasting werd per 1 januari 1993 afgeschaft. De kleine detaillisten kunnen sedert deze datum overgaan naar de normale regeling, naar de forfaitaire regeling of naar de hierna besproken vrijstellingsregeling.

¹³⁴¹Kritiek: R. VANDELANOTTE, "Artikel 11 WBTW en de forfaitaire btw-belastingplichtigen", *AFT* 1984, 23-26.

¹³⁴²Vr. nr. 77 DE CLIPPELE 11 mei 1992, Vr. & Antw. Kamer 1991-1992, nr. 015, 793 en *BTW-Revue* 1992, afl. 100, 818.

5901, 20

art. 56 § 2 WBTW

Artikel 56, § 2 WBTW voert een vrijstellingsregeling in voor de leveringen van goederen en de diensten, verricht door alle belastingplichtigen met een jaaromzet die niet meer bedraagt dan 5 580,00 EUR¹³⁴³ en die samengesteld is uit de belastbare handelingen en de vrijgestelde handelingen, andere dan deze, beoogd in artikel 44, § 1 en 2 WBTW¹³⁴⁴.

Belastingplichtigen met een jaaromzet kleiner dan 5 580,00 EUR ('kleine ondernemingen') worden van ambtswege aan de vrijstellingsregeling onderworpen, tenzij ze opteren voor de normale regeling of de forfaitaire regeling. Ze moeten geen btw voldoen aan de Staat, doch hebben ook geen recht op aftrek. Ze mogen evenmin op enigerlei wijze de btw vermelden op hun facturen of op ieder als zodanig geldend stuk.

De vrijstellingsregeling is niet van toepassing op de handelingen die kleine ondernemers verrichten onder de in artikel 8 en 8bis WBTW bepaalde voorwaarden op de handelingen inzake werk in onroerende staat en de handelingen opgesomd in artikel 20, § 2, lid 2 en 3 KB nr. 2, op de handelingen beoogd in artikel 57 WBTW verricht door landbouwondernemers van de bijzondere landbouwregeling, op de handelingen beoogd in artikel 58, § 1 en 2 WBTW en op de handelingen verricht door belastingplichtigen die niet in België zijn gevestigd¹³⁴⁵. Dit laatste werd door het Europees Hof van Justitie niet strijdig bevonden met het vrije dienstenverkeer¹³⁴⁶.

art. 56 § 2

laatste lid WBTW

Artikel 56, § 2, laatste lid WBTW voorziet in de mogelijkheid om te kiezen voor de normale regeling of voor de forfaitaire regeling. De regels voor de uitoefening van de keuze zijn bepaald in het KB nr. 19.

§ 3. LANDBOUWONDERNEMERS

Bibliografie – VAN BREDERODE, R.F.W., *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting*, in *Europese fiscale monografieën 4*, Deventer, Kluwer, 1993, 316 p.

5902

art. 57 WBTW

Door de bijzondere landbouwregeling van artikel 57 WBTW worden de landbouwers die aan deze regeling onderworpen zijn onder bepaalde voorwaarden ontheven van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften. De op hun verkopen verschuldigde btw wordt volledig door hun koper aan de Staat betaald via zijn btw-aangiften. Zij recupereren hun voorbelasting op aankopen en invoeren (waarvoor de gewone regels gelden) in de vorm van een door de koper uitbetaalde forfaitaire vergoeding (compensatie). Met ingang van 1 september 2001 kan voormeld compensatiesysteem niet langer toegepast worden voor de particuliere of occasionele verkopen van landbouwproducten¹³⁴⁷.

¹³⁴³Art. 1 KB nr. 19, gewijzigd door art. 3 KB 20 juli 2000 tot invoering van de euro.

¹³⁴⁴KB nr. 19 op de handelingen inzake werk in onroerende staat en de handelingen opgesomd in artikel 20, § 2, lid 2 en 3 KB nr. 2, 29 december 1992, gewijzigd door art. 3 KB 20 juli 2000. Aanschr. nr. 2, 7 februari 1994.

¹³⁴⁵Zie over deze laatste uitzondering: J. SWINKELS, "VAT Concessions for Small Businesses and Primary Community Law", *International VAT Monitor* 2005, 177-180.

¹³⁴⁶HvJ 26 oktober 2010, zaak C-97/09, Ingrid Schmelz, *FfJ*, No. 2011/99, *FiscoLoog* 2010, afl. 1227, 13.

¹³⁴⁷Aanschr. nr. ET 100.154, 31 juli 2001, *BTW-Revue*, afl. 152, 509.

Een landbouwondernemer valt niet onder de bijzondere regeling en is onderworpen aan alle verplichtingen van een belastingplichtige:

- a. wanneer hij de vorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen;
- b. wanneer hij reeds belastingplichtige is wegens de uitoefening van een andere werkzaamheid behoudens wanneer hij, voor die werkzaamheid, onderworpen is aan de forfaitaire regeling van artikel 56, § 1 WBTW.

1. Het begrip 'landbouwondernemer' voor de toepassing van artikel 57 WBTW

5903

art. 1 KB nr. 22

Als landbouwondernemer wordt aangemerkt, de belastingplichtige wiens bedrijvigheid bestaat in (art. 1 KB nr. 22):

- a. algemene landbouw, groenteteelt, fruitteelt, bloementeel, sierplantenteelt, champignonenteelt, teelt van zaai- en pootgoed, druiventeelt;
- b. veeteelt, pluimveeteelt, konijnenteelt, bijenteelt;
- c. boomkweek;
- d. bosbouw.

2. Toegelaten handelingen

5904

art. 2 § 1 KB nr. 22

Een landbouwondernemer is onderworpen aan de bijzondere regeling (art. 2 KB nr. 22):

- a. wanneer hij door hem in zijn hoedanigheid van landbouwondernemer voortgebrachte producten of geteelde dieren levert, in de staat waarin hij ze heeft voortgebracht of geteeld of na ze onderworpen te hebben aan een primaire verwerking die normaal bij de landbouwbedrijven behoort;
- b. wanneer hij diensten verstrekt ter uitvoering van overeenkomsten van contractteelt of contractmesterij met betrekking tot goederen of dieren waarvan de levering bedoeld zou zijn in *litt.* a, indien de landbouwondernemer ze voor eigen rekening zou voortbrengen of telen;
- c. wanneer hij, als onderlinge landbouwhulp, andere dan in *litt.* b bedoelde diensten verstrekt en daarbij geen andere machines gebruikt dan deze die slechts uitzonderlijk dienen voor werk voor anderen;
- d. wanneer hij goederen levert die hij in zijn bedrijf heeft gebruikt, met inbegrip van bedrijfsmiddelen (bv. maaidorser of landbouwtractor).

De verpachting of verhuur van een deel van een landbouwbedrijf valt niet onder de forfaitaire landbouwregeling¹³⁴⁸. De verpachting van jachtgebieden door een forfaitair belaste landbouwer is geen agrarische dienst in de zin van artikel 25, lid 2, vijfde streepje Zesde richtlijn *juncto* bijlage B¹³⁴⁹.

3. Uitgesloten handelingen

5905

art. 2 § 2 KB nr. 22

¹³⁴⁸HvJ 15 juli 2004, zaak C-321/02, Detlev Harbs, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. V 04/8.

¹³⁴⁹HvJ 26 mei 2005, zaak C-43/04, Stadt Sundern, *FJF*, No. 2006/15.

Een landbouwondernemer is onderworpen aan de normale regeling van de btw of, eventueel, aan de forfaitaire regeling van artikel 56, § 1 WBTW, ten aanzien van:

- a. leveringen die hij op groot- of kleinhandelsmarkten verricht;
- b. leveringen in het klein die hij verricht, ofwel van deur tot deur, ofwel in een inrichting voor de verkoop in het klein;
- c. de niet in a en b bedoelde leveringen die hij verricht en de diensten die hij verstrekt, wanneer die handelingen betrekking hebben op producten of dieren die niet onderworpen zijn aan het tarief van 6 % (bloemen, sierplanten, rijpaarden); de bijzondere landbouwregeling blijft evenwel gelden voor de leveringen van deze producten of deze dieren die worden gedaan aan door de minister van Landbouw erkende coöperatieve producentenveilingen van landbouwproducten.

Hij kan voor de genoemde handelingen ook onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen vallen (zie randnr. 5901,20). Hij heeft dan echter geen recht op forfaitaire compensatie.

art. 2 § 3 KB nr. 22

Artikel 57 WBTW is niet van toepassing ten aanzien van leveringen, verricht onder de voorwaarden van artikel 15, § 4 en 6 WBTW (zie randnr. 5446).

4. Gemengde regeling

5906

De normale btw-regeling of de forfaitaire regeling kan samengaan met de bijzondere landbouwregeling indien een landbouwondernemer geregeld doch niet uitsluitend zijn productie afzet in de omstandigheden bedoeld in a tot c van nr. 3. Bij deze combinatie van productie- en handelswerkzaamheid wordt de voorbelasting op de voortgebrachte goederen gerecupereerd op een bijzondere wijze (fictie van twee afzonderlijke sectoren waarbij 'productie' verkoopt aan 'handel'¹³⁵⁰).

5. De forfaitaire compensatie

5907

art. 3 KB nr. 22

De terugbetaling van de forfaitaire compensatie wordt gedaan aan de landbouwondernemer door de medecontractant (afnemer van landbouwproducten en landbouwdiensten), wanneer laatstgenoemde een belastingplichtige is die gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften. Vanaf 1 januari 1993 ontvangen zij de terugbetaling ook van belastingplichtigen die geen periodieke aangiften indienen, andere dan landbouwers die zelf in België onder de bijzondere landbouwregeling vallen (bv. belastingplichtigen buiten de Europese Unie, vrijgestelde belastingplichtigen, enz.).

De forfaitaire compensatie zal onder bepaalde voorwaarden ook worden uitgekeerd door niet-belastingplichtige rechtspersonen die in een andere lidstaat gevestigd zijn en die landbouwproducten hebben verworven die de landbouwer geleverd heeft met vrijstelling van de btw.

Artikel 57 WBTW bepaalt eveneens welke kopers of ontvangers van diensten terugbetaling kunnen krijgen van de forfaitaire compensatie die zij aan landbouwers hebben uitgekeerd, alsmede de voorwaarden die daarvoor vervuld moeten worden. Het bedrag van de terugbetaling is forfaitair bepaald:

- op 2 % van de maatstaf van heffing ten aanzien van leveringen van hout;
- op 6 % voor de andere handelingen.

¹³⁵⁰Aanschr. nr. 79/005, 14 februari 1979, *BTW-Revue* 1979, afl. 41, 545; X, *Btw-Handleiding* 2004, nr. 517, B.

6. Door de medecontractant uit te reiken stuk

5908

art. 4 en 5 KB nr. 22

De in randnr. 5907 bedoelde medecontractant moet uiterlijk de vijfde werkdag na de maand waarin het belastbaar feit zich heeft voorgedaan, aan de landbouwondernemer een stuk in tweevoud uitreiken (aankoopborderel). Het mag echter worden vervangen door een factuur van de landbouwer zelf. Dat is o.m. nodig voor medecontractanten die in een andere lidstaat of buiten de Europese Unie gevestigd zijn.

De landbouwondernemer stuurt aan zijn medecontractant één van de exemplaren van dat stuk terug, nadat hij het voor akkoord heeft getekend. De medecontractant duidt er het tarief en het bedrag van de btw op aan die op de verrichting verschuldigd is. Aan de hand hiervan oefent hij, in voorkomend geval, zijn recht op aftrek uit.

7. Verplichtingen van de landbouwondernemer

5909

Landbouwers die aan de bijzondere landbouwregeling zijn onderworpen, moeten jaarlijks de listing van hun belastingplichtige afnemers indienen (zie randnr. 5866). Zij moeten de btw voldoen voor bepaalde diensten die geacht worden in België plaats te vinden en die worden verstrekt door niet in België gevestigde dienstverrichters (zie randnr. 5842).

Zij moeten een voorafgaande verklaring indienen:

- alvorens een eerste intracommunautaire verwerving van accijnsproducten te verrichten;
- alvorens de eerste communautaire verwerving te verrichten van goederen (andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten) waardoor de drempel van 11 200,00 EUR wordt overschreden.

Zij moeten een keuzeverklaring indienen indien zij verkiezen al hun intracommunautaire verwervingen van goederen (andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten) aan de Belgische btw te onderwerpen zonder de overschrijding van de drempel van 11 200,00 EUR af te wachten.

Zij moeten een bijzondere btw-aangifte indienen voor ieder kwartaal waarin zij Belgische btw verschuldigd zijn wegens intracommunautaire verwervingen van goederen en diensten (zie randnr. 5885,20). Deze aangifte dient tegelijkertijd voor de heffing van de btw op de vorenbedoelde diensten verstrekt door niet in België gevestigde dienstverrichters.

art. 6

KB nr. 50

Zij moeten jaarlijks, vóór 31 maart, de opgave van hun intracommunautaire leveringen indienen (art. 6 KB nr. 50, zie randnr. 5866).

8. Overgang naar een andere btw-regeling en terugkeer naar de bijzondere landbouwregeling

5910

art. 9 KB nr. 22

Een landbouwondernemer kan opteren voor de normale btw-regeling door middel van een brief, gericht aan het controlekantoor van de btw. Het optiestelsel treedt in werking bij het einde van de maand die volgt op die waarin de brief verstuurd werd. De landbouwondernemer die volledig de bijzondere

regeling gebruikt, maar niet langer voldoet aan alle voorwaarden die daartoe vereist zijn, is ertoe verplicht voor het geheel naar de normale regeling over te gaan ofwel voor een deel naar de gemengde regeling (*supra* randnr. 5906).

art. 10 KB nr. 22

Een landbouwondernemer die volledig uit de bijzondere regeling verdwijnt, heeft recht op teruggaaf van de btw geheven van:

- a. de goederen, andere dan bedrijfsmiddelen, die nog niet vervreemd waren en de diensten die nog niet gebruikt waren bij de wijziging van btw-regeling;
- b. de bedrijfsmiddelen die bij de wijziging nog bestaan voor zover deze nog bruikbaar zijn en het herzieningsstijdvak van artikel 48, § 2 WBTW nog niet verstreken is.

Om de teruggaaf te verkrijgen, moet een inventaris van de voorraad worden ingediend. Ze wordt uitgeoefend in de btw-aangifte m.b.t. de laatste maand van het kwartaal na dat waarin de inventaris ingediend werd.

Wanneer de landbouwonderneming gedeeltelijk overgaat naar de gemengde regeling is er geen teruggaaf omdat gerecupereerd kan worden wegens de fictieve leveringen van de sector 'productie' aan de sector 'handel'.

De overgangsproblemen zijn toegelicht in de aanschrijving nr. 5 van 1979.

Een landbouwondernemer die geopteerd heeft voor overgang, mag niet terugkeren naar de bijzondere landbouwregeling vóór 1 januari van het derde jaar dat volgt op datgene waarin de optie uitwerking heeft gehad. De terugkeer moet schriftelijk ter kennis worden gebracht van het controlekantoor van de btw vóór 1 december. Ze heeft dan uitwerking op 1 januari van het volgende jaar.

art. 11 KB nr. 22

Om een dubbele aftrek te vermijden, moet bij de terugkeer worden overgegaan tot herziening van de btw die onder de normale regeling in aftrek werd gebracht. Daarvoor moet een inventaris van de voorraad worden opgemaakt.

9. Overdracht van een landbouwonderneming

5911

De toepassing van de btw bij overdracht van een landbouwonderneming verschilt naargelang artikel 11 WBTW al dan niet kan worden ingeroepen. Die problematiek is behandeld in de aanschrijving nr. 5 van 1979.

Overdracht van een landbouwonderneming door een landbouwer onderworpen aan de landbouwregeling, aan een ondernemer onderworpen aan de normale regeling – lot van de bedrijfsgebouwen¹³⁵¹.

§ 4. TABAKSFABRIKATEN

5912

art. 58 § 1 WBTW

Artikel 58, § 1 WBTW bepaalt dat ten aanzien van de in België ingevoerde, intracommunautair verworven of geproduceerde tabaksfabrikaten, de btw wordt geheven telkens wanneer voor die fabriekaten, overeenkomstig de wets- of verordeningsbepalingen ter zake, accijns moet worden voldaan. De

¹³⁵¹Besliss. nr. ET 76.283, 6 oktober 1993, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 342, nr. 987.

btw moet worden berekend op de prijs, vermeld op het fiscale bandje. Indien geen prijs is bepaald, wordt de btw berekend over de maatstaf van heffing van de accijns. Tabakssurrogaten zijn met tabaksfabrikaten gelijkgesteld, telkens wanneer die gelijkstelling bestaat voor de heffing van de accijns. De aldus geheven btw is deze die inzake de invoer, de intracommunautaire verwerving en de levering van tabaksfabrikaten verschuldigd is. Artikel 1 KB nr. 13 bepaalt dat de btw opeisbaar is op hetzelfde moment als de accijns.

In artikel 2 van hetzelfde KB is bepaald dat de leveringen van tabaksfabrikaten gefactureerd worden tegen een prijs inclusief btw. Bovendien moet op de factuur de vermelding voorkomen ‘Tabaksfabrikaten: btw voldaan bij de bron en niet aftrekbaar’.

§ 5. VIS EN ZEEVRUCHTEN

5913

art. 58 § 2 WBTW

Ten aanzien van vis, schaal-, schelp- en weekdieren die rechtstreeks van het vissersvaartuig in de gemeentelijke vismijn van de aanvoerhaven worden gebracht om er openbaar te worden verkocht, wordt de btw slechts verschuldigd op het tijdstip van de verkoop in de vismijn en wordt ze berekend over de prijs van die verkoop (art. 58 § 2 WBTW). Het KB nr. 16 regelt de uitvoering van deze bepaling.

§ 6. BIJZONDERE REGELING VAN BELASTINGHEFFING OVER DE WINSTMARGE

5914

art. 58 § 4 WBTW

Vóór 1 januari 1995 konden belastingplichtigen die geregeld van niet-belastingplichtigen tweedehandse goederen kochten om ze weder te verkopen, mits hun vooraf vergunning was verleend, onder de in die vergunning gestelde voorwaarden de btw inzake hun verkopen uitsluitend berekenen over het verschil tussen de verkoopprijs en de inkoopprijs, de zogenaamde ‘winstmarge’ (art. 58 § 4 WBTW). Deze bepaling was niet van toepassing op oorspronkelijke kunstwerken, antiquiteiten, verzamelobjecten, postzegels en oude munten.

Sedert 1 januari 1995 is door artikel 58, § 4 WBTW, conform de richtlijn 94/5/EG van 4 februari 1994, een bijzondere regeling ingevoerd voor de belastingheffing over de winstmarge (winstmargeregeling) gerealiseerd door belastingplichtige wederverkopers van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Het KB nr. 53 regelt de uitvoering van artikel 58, § 4 WBTW.

De aanschrijving nr. 1 van 1995 licht de margeregeling toe voor gebruikte goederen (andere dan tweedehandse vervoermiddelen), kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. De aanschrijving nr. 1 van 1984 wordt erdoor opgeheven en vervangen. De aanschrijving nr. 2 van 1995 licht de margeregeling toe voor tweedehandse vervoermiddelen. De aanschrijving nr. 10 van 1993 wordt erdoor opgeheven en vervangen.

- Zie ook
- VAN DEN BRUEL, L., “Belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten” en “Belastingheffing over de winstmarge voor tweedehandse voertuigen”, in *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1995-1996*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen, 1995, 27-69 en 71-101.
 - VANDEBERGH, H., “Problemen bij de toepassing van de margeregeling voor tweedehandse voertuigen inzake btw”, *TFR* 2001, afl. 208, 884-892.

Als belastingplichtige wederverkoper wordt aangemerkt, de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd of invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of die belastingplichtige optreedt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde.

Een onderneming die in het kader van haar normale bedrijfsactiviteiten voertuigen doorverkoopt die zij tweedehands had gekocht voor haar leaseactiviteiten, waarbij de wederverkoop ten tijde van de aanschaffing van het gebruikte goed niet het voornaamste doel maar een aan de leasing ondergeschikt secundair doel was, kan worden aangemerkt als 'belastingplichtige wederverkoper'¹³⁵².

De winstmargeregeling is van toepassing op de door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hem binnen de Europese Unie zijn geleverd door een niet-belastingplichtige, door een andere belastingplichtige voor zover de levering vrijgesteld is krachtens artikel 44, § 2, 13° WBTW (zie randnr. 5653,10) of krachtens artikel 56, § 2 WBTW (zie randnr. 5901,20), of door een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering zelf is onderworpen geweest aan de hier besproken winstmarge regeling.

Hij moet voor zijn aankopen of voor de consignatiezendingen een aankoopborderel uitreiken, tenzij de verkoper tot uitreiking van een factuur verplicht is (kleine onderneming of andere belastingplichtige wederverkoper). Deze documenten moet hij inschrijven in een aankoopregister of afzonderlijk in zijn aangepast boek voor inkomende facturen.

De goederen waarvoor hij niet kan aantonen dat hij ze gekocht heeft van de voornoemde personen, worden geacht verkregen te zijn onder de normale regeling¹³⁵³.

art. 1 KB nr. 53

Voor de toepassing van de winstmargeregeling zijn¹³⁵⁴:

- gebruikte goederen, de lichamelijke roerende goederen die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen, edelstenen en parels;
Levende dieren kunnen als gebruikte goederen worden beschouwd. Bijgevolg kan een van een particulier gekocht dier, dat na een training voor een specifiek gebruik wordt doorverkocht, worden aangemerkt als een gebruikt goed¹³⁵⁵.
- wijn en andere alcoholische dranken beantwoorden niet aan de definitie van gebruikte goederen en kunnen bijgevolg niet verhandeld worden onder toepassing van de winstmargeregeling¹³⁵⁶;
- kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, de goederen bedoeld in rubriek XXI, § 2 van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 (verlaagd tarief van 6 %).

De omstandigheid dat de handel ook slaat op goederen die uitgesloten zijn van de winstmargeregeling (bv. nieuwe of vernieuwde goederen, schroot, enz.), betekent niet dat de winstmargeregeling vervalt.

De maatstaf van heffing voor de leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten is het verschil tussen verkoopprijs en aankoopprijs (de winstmarge), verminderd met de btw die in dit verschil begrepen is.

¹³⁵²HvJ 8 december 2005, zaak C-280/04, Jyske Finans A/S, FJF, No. 2006/214.

¹³⁵³Antwerpen 20 mei 2008, Acc. & Fisc. 2008, afl. 44, weergave T. VAN SANT.

¹³⁵⁴Art. 1 KB nr. 53.

¹³⁵⁵HvJ 1 april 2004, zaak C-320/03, Förvaltnings AB Stenholmen, FJF, No. 2005/34.

¹³⁵⁶Vr. nr. 471 DESIMPEL 6 oktober 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, 5 februari 2001, nr. 62, 6986.

De omzet voor die leveringen wordt gevormd door het totale verschil (totale winstmarge) gedurende een jaar, verminderd met de btw die in dat verschil begrepen is.

Een belastingplichtige die voor zijn leveringen de winstmargeregeling toepast, wordt ten aanzien van de goederen die hij met het oog op die leveringen verkregen heeft, geacht aan zijn recht op aftrek te hebben verzaakt.

5914, 30

art. 58 § 4 3° WBTW

De winstmargeregeling is niet van toepassing op de door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van goederen die hem binnen de Europese Unie zijn geleverd door personen die bij de aankoop, de intracommunautaire verwerving of de invoer, vrijstelling van btw hebben genoten krachtens artikel 42 WBTW (zie randnrs. 5304 tot 5636) of teruggaaf van btw krachtens artikel 77, § 2 WBTW (zie randnr. 5956).

5914, 40

art. 58 § 4 7° WBTW

Voor elke levering die onder de winstmargeregeling valt, kan een belastingplichtige wederverkoper de normale regeling toepassen. Wanneer hij van deze mogelijkheid gebruik maakt, moet hij de handelingen verricht onder de normale regeling in zijn boekhouding gescheiden houden van die verricht onder de winstmargeregeling, volgens de modaliteiten omschreven in de aanschrijvingen nrs. 1 en 2 van 1995.

5914, 60

art. 58 § 4 5° WBTW

Belastingplichtigen hebben geen recht op aftrek van de btw die verschuldigd of voldaan is voor een levering die aan de winstmargeregeling onderworpen werd.

art. 58 § 4 8° WBTW

Op de facturen die een belastingplichtige wederverkoper uitreikt voor de leveringen die aan de winstmargeregeling onderworpen zijn, mag de btw niet afzonderlijk worden vermeld. Ze moeten de vermelding dragen: "Levering onderworpen aan de bijzondere regeling van de belastingheffing over de winstmarge-btw niet aftrekbaar".

art. 58 § 4 4° WBTW

In principe is de normale regeling van toepassing op de levering door een belastingplichtige wederverkoper van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hij heeft ingevoerd of die hij heeft gekocht van belastingplichtigen, andere dan belastingplichtige wederverkopers, die aan de normale regeling onderworpen zijn.

Hij kan echter kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling op leveringen van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hij zelf heeft ingevoerd, op leveringen van kunstvoorwerpen die aan hem geleverd zijn door de maker of diens rechthebbenden, of door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer de levering onderworpen is aan het verlaagd tarief.

De keuze moet worden gedaan voor alle leveringen. Ze gaat in op de datum van afgifte op de post van de aangetekende brief, gericht aan de btw-controledienst waaronder de belastingplichtige wederverkoper ressorteert, waarin de keuze wordt gedaan. Ze geldt tot 31 december van het tweede jaar dat op de genoemde datum volgt.

art. 58 § 4 6° WBTW

Indien er gebruik is ten behoeve van leveringen die aan de winstmargeregeling onderworpen zijn, heeft de belastingplichtige wederverkoper geen recht op aftrek van de btw die verschuldigd of voldaan is voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten die hij zelf heeft ingevoerd,

voor kunstvoorwerpen die hem door de maker of diens rechthebbenden geleverd worden en voor kunstvoorwerpen die hem door een andere belastingplichtige wederverkoper geleverd worden.

5914, 70

art. 58 § 4 7° WBTW

Indien een belastingplichtige wederverkoper de normale regeling toepast voor de levering van een zelf ingevoerd kunstvoorwerp, voorwerp voor verzamelingen of antiquiteit, mag hij de btw verschuldigd of voldaan bij de invoer aftrekken (art. 58 § 4 7° WBTW). Indien hij dat doet voor de levering van een kunstvoorwerp dat hem door de maker of diens rechthebbenden geleverd werd, mag hij de btw verschuldigd of voldaan met betrekking tot het hem geleverde kunstvoorwerp aftrekken.

Indien hij dat doet voor de levering van een kunstvoorwerp dat hem door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper geleverd werd, mag hij de btw verschuldigd of voldaan met betrekking tot het hem geleverde kunstvoorwerp aftrekken.

Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt voor de levering waarvoor de belastingplichtige wederverkoper voor de normale regeling kiest.

5914, 80

Ten aanzien van de verkoop met toepassing van de winstmargeregeling van tweedehandse goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die op 31 december 1994 in voorraad waren, wordt verwezen naar de nrs. 149 tot 152 van de aanschrijving nr. 1 van 1995, naar de nrs. 7.1 tot 8.2 van “Belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten” en naar de nrs. 5.1 en 5.2 van “Belastingheffing over de winstmarge voor tweedehandse voertuigen”, geciteerd onder randnr. 5914.

5915

Sinds 1 september 2002 geldt een vereenvoudigde regeling voor tussenpersonen bij directe verkopen¹³⁵⁷. De nieuwe regeling geeft aan organisatoren van directe verkopen de mogelijkheid om af te wijken van de algemene btw-principes voor wat betreft verplichtingen tot btw-identificatie, betalingsmodaliteiten en formaliteiten.

De nieuwe regeling beoogt de verkopen van goederen die hoofdzakelijk worden verworven door particulieren of door andere personen die niet handelen als btw-plichtigen (bv. home-partyverkoop). De tussenpersonen bij deze verkopen waren in het verleden btw-plichtigen en derhalve onderworpen aan de algemene btw-formaliteiten. Voortaan kunnen organisatoren van directe verkopen een machtiging vragen bij de administratie om de afwijkende regeling toe te passen.

§ 7. BIJZONDERE REGELING VOOR NIET IN DE EU GEVESTIGDE LEVERANCIERS VAN LANGS ELEKTRONISCHE WEG VERRICHTTE DIENSTEN

5916

art. 58bis WBTW

Ingevolge de omzetting van richtlijn betreffende de invoering van de btw-bepalingen voor langs elektronische weg verrichte diensten¹³⁵⁸, is een bijzondere regeling ingevoerd voor de btw-registratie van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen die langs elektronische weg verrichte diensten verstrek-

¹³⁵⁷Besliss. nr. ET 102.595, 19 juni 2002.

¹³⁵⁸Richtlijn 2002/38/EG Raad 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten, *Pb.L.* 15 mei 2002, afl. 128, 0041-0044.

ken aan binnen de EU gevestigde afnemers die zelf niet de hoedanigheid van btw-plichtige hebben (art. 58bis WBTW)¹³⁵⁹. Deze bijzondere regeling houdt in dat de niet in de EU gevestigde belastingplichtige zelf mag kiezen in welke lidstaat hij zich laat registreren.

Een niet in de EU gevestigde belastingplichtige die zich onder de bijzondere regeling in België wil laten registreren moet elektronisch aangifte doen van zijn begin van werkzaamheid (adres: eservices@minfin.fed.be). Er zal vervolgens een bijzonder btw-nummer worden toegekend beginnend met de letters 'EU'.

De belastingplichtige zal na registratie in België een bijzondere aangifte langs elektronische weg moeten indienen waarin de maatstaf van heffing en de verschuldigdheid van de btw per lidstaat wordt aangegeven. Daarnaast wordt de verplichting opgelegd om een register bij te houden van de handelingen waarop de bijzondere regeling van toepassing is. De verschuldigde btw moet gestort worden op een bijzondere rekening (VAT on E-services, nr. 679-2003426-85). De aftrekbare btw kan onder deze regeling enkel worden gerecupereerd via de teruggaafprocedure van richtlijn 2008/9/EG van 12 februari 2008 (zie randnr. 5889,50).

Een niet in de EU gevestigde belastingplichtige die zich laat registreren onder de bijzondere regeling moet geen aansprakelijk vertegenwoordiger laten erkennen.

¹³⁵⁹Circ. nr. AFZ/2002-0944 (AFZ 9/2003), 12 augustus 2003.

Taxatie – Invordering – Controles – Sancties – Diverse bepalingen

Hoofdstuk I

Bewijs en tegenbewijs

5920

Het stelsel van bewijs inzake btw volgt hetzelfde scenario als dit inzake andere belastingen: de bewijslast rust in principe bij de administratie die voor haar bewijsvoering beschikt over alle middelen van het burgerlijk recht en bovendien over wettelijke vermoedens en ambtshalve taxatie voor de omkering van de bewijslast. Specifiek is het bewijs door middel van een proces-verbaal.

§ 1. BEWIJS IN HET ALGEMEEN

5921

De algemene regel, die voor alle fiscale aangelegenheden geldt, is dat de administratie een dubbele bewijslast heeft als ze beweert dat een wettelijke regel van toepassing is op een bepaald feit: ze moet zowel de inhoud van de wettelijke regel als het effectief bestaan van het feit bewijzen¹³⁶⁰.

Het WBTW bevat verschillende bijzondere bewijsregels waarvan de belangrijkste is opgenomen in artikel 59, § 1: “Overtredingen van de bepalingen van het WBTW of van de ter uitvoering ervan gegeven regelen, alsmede feiten die de verschuldigdheid van de belasting of van een geldboete aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen, kunnen door de administratie worden bewezen volgens de regelen en door alle middelen van het gemeen recht, getuigen en vermoedens inbegrepen, doch uitgezonderd de eed, en daarenboven door de processen-verbaal van de ambtenaren van de Federale Overheidsdienst Financiën. De processen-verbaal leveren bewijs op zolang het geteendeel niet is bewezen”¹³⁶¹.

§ 2. BEWIJS DOOR MIDDEL VAN FEITELIJKE VERMOEDENS

5922

art. 59 § 1 WBTW

Om het bewijs te leveren dat de btw verschuldigd is, moet de administratie feiten aanvoeren die de rechtbank kunnen overtuigen van de juistheid van haar vordering. Het louter aanvoeren van een feit

¹³⁶⁰I. CLAEYS-BOUUAERT, “Het bewijs in fiscale geschillen en de bewijsregeling van het Burgerlijk Wetboek”, *Fiskofoon* 1985, afl. 52, 41-57; J. WILMART, “Overwegingen in verband met de ontleding en de verschuiving van het bewijs in het fiscaal recht”, *Bull.Bel.*, afl. 377, 1317-1344; W. DIERICK, “De problematiek van het bewijs inzake btw en inzake inkomstenbelastingen”, *BTW-Revue* 1990, afl. 91, 367.

¹³⁶¹Voor nadere toelichting wordt verwezen naar www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, “Artikel 59 - Bewijsmiddelen”; H. VANDEBERGH, *Taxatie en verweer inzake btw*, in *Fiscale praktijkstudies*, nr. 3, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 136 p.; H. VANDEBERGH, *Btw-vraagstukken, capita selecta van btw-problemen naar aanleiding van recente rechtspraak*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 119 p.

vormt echter niet het bewijs van dat feit. De administratie moet dus bewijzen dat haar vordering steunt op juiste gegevens die werkelijk bestaan.

Het bewijs door feitelijke vermoedens kan niet op andere vermoedens worden gebouwd en nog minder op loutere beweringen. Feitelijke vermoedens moeten immers de voorwaarden vervullen van de artikelen 1349 tot 1353 BW. Het zijn derhalve gevolgtrekkingen waardoor op grond van vastgestelde en bewezen feiten die werkelijk gekend zijn en voldoende vaststaan, andere gegevens die niet of onvoldoende gekend zijn voor zeker kunnen worden gehouden. De gevolgtrekkingen hebben echter geen bewijswaarde wanneer zij uitgaan van feiten die twijfelachtig zijn¹³⁶².

- de btw-administratie mag bij toepassing van artikel 59, § 1 gebruikmaken van elementen geput uit het fiscaal dossier van de belastingplichtige bij de administratie der Directe Belastingen¹³⁶³. Een meerwinst hoeft echter niet noodzakelijk een meeromzet tot gevolg te hebben¹³⁶⁴. Een taxatie op grond van tekenen en indicieën inzake directe belastingen mag in bepaalde gevallen als een feitelijk vermoeden beschouwd worden door de btw-administratie¹³⁶⁵, doch niet als wordt aangetoond dat de taxatie ten onrechte gebeurde¹³⁶⁶;
- stukken die bij derden worden gevonden, kunnen in principe niet tegen een belastingplichtige worden ingeroepen indien deze de juistheid ervan betwist¹³⁶⁷; dat principe geldt niet als de stukken aanwijzingen verschaffen over zo'n groot aantal herhaalde verrichtingen dat de ernst en de waarachtigheid niet te betwijfelen valt; uit deze gegevens kunnen de feitelijke vermoedens van artikel 1349 BW worden afgeleid¹³⁶⁸;
- wegens leemten in de stukken van de boekhouding, vooral de beknoptheid van de facturen, mag de administratie de omzet wijzigen door vergelijking van de winsten met die van een concurrent¹³⁶⁹;
- bij gebreke van bewijskrachtige gegevens kan de fiscale administratie haar bewijslast vervullen met alle middelen van recht, waaronder de feitelijke vermoedens, zoals onder meer de toepassing van een forfait. Uit het bekend feit dat een belastingplichtige actief is in de kleinhandel in textielwaren mag, na verwerping van de boekhouding, aan de hand van vermoedens afgeleid worden dat die belastingplichtige de in het forfait aangegeven brutowinst realiseerde¹³⁷⁰;
- de rechtspraak m.b.t. de taxatie bij vergelijking inzake directe belastingen, op basis waarvan het de administratie niet toegelaten is zich op het resultaat van de vergelijking te steunen om de boekhouding als niet bewijskrachtig aan te wijzen, is op analoge wijze van toepassing inzake btw¹³⁷¹;

art. 342 § 1 WIB92

- het bewijs door middel van vergelijking met drie soortgelijke belastingplichtigen (art. 342 § 1 WIB92) is een specifieke bewijsmethode voor de vaststelling van winsten en baten. De btw-administratie mag uit die bewijsmethode geen conclusie trekken voor de toepassing van de btw gezien daartoe het zakencijfer moet worden aangetoond¹³⁷²;

¹³⁶²Cass. 5 maart 1999, *FJF*, No. 99/116, *Fisc.Act.* 1999, afl. 16, 2, *Fisc.Koer.* 1999, 353, *Act.fisc.* 1999, afl. 14, 3, *Arr.Cass.* 1999, 319, *Bull.Bel.* 1999, 327, *T.B.B.R.* 2001, 217, noot L. VANHEESWIJCK, "Belasting over de toegevoegde waarde - Bewijs door feitelijke vermoedens - Brutowinstmarge toegepast door gelijkaardige ondernemingen". Meer hierover: L. VANDENBERGE, "Feitelijke vermoedens als bewijsmiddel van de overtredingen in het stelsel van de btw", *AFT* 1975, 143-148. Over de rechtsgeldigheid van het bewijs door vermoedens: zie H. VANHULLE, *Fisc.Koer.* 1988, 105, noot bij Brussel 19 januari 1988.

¹³⁶³Rb. Dendermonde 31 december 1979, *BTW-Revue* 1982, afl. 53, 296 en Rb. Dendermonde 7 september 1982, *BTW-Revue*, 1986, afl. 271, 143; Rb. Kortrijk 29 oktober 1982 en Rb. Marche-en-Famenne 26 mei 1983, *BTW-Revue* 1984, afl. 65, 705 en 721, Rb. Antwerpen 3 maart en 24 juni 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 84, 64 en 67; Rb. Leuven 3 april 1989, *Fisc.Koer.* 1989, 383; Vr. nr. 1149 HATRY 18 juni 1998, *Vr. & Antw. Senaat* 1997-1998, nr. 1-85, 4527.

¹³⁶⁴Rb. Antwerpen 20 november 1986, *FJF*, No. 88/18; Rb. Leuven 12 november 1999, *FJF*, No. 2000/58; Brussel 17 maart 2000, *TFR* 2000, afl. 184, 627, noot J. VAN BESIEN; Rb. Brugge 8 Januari 2002, *Fisc.Koer.* 2002, 258.

¹³⁶⁵Rb. Namen 12 december 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 154; Vr. nr. 3 VAN PARIJS 12 februari 1988, *Vr. & Antw. Kamer* 1987-1988, nr. 6, 381-383, *BTW-Revue* 1988, afl. 81, 267; Vr. nr. 1132 DE CLIPPELE 15 juni 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, nr. 123, 12900-12902, *BTW-Revue* 1994, afl. 111, 1243; Rb. Namen 8 januari 2003, *FJF*, No. 2004/86; Gent 27 april 2004, *Fisc.Act.* 2004, afl. 21, 4-5.

¹³⁶⁶Rb. Brugge 10 januari 1989, *FJF*, No. 89/114; Rb. Kortrijk 7 Januari 1991, *Fisc.Koer.* 1991, 205; Rb. Kortrijk 4 maart 1991, *FJF*, No. 91/188.

¹³⁶⁷Brussel 19 januari 1988, *FJF*, No. 89/113.

¹³⁶⁸Antwerpen 15 juni 1987; Brussel 1 maart 1988, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. B 88/23.

¹³⁶⁹Luik 23 maart 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 79, 32.

¹³⁷⁰Gent 8 november 2005, *FJF*, No. 2006/203, zie over de forfaitaire regeling ook randnr. 5891-5899.

¹³⁷¹Rb. Luik 12 september 1988, *FJF*, No. 89/23.

- zwart kasboek van leverancier bewijst leveringen aan afnemer¹³⁷³;
- uit het ontbreken van een aantal boekjes met restaurantbonnetjes kan niet het vermoeden worden afgeleid dat met die boekjes een niet-aangegeven omzet werd behaald die proportioneel is aan de omzet die blijkt uit de bewaarde boekjes¹³⁷⁴;
- de navordering van btw is gerechtvaardigd wanneer (i) slechts een gedeelte van de leveringen effectief is gefactureerd aan de afnemers terwijl een ander gedeelte door middel van valse facturen is gefactureerd aan particulieren of verwerkt is onder de noemer ‘Diversen’ en (ii) uit de feiten blijkt dat er een onderling verband is tussen de echte en de valse facturen waaruit de eenheid van levering aan eenzelfde persoon kan worden afgeleid¹³⁷⁵.

§ 3. BEWIJS DOOR MIDDEL VAN WETTELIJKE VERMOEDENS

5923

Tot omkering of verlichting van de last van het bewijs dat alle voorwaarden voor de verschuldigdheid van de btw of toepasselijkheid van het btw-stelsel vervuld zijn, heeft het WBTW in verschillende artikelen een wettelijk vermoeden van verschuldigdheid of toepasbaarheid verbonden aan welomschreven en vaststaande feiten. Het is voldoende dat zij aantoont dat de voorwaarden en omstandigheden aanwezig zijn om het vermoeden toe te passen, waarna de belastingplichtige moet bewijzen dat de btw niet verschuldigd is of werd betaald¹³⁷⁶.

Inzake de afwenteling van de bewijslast door het instellen van wettelijke vermoedens: VANDEBERGH, H., “De bewijsplicht van de fiscus inzake btw en de omkering ervan door het instellen van wettelijke vermoedens”, *TFR* 2001, afl. 210, 999-1017.

De wettelijke vermoedens die tot de bewijsvoering van overtredingen behoren, zijn vastgelegd in de artikelen 64, 65 en 68 WBTW. Artikel 65 bepaalt dat op zicht gezonden of in consignatie gegeven goederen (zie randnr. 5311) worden geacht door de geadresseerde of de consignataris te zijn gekocht, indien deze niet kan bewijzen dat hij ze onder zich houdt of ze aan de afzender of de consignant heeft teruggestuurd. Artikel 68 vestigt een (weerlegbaar) vermoeden van invoer.

De vier wettelijke vermoedens van artikel 64 worden hierna afzonderlijk besproken¹³⁷⁷.

1. Wettelijk vermoeden van belastbare levering

5924

art. 64 § 1 WBTW

Hij die goederen verkrijgt of produceert om ze te verkopen, wordt behoudens tegenbewijs geacht de door hem verkregen of geproduceerde goederen te hebben geleverd onder voorwaarden waaronder de belasting opeisbaar wordt (art. 64 § 1 WBTW).

- Wanneer bewezen wordt dat een belastingplichtige bepaalde voor doorverkoop bestemde goederen niet in zijn boek voor inkomende facturen heeft ingeschreven, is *ipso facto* artikel 64, § 1 WBTW toepasselijk op deze niet-geboekte aankopen¹³⁷⁸;

¹³⁷²Rb. Bergen 17 februari 2005, *FJF*, No. 2006/57.

¹³⁷³Brussel 4 januari 1990, *BTW-Revue* 1981, afl. 93, 47.

¹³⁷⁴Luik 25 januari 2002, *FJF*, No. 2002/135, *Fisc.Koer.* 2002, 248.

¹³⁷⁵Gent 23 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 914, 13.

¹³⁷⁶H. VANDEBERGH, *Taxatie en verweer inzake btw*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 89-98.

¹³⁷⁷Voor een uitvoerige bespreking van de wettelijke vermoedens zie H. VANDEBERGH, “De bewijsplicht inzake btw en de omkering ervan door het instellen van wettelijke vermoedens”, *TFR* 2001, afl. 210, 999-1117 en D. STAS, “De wettelijke vermoedens van artikel 64, 65 en 68 WBTW”, *TFR* 2002, afl. 213, 3-20.

¹³⁷⁸Rb. Brussel 20 oktober 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 150.

- Het vermoeden van artikel 64, § 1 WBTW vindt ook toepassing op een buitenlandse groothandelaar die in België goederen aankoopt, maar die in België geen verkoopactiviteiten ontwikkelt¹³⁷⁹;
- Wanneer een leverancier in uitvoering van een garantieclausule een goed kosteloos levert ter vervanging van een gebrekkig goed, dan dient hiervoor geen bijzonder document te worden opgemaakt. De leverancier dient wel het tegenbewijs te leveren van het wettelijk vermoeden vervat in artikel 64, § 1 WBTW¹³⁸⁰;
- Het wettelijk vermoeden van artikel 64, § 1 WBTW vereist dat onbetwistbaar vaststaat dat een belastingplichtige goederen of diensten heeft verkregen. Wanneer de administratie slechts bij vermoeden tot het besluit komt dat de belastingplichtige goederen heeft aangekocht, kan hierop geen bijkomend vermoeden worden gebaseerd¹³⁸¹.

2. Wettelijk vermoeden van belastbare dienst

5925

art. 64 § 2 WBTW

Hij die diensten verricht, wordt behoudens tegenbewijs geacht dat te hebben gedaan onder voorwaarden waaronder de btw opeisbaar wordt (art. 64 § 2 WBTW).

Wanneer bewezen wordt dat een belastingplichtige bepaalde voor het verrichten van diensten bestemde goederen niet in zijn boek voor inkomende facturen heeft ingeschreven, is *ipso facto* artikel 64, § 2 WBTW toepasselijk op deze niet-geboekte aankopen¹³⁸².

3. Wettelijk vermoeden van het hoogste btw-tarief

5926

art. 64 § 3 WBTW

Wanneer een leverancier of dienstverrichter handelingen verricht met betrekking tot goederen of diensten die aan een verschillend tarief onderworpen zijn, worden die handelingen behoudens tegenbewijs geacht voor het geheel betrekking te hebben op de goederen of de diensten waarvoor het hoogste tarief geldt (art. 64 § 3 WBTW).

- De handelingen van iemand die bekendstaat als schoenhersteller en sleutelmaker zijn voor het geheel aan het normale tarief onderworpen¹³⁸³;
- Tenzij de omzetherziening plaatsvindt binnen een welbepaalde tariefgroep, wordt in de praktijk overgegaan tot omslag van de verschuldigde sommen in functie van de verschillende activiteiten¹³⁸⁴;
- In principe moet de enige prijs voor een gezamenlijk aanbod van goederen en diensten die aan verschillende tarieven onderworpen zijn, worden uitgesplitst, zo niet moet de btw worden geheven tegen het hoogste tarief¹³⁸⁵.

¹³⁷⁹Brussel 11 september 2000, *Fisco* 2000, afl. 771, 6.

¹³⁸⁰Vr. nr. 834 NYSSENS 12 oktober 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-35, 1710-1712, *BTW-Revue*, afl. 152, 588.

¹³⁸¹Rb. Brugge 17 mei 2005, *Fisc.Koer.* 2005, 471-474, noot W. DEFOOR.

¹³⁸²Rb. Brussel 20 oktober 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 150; Rb. Dendermonde 2 juni 1987, *BTW-Revue* 1989, afl. 84, 52.

¹³⁸³Rb. Leuven 8 januari 1979, *BTW-Revue* 1980, afl. 43, 27.

¹³⁸⁴Vr. nr. 101 DALEM 21 december 1984, *Vr. & Antw.* Senaat 1984-1985, nr. 16, 671, *BTW-Revue* 1985, afl. 67, 218.

¹³⁸⁵Bij afwijking is de uitsplitsing verboden of facultatief in de gevallen opgesomd in Aanschr. nr. 85, 1972, nrs. 6 tot 12.

4. Wettelijk vermoeden van belastbaar werk in onroerende staat

5927

art. 64 § 4 WBTW

Krachtens artikel 64, § 4 WBTW wordt behoudens tegenbewijs ieder pas opgericht gebouw geacht door een belastingplichtige geleverd te zijn ter uitvoering van één of meer dienstverrichtingen met betrekking tot een werk in onroerende staat. Krachtens artikel 36, § 1, b) WBTW mag de grondslag voor de heffing van de btw niet lager zijn dan de normale waarde van die vorenbedoelde dienstverrichtingen (bouwwaarde).

Voor een algemene toelichting¹³⁸⁶.

- Het door artikel 64, § 4 WBTW ingestelde vermoeden is weerlegbaar¹³⁸⁷. De eigenaar van het gebouw mag bewijzen dat hij in een bepaalde mate zelf werk in onroerende staat heeft verricht met materialen die hij zelf heeft gekocht; als dit bewijs geleverd is, mag de waarde van het eigen werk, materialen inbegrepen, van de normale bouwwaarde worden afgetrokken¹³⁸⁸.

art. 19 § 2 WBTW

- De waarde die de administratie toekent aan het eigen werk of aan het gratis door derden verrichte werk dat niet onder de toepassing valt van artikel 19, § 2 WBTW kan voor de rechtbank worden betwist¹³⁸⁹.
- Het door artikel 64, § 4 WBTW ingestelde vermoeden geldt niet voor gewone verbeteringswerken; de bouwheer die dergelijke werken verricht, hoeft bijgevolg niet het tegenbewijs van dit vermoeden te leveren en moet geen aangifte voor controle op de bouwwaarde indienen.
- Worden echter niet beschouwd als gewone verbeteringswerken:
 - de verandering aan een bestaand gebouw welke van die aard is dat de structuur en de bestemming van het vroegere gebouw worden gewijzigd;
 - de oprichting bij een bestaand gebouw van al dan niet aanpalende bijgebouwen, die een eigen functie hebben;
 - de oprichting in een bestaand gebouw van een nieuwe verdieping¹³⁹⁰.

5928

De eigenaar van een gebouw waarvoor artikel 64, § 4 WBTW geldt (bouwheer), is verplicht de plannen en bestekken van dat gebouw, alsmede de facturen betreffende de bouw ervan, te bewaren gedurende vijf jaar vanaf de datum van de betekening van het KI en ze ter inzage voor te leggen op ieder verzoek van de ambtenaren die belast zijn met de controle op de heffing van de btw. Wanneer die voorlegging ter inzage niet plaatsvindt, wordt de btw, behoudens tegenbewijs, geacht niet te zijn voldaan voor de dienstverrichtingen waarvoor geen facturen worden voorgelegd. Om de juistheid van de btw-grondslag te kunnen controleren, moet de bouwheer uiterlijk binnen drie maand vanaf de datum van de betekening van het KI, bij de controledienst van de ligging van het gebouw¹³⁹¹ een aangifte indienen die een omstandige opgave bevat van de voor het bouwen ontvangen facturen waarop de btw in rekening werd gebracht.

¹³⁸⁶Zie Aanschr. nr. 16, 1973, G. VERHAEGHE, "De bouwheer en de btw", *BTW-Revue* 1978, afl. 36, 545-583, *AFT* 1978, afl. 9.

¹³⁸⁷Rb. Mechelen 28 februari 1984, *RW* 1984-85, 1662.

¹³⁸⁸Besliss. 445, *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 196; Vr. nr. 23 BURGEON 28 mei 1974, Vr. & Antw. Kamer BZ 1973-1974, nr. 4, 140, *BTW-Revue* 1974, afl. 18, 403; Vr. nr. 186 ADRIAENSENS 6 juli 1976, Vr. & Antw. Kamer 1975-1976, nr. 39, 2742, *BTW-Revue* 1976, afl. 27, 349; Vr. nr. 856 LAHAYE-BATTHEU 27 juni 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 86, 15006-15009.

¹³⁸⁹Rb. Brugge 8 december 1987, *FJF*, No. 88/171, *Fisc.Koer.* 1988, 143.

¹³⁹⁰Vr. nr. 23 BURGEON 28 mei 1974, Vr. & Antw. Kamer BZ 1973-1974, nr. 4, 140, *BTW-Revue* 1974, afl. 18, 403.

¹³⁹¹MB nr. 11, 3 november 1972, *BS* 11 november 1972.

In het proces-verbaal tekent een bevoegd controleambtenaar de binnen het kader van zijn opdracht gedane vaststellingen aan¹³⁹². Het levert daarvan bewijs op zolang het tegendeel niet is aangetoond (art. 59 § 1 WBTW). Het bewijst inzonderheid de feiten die de toepassing van een wettelijk vermoeden wettigen (zie § 3) of die een inbreuk op de voorschriften uitmaken (o.m. voor het opleggen van een ambtshalve aanslag; zie § 7).

De bewijskracht van het proces-verbaal blijft beperkt tot de erin opgenomen vaststellingen; ze strekt zich niet uit tot de er eventueel in voorkomende gevolgtrekkingen of andere redeneringen die de verbalisant uit zijn vaststellingen afleidt; deze zijn aan de beoordeling van de rechter onderworpen¹³⁹³.

- Een proces-verbaal dat werd opgesteld naar aanleiding van een controle bij een leverancier omtrent leveringen zonder factuur houdt niet het overtuigend bewijs in dat de afnemer zonder factuur gekocht heeft; de verbalisant heeft vermoedens afgeleid uit wat hij bij de leverancier gezien heeft, waarvoor de bewijswaarde van het proces-verbaal niet geldt¹³⁹⁴.
- De bewijswaarde van een proces-verbaal wordt aangetast door het verloop van een lange tijd tussen het doen van de vaststellingen en de opnemings ervan in een proces-verbaal¹³⁹⁵. Indien er een te lange en onverantwoorde tijd verstrijkt tussen de vaststellingen en kennisgeving worden de rechten van verdediging geschonden en kan het proces-verbaal geen rechtsgevolgen ressembleren ten aanzien van de belastingplichtige¹³⁹⁶.
- Het proces-verbaal heeft enkel bijzondere bewijskracht voor hetgeen authentiek werd vastgesteld door de verbalisant. Het is niet voldoende dat de dienstdoende ambtenaar enkel kennisneemt van gegevens die zich in het dossier van de administratie der directe belastingen bevonden¹³⁹⁷.
- Een proces-verbaal ondertekend door drie agenten van het ministerie van Financiën waarvan één niet heeft deelgenomen aan de onderzoeksverrichtingen is onregelmatig. De vaststellingen in het proces-verbaal gelden als eenvoudige inlichtingen¹³⁹⁸.
- Een proces-verbaal dat niet aangeeft welke gegevens er ontbreken op de facturen en waarin de administratie aangeeft louter ‘steekproefgewijs’ te hebben gehandeld zonder enige verduidelijking over de wijze waarop die steekproef werd georganiseerd, kan bezwaarlijk als een vaststelling in de zin van artikel 59, § 1 WBTW worden beschouwd. Bovendien wordt op geen enkele wijze de omvang van de opgelegde geldboete verantwoord. De gegevens die in het pv werden opgenomen, werden dan ook als onvoldoende beschouwd om de opgelegde geldboete te schragen¹³⁹⁹.
- Onregelmatig verkregen gegevens zijn niet bewijskrachtig. Wanneer niet blijkt op welke datum een controle heeft plaatsgevonden, noch of de ambtenaren in het bezit waren van hun aanstellingsbewijs (zie artikel 63 WBTW), dan staat niet vast dat de onderzoeksdaten conform de wet zijn verricht. Het lastens de belastingplichtige opgestelde proces-verbaal, gebaseerd op onregelmatig verkregen gegevens, heeft geen bewijswaarde¹⁴⁰⁰.
- Een niet-ondertekend pv heeft geen volle bewijskracht¹⁴⁰¹.

¹³⁹²Zie H. VANDEBERGH, *Taxatie en verweer inzake btw*, in *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 3, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 72.

¹³⁹³Rb. Luik 22 september 1986, *FJF*, No. 87/112; Luik 23 maart 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 79, 32; Rb. Brussel 1 februari 1985, *Fisc.Koer.* 1987, 516; Rb. Luik 26 oktober 1987, *FJF*, No. 88/108.

¹³⁹⁴Rb. Antwerpen 10 september 1984, *FJF*, No. 85/19, bevestigd door Antwerpen 15 november 1988; Rb. Luik 22 september 1988, *FJF*, No. 87/112.

¹³⁹⁵Antwerpen 28 december 1982, *FJF*, No. 83/74; Rb. Brugge 4 juni 1986, *Fisc.Koer.* 1987, 157; Rb. Bergen 10 juni 1987, *FJF*, No. 88/46; Antwerpen 30 juni 2003, *Fisc.Koer.* 2003, 564; Gent 20 april 2004, *Fiscooloog*, afl. 938, 11; Antwerpen 16 oktober 2007, *Fiscooloog*, afl. 1098, 10-11.

¹³⁹⁶Antwerpen 28 april 2009, *FJF*, No. 2010/84.

¹³⁹⁷Rb. Brugge 8 januari 2002, *Fisc.Koer.* 2002, afl. 6, 258, *FJF*, No. 2002/230.

¹³⁹⁸Rb. Bergen 18 december 2002, *RGCF* 2004, afl. 1, 37-46, noot H. VANDEBERGH en K. TREUNEN.

¹³⁹⁹Rb. Hasselt 7 april 2008, *FJF*, No. 2009/55.

¹⁴⁰⁰Antwerpen 7 februari 2006, *FJF*, No. 2007/82.

¹⁴⁰¹Antwerpen 29 maart 2011, *Fiscooloog* 2011, afl. 1267, 13.

§ 5. BEWIJS DOOR MIDDEL VAN EEN DESKUNDIGE SCHATTING

5931

Krachtens artikel 59, § 2 WBTW en onverminderd de in artikel 59, § 1 WBTW genoemde bewijsmiddelen, kan een deskundige schatting worden gevorderd om de normale waarde (minimummaatstaf van heffing) vast te stellen van:

1. een nieuw gebouw dat onttrokken werd door een professionele vervreemder of dat door zo'n professionele vervreemder of een toevallige belastingplichtige werd vervreemd;
2. een werk in onroerende staat dat betrekking heeft op de oprichting van een gebouw (ook als het in art. 19 § 2 WBTW is bedoeld) of op de voltooiing van een gebouw dat met btw verkregen werd.

De deskundige schatting kan niet alleen door de administratie maar ook door de belastingschuldige gevorderd worden. Deze schatting kan worden betwist door inleiding van een rechtsvordering. De vordering moet worden ingesteld binnen één maand te rekenen van de betekening van het verslag¹⁴⁰².

5932

De procedure van de deskundige schatting is geregeld door het KB nr. 15 van 3 juni 1970¹⁴⁰³.

Het definitief bindend karakter van de controleschatting inzake successie- en registratierechten werd niet in overeenstemming geacht met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel¹⁴⁰⁴. Het Grondwettelijk Hof heeft zich nog niet uitgesproken over het definitief bindend karakter van de deskundige schatting inzake btw. Gezien de vergelijkbaarheid met de controleschatting inzake successie- en registratierechten, kan het definitief bindend karakter, waarbij geen rechterlijke toetsing wordt toegelaten, als ongrondwettelijk worden beoordeeld. Zodoende kan de bodemrechter de waardebepaling van een goed overeenkomstig artikel 59, § 2 WBTW toetsen¹⁴⁰⁵.

Het Hof van Cassatie heeft bevestigd dat artikel 10, lid 2 en artikel 12 KB nr. 15, die verhinderen dat de rechter een waardebepaling van een deskundige kan herzien, in strijd zijn met de Grondwet. Op basis van artikel 159 Gw. dient de rechter deze bepalingen buiten toepassing te laten¹⁴⁰⁶.

§ 6. ANTIMISBRUIKBEPALING

5932, 50

Wij verwijzen hiervoor naar de bespreking onder randnr. 5120,50.

¹⁴⁰²Art. 12 KB nr. 15 zoals gewijzigd door het KB tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 15 van 3 juni 1970 tot regeling van de schattingsprocedure waarin artikel 59, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde voorziet, *BS* 11 januari 2008. Voorheen was het verslag bindend, maar dit werd strijdig geacht met de Grondwet (Cass. 24 november 2011, F.10.0080.N, Belgische Staat t. K.D.B. en G.D.B.).

¹⁴⁰³Zie P. LINDEMANS, "Enkele beschouwingen over de fiscale bindende schatting", *AFT* 1983, afl. 12, 268-273; Cass. 19 september 1985, *BTW-Revue* 1986, afl. 70, 46 en *FJF*, No. 86/113 (inzake vordering bij aangetekende brief; nietigverklaring van de schatting); Rb. Bergen 8 juni 1984 en 10 juni 1987, *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 135-143, Rb. Namen 9 september 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 145.

¹⁴⁰⁴Arbitragehof 22 juli 2004, nr. 2004/141, *FJF*, No. 2004/297 en Arbitragehof 21 juni 2000, nr. 2000/79, *Fisc.Act.* 2000, afl. 25, 5 (zie ook randnr. 2172 en 3105).

¹⁴⁰⁵Gent 5 december 2006, *TFR* 2007, afl. 332, 1070.

¹⁴⁰⁶Cass. 24 november 2011, F.10.0080.N, Belgische Staat t. K.D.B., G.D.B. en R.D.B., *Pas.* 2011, afl. 11, 2583.

§ 7. BEWIJS DOOR MIDDEL VAN EEN AANSLAG VAN AMBTSWEGE

5933

Om de bewijslast naar de belastingplichtige te verleggen, machtigt artikel 66 WBTW de administratie tot het ambtshalve opleggen van een aanslag om de verschuldigde btw vast te stellen wanneer een efficiënte controle onmogelijk is. Door de aanslag wordt de administratie geacht het bewijs van de verschuldigdheid van de btw geleverd te hebben¹⁴⁰⁷.

De administratie is niet verplicht de procedure van ambtelijke aanslag toe te passen door het louter feit dat voldaan is aan één of meer voorwaarden om de aanslag op te leggen¹⁴⁰⁸. Het opleggen van de aanslag ontslaat de administratie echter niet van de verplichting te bewijzen dat overtredingen werden begaan¹⁴⁰⁹.

1. Gevallen waarin de aanslag kan worden opgelegd

5934

art. 66 lid 1 WBTW

Wanneer een belastingplichtige, om welke reden ook, de in artikel 53, § 1 WBTW bedoelde aangifte niet heeft ingediend, geheel of ten dele in gebreke is gebleven de door of ter uitvoering van het WBTW voorgeschreven verplichtingen inzake het houden, het uitreiken, het bewaren of het voorleggen ter inzage van boeken of stukken na te komen, of niet heeft geantwoord op een vraag om inlichtingen kan hem door of vanwege de minister van Financiën ambtshalve een aanslag worden opgelegd tot beloop van de btw die verschuldigd is over het vermoedelijke bedrag van de handelingen die hij heeft verricht gedurende de maand of de maanden waarop de overtreding betrekking heeft (art. 66 lid 1 WBTW).

Een ambtshalve aanslag kan worden opgelegd als het dagboek van ontvangsten niet werd voorgelegd¹⁴¹⁰.

art. 66 lid 2 WBTW

Door of vanwege de minister van Financiën kan ook ambtshalve een aanslag worden opgelegd aan de belastingplichtige die belastbare handelingen niet heeft opgetekend in het voorgeschreven boek (bv. ontvangstenboek) of stuk, of die ten aanzien van dergelijke handelingen aan de medecontractant geen factuur heeft uitgereikt wanneer hij daartoe gehouden was, of een factuur heeft uitgereikt waarin de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, of het bedrag van de op de handeling verschuldigde btw niet juist zijn vermeld. In die gevallen kan de ambtshalve opgelegde aanslag betrekking hebben op het gehele gecontroleerde tijdvak (art. 66 lid 2 WBTW).

art. 66 lid 3 WBTW

Een aanslag kan evenwel niet ambtshalve worden opgelegd wanneer de in randnr. 5946 bedoelde overtreding als louter toevallig dient te worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en

¹⁴⁰⁷Zie de uitvoerige studie van F.J. WAUTERS, "De ambtelijke aanslag. Bewijsmiddel of straf?", *BTW-Revue* 1979, afl. 39, 197-292, ook C. SCALTEUR, "La taxation d'office en matière de taxe de transmission", *Rép. fisc.* 1949, 269 tot 295, H. VANDEBERGH, *Taxatie en verweer, inzake btw*, in *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 3, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 81-88.

¹⁴⁰⁸Contra: Brussel 17 september 1987, waartegen cassatieberoep, *BTW-Revue* 1989, afl. 1987, 317.

¹⁴⁰⁹Antwerpen 15 november 1988, *FJF*, No. 89/93, *Fisc.Koer.* 1989, 74; Luik 20 februari 1989, *Fisc.Koer.* 1989, 459.

¹⁴¹⁰Rb. Brugge 25 juni 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 79, 41.

het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatige factuur is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het belang van de handelingen waarvoor wel een regelmatige factuur is uitgereikt (art. 66 lid 3 WBTW).

art. 66 lid 4 WBTW

Wanneer de aangifte te laat is ingediend doch vóór de ambtshalve opgelegde aanslag, wordt de btw vastgesteld op grond van de aangifte, voor zover de aangifte niet meer dan twaalf maanden te laat is ingediend (art. 66 lid 4 WBTW).

2. Tegenbewijs

5936

Een ambtshalve opgelegde aanslag mag niet willekeurig zijn, maar moet berusten op ernstige en betrouwbare vermoedens.

art. 67 lid 1 WBTW

Wanneer een belastingplichtige de hem ambtshalve opgelegde aanslag betwist, moet hij bewijzen dat deze aanslag overdreven is (art. 67 lid 1 WBTW¹⁴¹¹). In functie van het aangebrachte bewijsmateriaal kan de rechter de ambtshalve aanslag verminderen¹⁴¹².

3. Procedure

5937

art. 67 lid 2 WBTW

¹⁴¹¹Rb. Verviers 1 juli 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 332; Rb. Antwerpen 17 september 1987, *BTW-Revue* 1989, afl. 88, 429.

¹⁴¹²Gent 28 oktober 1983, *AFT* 1984, 122-125, noot F.J. WAUTERS.

De administratie deelt vooraf bij aangetekende brief¹⁴¹³ aan de belastingplichtige het bedrag en de verantwoording mede van de btw die zij voornemens is te heffen. Die kennisgeving van aanslag moet ondertekend zijn¹⁴¹⁴. De belastingplichtige kan zijn opmerkingen doen kennen (art. 67 lid 2 WBTW). Overeenkomstig het KB nr. 9 van 12 maart 1970 moet dat schriftelijk gebeuren binnen een maand vanaf de datum van de kennisgeving van de ambtshalve aanslag. Op straffe van nietigheid kan deze slechts na het verstrijken van die termijn worden opgelegd, zelfs als de belastingplichtige voordien reeds zijn opmerkingen heeft doen kennen¹⁴¹⁵.

Indien een akkoord wordt gesloten, is dat een dading en geen ambtshalve aanslag. Het heeft kracht van gewijsde in hoogste aanleg¹⁴¹⁶.

Wanneer de kennisgeving van de aanslag van ambtswege geen melding maakt van een op te leggen belastingverhoging, zijn de aanslag en het daaropvolgende dwangbevel waarbij wel een verhoging wordt opgelegd volledig nietig¹⁴¹⁷.

Hoofdstuk II

Controlemaatregelen

§ 1. BEWARING EN MEDEDELING VAN BOEKEN EN STUKKEN – VERSTREKKEN VAN INLICHTINGEN

5940

art. 60 § 1 WBTW

Tenzij door of vanwege de minister van Financiën een afwijking is toegestaan (art. 60 § 4 WBTW), dienen de boeken en stukken waarvan het WBTW of de ter uitvoering ervan gegeven regelen het houden, het opmaken of het uitreiken voorschrijven, door hen die ze hebben gehouden, opgemaakt of ontvangen, te worden bewaard gedurende zeven jaar, te rekenen vanaf de eerste januari volgend op hun sluiting wat boeken betreft, op hun datum wat andere stukken betreft of op het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan in de gevallen bedoeld in artikel 58, § 4, 7°, lid 2 (*i.e.* indien het gaat om stukken bedoeld in artikel 58, § 4, 7°, lid 4 WBTW; zie randnr. 5914,60)¹⁴¹⁸. Belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen zijn tot die verplichting ook gehouden ten aanzien van de facturen of de als zodanig geldende stukken in verband met de intracommunautaire verwervingen van goederen of met de in het buitenland verrichte aankopen, van de handelsboeken, de boekingsstukken, de contracten, de stukken met betrekking tot de bestelling van goederen en diensten, tot de verzending, tot de afgifte en tot de levering van goederen, van de rekeninguittreksels, van de betalingsstukken, alsmede van de andere boeken en stukken met betrekking tot de uitgeoefende werkzaamheid (art. 60 § 1 WBTW).

¹⁴¹³Brussel 17 september 1987, *Fisc.Koer.* 1987, 428, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 317.

¹⁴¹⁴Rb. Namen 16 september 1986, *FJF*, No. 87/170.

¹⁴¹⁵Cass. 28 december 1984, *BTW-Revue* 1986, afl. 71, 151, *RW* 1985-86, 819, *FJF*, No. 85/172; Rb. Luik 28 maart 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 327.

¹⁴¹⁶Rb. Doornik 2 april 1987, *FJF*, No. 88/19.

¹⁴¹⁷Antwerpen 9 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 905, 5.

¹⁴¹⁸De bewaringsplicht van de boeken en stukken blijft voortbestaan in hoofde van de erfgenamen, C. VAN PELT, "Overlijden van een belastingplichtige: gevolgen op het vlak van de btw", *Notariaat* 2001, afl. 1, 3.

Volgens de btw-administratie moeten tachograafschijven gedurende drie jaar worden bewaard. Deze vallen onder de noemer “andere boeken en stukken met betrekking tot de uitgeoefende werkzaamheid”¹⁴¹⁹.

art. 60 § 2 WBTW

In artikel 60, § 2 WBTW is bepaald dat in afwijking van de hiervoor bedoelde termijn, ten aanzien van de gegevens met betrekking tot de analyses, de programma's en de uitbating van geïnformateerde systemen, de termijn begint te lopen vanaf de eerste januari volgend op het laatste jaar waarin het in de beoogde gegevens omschreven systeem gebruikt werd. De btw-administratie kan afwijken van de bewaringstermijnen, inzonderheid ten aanzien van informatiedragers gebruikt voor geautomatiseerde boekhoudingen. De Koning kan deze bewaringstermijn verlengen om de herziening van de aftrek veilig te stellen.

art. 60 § 3 WBTW

Alle door belastingplichtigen hetzij door henzelf, hetzij in hun naam en voor hun rekening door hun medecontractant of door een derde, uitgereikte facturen en alle door hen ontvangen facturen dienen op het Belgische grondgebied te worden bewaard. Facturen die worden bewaard langs elektronische weg die in België een volledige onlinetoegang tot de betrokken gegevens waarborgt, mogen evenwel in een andere lidstaat van de Gemeenschap worden bewaard op voorwaarde dat de administratie die de btw onder haar bevoegdheid heeft hiervan op voorhand wordt in kennis gesteld.

De authenticiteit van de herkomst en integriteit van de inhoud van de facturen, alsmede de leesbaarheid ervan moeten gedurende de volledige bewaringstermijn worden gewaarborgd.

De facturen die elektronisch werden ontvangen, worden in hun oorspronkelijke vorm bewaard, met inbegrip van de gegevens die de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van elke factuur waarborgen. Onder het elektronisch bewaren van een factuur wordt verstaan de bewaring via elektronische apparatuur voor het bewaren van gegevens met inbegrip van digitale compressie.

De facturen die in papieren vorm werden ontvangen, worden ofwel in hun oorspronkelijke vorm ofwel digitaal bewaard. In geval van digitale bewaring moeten de gebruikte technologieën of procesmatige middelen de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van de facturen waarborgen¹⁴²⁰.

art. 60 § 4 WBTW

In de gevallen waarin het bewaren van boeken of stukken aanleiding geeft tot ernstige moeilijkheden kan door of vanwege de minister van Financiën aan personen of groepen van personen die zij vermelden, een kortere bewaringstermijn of een afwijking op de verplichting inzake het bewaren van de originele boeken worden toegestaan en de wijze van bewaren worden bepaald.

Bij toepassing van deze bepaling aanvaardt de administratie dat de detailgegevens van de door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor overeenkomstig de btw-reglementering geen factuur moet worden uitgereikt, slechts moeten worden bewaard voor fiscale doeleinden gedurende een periode van vijf kalenderjaren¹⁴²¹.

Zodra een particulier een factuur of een ander stuk ontvangt van een belastingplichtige leverancier of dienstverrichter, ongeacht of de uitreiking al dan niet vereist is door de btw-wetgeving, is hij gehouden deze te bewaren gedurende een periode van 5 jaar¹⁴²².

¹⁴¹⁹Rb. Luik 22 oktober 2002, *Fiscooloog* 2002, afl. 868, 11.

¹⁴²⁰Aanschr. nr. 16, 13 mei 2008; Vr. nr. 98 BROTCORNE 14 januari 2009, *Vr. & Antw. Kamer* 2008-2009, nr. 46, 52.

¹⁴²¹Besliss. nr. ET 103.018, 27 juni 2002.

¹⁴²²Besliss. nr. ET 91.858, 16 december 1997, *BTW-Revue*, afl. 133, 19, *Beknopt Verslag*, Senaat 2 juli 1998, *Fiscooloog* 1988, afl. 672, 3, *Fiscooloog* 1999, afl. 707, 5.

art. 61 en 62
WBTW

De artikelen 61 en 62 WBTW sommen de verplichtingen op van de belastingplichtige en van de derden tot het mededelen van bepaalde boeken en documenten aan de administratie en tot het verschaffen van inlichtingen.

Betreffende de mogelijkheid om bepaalde boeken en stukken op optische schijven van het type WORM te bewaren, zie circulaire nr. AOIF 16/2008 (ET 112.081) van 13 mei 2008. Betreffende de mogelijkheid om bepaalde boeken en stukken op elektronische wijze te houden en te bewaren, zie beslissing nr. ET 112.577 van 8 november 2007.

5941

Eenieder is verplicht de boeken en stukken die hij overeenkomstig artikel 60 WBTW moet bewaren, zonder verplaatsing ter inzage voor te leggen op ieder verzoek van de ambtenaren die belast zijn met de controle op de heffing van de btw, teneinde de juiste heffing van de btw in zijnen hoofde of in hoofde van derden te kunnen nagaan¹⁴²³.

Wanneer de boeken en stukken door middel van een geïnformatiseerd systeem worden gehouden, opgemaakt, uitgereikt, ontvangen of bewaard, hebben deze ambtenaren het recht zich de op informatiedragers geplaatste gegevens in een leesbare en verstaanbare vorm ter inzage te doen voorleggen. Zij kunnen eveneens de tot voorlegging gehouden persoon verzoeken om in hun bijzijn en op zijn uitrusting kopies te maken in de door hen gewenste vorm van het geheel of een deel van de voormelde gegevens, evenals om de informaticabewerkingen te verrichten die nodig worden geacht om de juiste heffing van de btw na te gaan¹⁴²⁴. In geval van directe registratie, als er dus geen aansprakelijke vertegenwoordiger aangesteld wordt, moet de EU-onderneming bij de aanvraag tot identificatie aan de administratie een adres in België kenbaar maken waar de boeken en de stukken zullen worden voorgelegd op ieder verzoek van de controleambtenaar.

De vorige alinea's zijn niet van toepassing op het Nationaal Instituut voor de Statistiek of op het Economisch en Sociaal Instituut voor de Middenstand ten aanzien van de in hun bezit zijnde individuele inlichtingen.

art. 61 § 2 WBTW

Facturen en andere stukken, alsmede boeken, die overeenkomstig artikel 60 WBTW (zie randnr. 5940) bewaard moeten worden, alsmede de kopies bedoeld in randnr. 5941, lid 2, kunnen tegen afgifte van een ontvangstbewijs worden behouden, telkens wanneer de controlerende ambtenaren menen dat de boeken, stukken of kopies de verschuldigdheid van een belasting of een geldboete in hoofde van de betrokkene of van derden aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen¹⁴²⁵. Volgens het hof van beroep te Gent voorziet de wet niet in een sanctie zoals de nietigheid van de controlewerkzaamheden, indien de controleur geen ontvangstbewijs afgeeft¹⁴²⁶.

Dat recht bestaat niet ten aanzien van boeken die niet afgesloten zijn. Wanneer deze boeken door middel van een geïnformatiseerd systeem worden bewaard, hebben de ambtenaren het recht zich kopies van die boeken te doen overhandigen in de door hen gewenste vorm.

¹⁴²³Rb. Gent 27 september 2010, *FJF*, No. 2011/264.

¹⁴²⁴Computergegevens die een softwareleverancier in opdracht van zijn klanten beheert, behoren hem niet toe. Hij kan deze informatie aldus niet aan de administratie ter inzage voorleggen (Antwerpen 2 november 2001, *Fisc.Koer.* 2001, 471).

¹⁴²⁵Rb. Brussel 29 maart 2002, *Fiscooloog* 2002, afl. 863, 11.

¹⁴²⁶Gent 15 januari 2008, *Fiscooloog* 2008, afl. 1130, 12.

De belastingplichtige kan achteraf de onwettigheid van het onderzoek inroepen wanneer zijn accountant eerst met het meenemen van niet-afgesloten boeken akkoord is gegaan, aangezien een accountant niet zonder meer kan worden geacht gemandateerd te zijn om namens zijn cliënt toelating te verlenen¹⁴²⁷.

art. 62 § 1 WBTW

Eenieder is gehouden op ieder verzoek van de ambtenaren belast met de controle op de heffing van de btw, mondeling of schriftelijk alle inlichtingen te verschaffen die hun gevraagd worden, teneinde de juiste heffing van de btw in zijnen hoofde of in hoofde van derden na te gaan.

Stelselmatige vragen om inlichtingen aan ondernemingen waarvan het boekjaar niet samenvalt met het burgerlijk jaar zijn volkomen rechtmatig en bevinden zich binnen het kader van de wettelijke regelen ter zake¹⁴²⁸.

De bevoegdheden van de administratie op basis van artikel 62, § 1 WBTW zijn gebonden bevoegdheden. De administratie heeft op basis van deze bepaling niet het recht vragen te stellen met het oog op de beoordeling van het recht op toegang tot bedrijfslokalen zoals bedoeld in artikel 63 WBTW¹⁴²⁹. Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen is de btw-afdeling van de AOIF niet bevoegd om een vraag te stellen over een bestelwagen die voor de bedrijfszetel werd geparkeerd wanneer deze vraag kadert in een té vaag omschreven 'onderzoek naar zwartwerk teneinde de juiste heffing in hoofde van de belastingplichtige na te gaan'¹⁴³⁰.

art. 6 § 2 WBTW

Iedere belastingplichtige of lid van een btw-eenheid, eigenaar of houder van een zakelijk recht op een voor hypotheek vatbaar goed, is gehouden, op verzoek van de notaris die belast is met het opnemen van de akte houdende vervreemding of hypotheekstelling betreffende dat goed, aan deze laatste zijn hoedanigheid van belastingplichtige of lid van een btw-eenheid kenbaar te maken. Dat moet de notaris in de mogelijkheid stellen de administratie te verwittigen (zie randnr. 5863 en MB nr. 13, 17 oktober 1980)¹⁴³¹.

art. 62bis WBTW

Om de juiste toepassing van de btw in hoofde van derden na te gaan, moeten de controlerende ambtenaren in het bezit zijn van een machtiging van de door de minister van Financiën daartoe aangewezen ambtenaar teneinde de voorlegging ter inzage van andere dan in randnr. 5940 bedoelde boeken en stukken te vorderen. Dat geldt evenzeer voor de inlichtingen die worden gevorderd van de Bank van De Post, de bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen (art. 62bis WBTW).

§ 2. TOEGANG TOT BEROEPSLOKALEN

5942

art. 63 lid 1 WBTW

Belastingplichtigen en anderen die een economische activiteit uitoefenen, moeten, op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, hun beroepslokalen en terreinen vrij toegankelijk stellen voor de contro-

¹⁴²⁷Gent 23 oktober 1997, *FJF*, No. 98/113.

¹⁴²⁸Vr. nr. 802 LENSSEN 4 oktober 2001, *Vr. & Antw. Kamer 2001-2002*, 19 maart 2002, nr. 115, 13964.

¹⁴²⁹Rb. Brugge 4 april 2003, *Fisc.Koer.* 2003, 363.

¹⁴³⁰Rb. Antwerpen 2008, *Acc. & Fisc.* 2008, afl. 38.

¹⁴³¹Zie ook L. VANDENBERGHE, "De verplichting tot bekendmaking van de hoedanigheid van btw-belastingplichtige", *AFT* 1981, 190-196.

leambtenaren die in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs, teneinde hun in staat te stellen de boeken en stukken die zich aldaar bevinden te onderzoeken, de betrouwbaarheid na te gaan van de geïnformateerde inlichtingen, gegevens en bewerkingen, en de aard en de belangrijkheid van de aldaar uitgeoefende werkzaamheid en van het daarvoor aangestelde personeel vast te stellen, alsook het bestaan, de aard en de hoeveelheid van alle aldaar aanwezige koopwaren, daaronder begrepen de productie- en vervoermiddelen (art. 63 lid 1 WBTW).

- De regelmatigheid van de procedure moet controleerbaar zijn. Zodoende moet de administratie kunnen aantonen dat de controleambtenaar in het bezit was van zijn aanstellingsbewijs. Wanneer de procedure op dat vlak onregelmatig verloopt, zullen de gegevens als onrechtmatig verkregen worden beoordeeld¹⁴³².
- Een controleur is er niet toe gehouden spontaan zijn aanstellingsbewijs te tonen¹⁴³³.

art. 63 lid 2 WBTW

Als ruimten waar een activiteit wordt uitgeoefend, moeten onder meer worden beschouwd, de burelen, fabrieken, werkplaatsen, opslagplaatsen, bergplaatsen, garages, alsmede de als fabriek, werkplaats of opslagplaats gebruikte terreinen (art. 63 lid 2 WBTW).

art. 63 lid 3 WBTW

Met hetzelfde doel mogen die ambtenaren eveneens op elk tijdstip, zonder voorafgaande verwittiging, vrij binnentreden in alle gebouwen, werkplaatsen, inrichtingen, lokalen of andere plaatsen die niet in het vorige lid bedoeld zijn en waar werkzaamheden als bedoeld bij het WBTW verricht of vermoedelijk verricht worden. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel alleen toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en met machtiging van de politierechter (art. 63 lid 3 WBTW).

De btw-ambtenaren mogen de plaats waar een btw-plichtige zijn activiteit uitoefent heimelijk observeren om het aantal klanten te vergelijken met het aantal uitgereikte ontvangstbewijzen¹⁴³⁴.

Het hof van beroep te Antwerpen heeft in zijn arrest van 22 mei 2000 bevestigd dat het recht van de administratie om de bedrijfsruimten te 'bezoeken', haar geenszins het recht verschaft om naar van alles 'te zoeken'¹⁴³⁵. Het recht op vrije toegang van artikel 63 WBTW laat evenmin toe om kopies te nemen van boeken, stukken en informaticadata¹⁴³⁶.

art. 63 lid 1 1° WBTW

De controlemaatregel van artikel 63, lid 1, 1° WBTW verleent aan de bevoegde ambtenaren een onderzoeksbevoegdheid die zij niet uit artikel 61, § 1, lid 1 WBTW putten. Hieruit volgt dat de bevoegde ambtenaren het recht hebben na te gaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend, alsook boeken en stukken die zij aldaar aantreffen in te zien, zonder voorafgaand om de voorlegging van de boeken en stukken te moeten verzoeken¹⁴³⁷. De ambtenaren mogen daarbij zelfs de laden opentrekken en in de kasten kijken. Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brugge geldt dit ook m.b.t. computers. Een computer kan immers als 'kast' beschouwd worden. De fiscus zou alle gegevens die ze op de computer aantreft, mogen raadplegen, kopiëren en meenemen, zonder toestemming van de belastingplichtige¹⁴³⁸.

¹⁴³²Antwerpen 7 februari 2006, *FJF*, No. 2007/82.

¹⁴³³Cass. 15 december 2011, F.10.0131.N, Immo Bultinck nv.

¹⁴³⁴Rb. Brussel 13 april 2000, *Fiscoloog*, afl. 755, 8.

¹⁴³⁵Antwerpen 22 mei 2000, *Fiscoloog*, afl. 757, 1.

¹⁴³⁶Rb. Leuven 13 januari 2012, *TFR* 2012, afl. 422, 490, noot A. DELAFONTEYNE.

¹⁴³⁷Cass. 16 december 2003, *TFR* 2004, 447-452, noot K. HEYRMAN, "Het huiszoekingsrecht van de fiscale administratie inzake btw en inkomstenbelasting"; Rb. Bergen 23 oktober 2003, *FJF*, No. 2004/235.

¹⁴³⁸Rb. Brugge 26 oktober 2011, *TFR* 2012, afl. 422, 499; besproken in K. JANSSENS en J. VANDEN BRANDEN, "Fiscus mag alle gegevens van computer halen", *Fisc.Act.* 2011, afl. 43, 15-16. Zie ook: J. VANDEN BRANDEN, "Is

§ 3. CONTROLE VAN VERVOERMIDDELEN

5943

art. 63 lid 4 WBTW

Controleambtenaren mogen ook, op ieder tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, alle vervoermiddelen tegenhouden en onderzoeken, met inbegrip van containers, die gebruikt of vermoedelijk gebruikt worden om in het WBTW bedoelde handelingen te verrichten, teneinde de vervoerde goederen, boeken en stukken te onderzoeken (art. 63 lid 4 WBTW).

5943, 10

art. 63bis WBTW

Ingevolge de wetwijziging van artikel 63bis WBTW hebben de ambtenaren die op het gebied van de btw met de invordering zijn belast, uitdrukkelijk de onderzoeksbevoegdheden bedoeld in artikel 61, 62, § 2, 62bis en 63 WBTW met het oog op het opstellen van de vermogenstoestand van de schuldenaar¹⁴³⁹.

In artikel 63bis WBTW is verder bepaald dat de bevoegdheden waarover de btw-ambtenaren beschikken, door de Koning kunnen worden toegekend aan ambtenaren van andere administraties.

Hoofdstuk III

Sancties

§ 1. ADMINISTRATIEVE GELDBOETEN

5944

- Bibliografie
- VANDEN BERGHE, L., “De administratieve geldboeten in het stelsel van de btw”, *AFT* 1982, 269-280.
 - COOPMAN, B., “EVRM en B.U.P.O.-Verdrag: charters van de belastingplichtige”, *Fiskofoon* 1995, 272-288 (deel I) en 1996, 37-46 (deel II).
 - VANDENBERGHE, L., “Rechterlijke bevoegdheid inzake administratieve btw-boeten”, *Fiskofoon* 1996, 77-92.
 - MAUS, M., “Kanttekening rond de fiscaal-administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van art. 6 EVRM”, *TFR* 1999, 332-361.
 - MORBEE, K., “Btw-boeten: rechterlijke bevoegdheid eindelijk erkend”, *AFT* 1999, afl. 3, 84-93.
 - BOLLINGH, I., “Btw-boetes en het *non bis in idem*-beginsel”, *Fiscoloog* 2000, afl. 738, 5-6.
 - GODART, D., “Les sanctions en matière de T.V.A.”, *Dr.pén.ent.* 2009, afl. 2, 187-194.

1. Niet-betaling van de btw

5945

art. 70 § 1 WBTW

computer als kast?”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 10, 1-5 (over het latere gebruik in de personenbelasting van stukken die bij controle inzake btw werden ingezien en meegenomen).

¹⁴³⁹Art. 2 wet 22 april 2003, *BS* 13 mei 2003, met ingang van 13 mei 2003, B. ROOVERS, “Onderzoeksbevoegdheden btw-ontvanger - Instructie over wijziging artikel 63bis WBTW”, *Btw-percentages*, afl. 448, 3.

Voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting¹⁴⁴⁰. Die geldboete is verschuldigd individueel door ieder die krachtens de artikelen 51, § 1, 2 en 4, 51bis, 52, 53, 53ter, 53nonies, 54, 55 en 58 WBTW of krachtens de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gehouden is tot voldoening van de btw (art. 70 § 1 WBTW).

art. 70 § 1bis WBTW

De proportionele geldboete kan enkel worden opgelegd indien de btw uiteindelijk verschuldigd is, dan wel indien er btw moet worden teruggestort¹⁴⁴¹. De rechtbank van eerste aanleg te Brussel oordeelde dat er geen proportionele boete kan worden opgelegd, indien de verlegging van heffing onterecht niet werd toegepast en de belastingplichtige, die bij correcte toepassing van de wet de verschuldigde btw moest voldoen, de btw volledig in aftrek kan brengen¹⁴⁴². Het hof van beroep te Brussel is het daar niet mee eens en stelt dat er zowel in het geval van invoer als in het geval van intracommunautaire verwervingen wel degelijk een basis bestaat waarop de boete kan worden berekend, zijnde de belasting die in eerste instantie verschuldigd is (ook al is die, zoals bij de verlegging van heffing, in de regel in dezelfde periodieke btw-aangifte aftrekbaar)¹⁴⁴³.

Ieder die op onrechtmatige of ongeoorloofde wijze de belasting in aftrek heeft gebracht, verbeurt een geldboete gelijk aan het dubbel van die belasting in zoverre die overtreding niet wordt bestraft bij toepassing van § 1 lid 1 van het WBTW (art. 70 § 1bis WBTW).

2. Niet-uitreiking van documenten

5946

art. 70 § 2 WBTW

Wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, 53octies en 54 WBTW, of door de ter uitvoering ervan gegeven regelen, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting, met een minimum van 50,00 EUR.

Die geldboete is verschuldigd individueel door de leverancier of de dienstverrichter en door zijn medecontractant. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatig stuk is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het bedrag van de handelingen waarvoor wel een regelmatig stuk is uitgereikt of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplicht van de medecontractant.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 2 van artikel 70 WBTW bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd (art. 70 § 2 WBTW).

¹⁴⁴⁰Dit is bv. het geval wanneer de verkeerde afronding van de verschuldigde btw, heeft geleid tot een te laag bedrag aan verschuldigde btw (Vr. nr. 168 DE POTTER 14 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 49, 868-872).

¹⁴⁴¹Brussel 25 juni 2003, *FJF*, No. 2004/120.

¹⁴⁴²Rb. Brussel 5 februari 2009, *Btw-brief* 2009, afl. 4, 3; *Fiscooloog* 2009, afl. 1149, 3.

¹⁴⁴³Brussel 6 september 2007, *Fiscooloog* 2009, afl. 1152, 5, weergave J. VAN DYCK.

3. Onnauwkeurigheid van het invoerdocument

5947

art. 70 § 3 WBTW

Wanneer het invoerdocument dat krachtens artikel 52 WBTW moet worden overgelegd, onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van de aard of de hoeveelheid van de ingevoerde goederen, de prijs of het toebehoren ervan, de naam of het adres van degene op wiens naam de ter zake van invoer verschuldigde belasting mag of moet worden voldaan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van die belasting, met een minimum van 50,00 EUR.

Die geldboete is hoofdelijk verschuldigd door allen die krachtens artikel 52 WBTW gehouden zijn tot voldoening van de belasting. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtreding als louter toevallig kan worden aangemerkt.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 3 van artikel 70 WBTW bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd (art. 70 § 3 WBTW).

4. Onvoldoende maatstaf van heffing

5948

art. 70 § 5 WBTW

Wanneer ten aanzien van goederen en diensten waarvoor de in artikel 59, § 2 WBTW bedoelde deskundige schatting kan worden gevorderd, bevonden wordt dat de belasting over een ontoereikende maatstaf werd voldaan, verbeurt de schuldenaar van de aanvullende belasting een geldboete ten bedrage van die belasting indien het tekort gelijk is aan of groter is dan een achtste van de maatstaf waarover de btw werd voldaan (art. 70 § 5 WBTW).

5. Overtredingen bij uitvoer

5949

art. 32 lid 2 en art. 71

WBTW

Wanneer bij uitvoer of tot staving ervan stukken worden overgelegd waarop een grotere hoeveelheid goederen is vermeld dan de werkelijk uitgevoerde hoeveelheid, loopt de aangever een geldboete op gelijk aan het dubbel van het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn indien de te veel aangegeven hoeveelheid hier te lande geleverd werd voor een prijs bepaald volgens de normale waarde van de goederen overeenkomstig artikel 32, lid 2 WBTW.

Wanneer bij uitvoer of tot staving ervan stukken worden overgelegd waarop een hogere prijs of waarde is vermeld dan de werkelijke prijs of waarde van de goederen, loopt de aangever een geldboete op gelijk aan het dubbel van het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn indien soortgelijke goederen hier te lande geleverd werden voor een prijs die overeenstemt met de te veel aangegeven som.

Wanneer bij uitvoer of tot staving ervan stukken worden overgelegd waarop de aard of de soort van de goederen onjuist is vermeld, loopt de aangever een geldboete op gelijk aan het dubbel van het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn indien goederen van de op de stukken vermelde aard of soort hier te lande geleverd werden voor een prijs bepaald volgens de normale waarde van de goederen overeenkomstig artikel 32, lid 2 WBTW.

De bij de drie vorige leden ingestelde geldboete bedraagt ten minste 50,00 EUR per overtreding; indien de aangever voor rekening van een lastgever handelt, is ze hoofdelijk verschuldigd door de aangever en de lastgever (art. 71 WBTW).

6. Diverse overtredingen

5950

art. 70 § 4 lid 1 WBTW

De niet in § 1, 2 en 3 van artikel 70 WBTW bedoelde overtredingen van het bepaalde in de artikelen 39 tot 42, 52 tot 54bis, 55, 56 § 2, 57, 58, 60 tot 63, 64 § 4, 76 § 1, 80 en 109 WBTW of van de besluiten genomen ter uitvoering van deze artikelen, worden bestraft met een geldboete van 25,00 EUR tot 2 500,00 EUR per overtreding (art. 70 § 4 lid 1 WBTW). Het bedrag van deze geldboete wordt bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld (zie randnr. 5951).

art. 70 § 4 lid 2 WBTW

Zij die niet tot voldoening van de btw zijn gehouden, maar aan wie bij de artikelen 39 tot 42, 52 tot 54bis en 58 WBTW, of bij de ter uitvoering ervan gegeven regelen bepaalde verplichtingen zijn opgelegd, zijn bovendien, ingeval zij een overtreding hebben begaan, hoofdelijk aansprakelijk voor de voldoening van de belasting, de interesten en de opgelopen geldboeten. Ten aanzien van frauduleus ingevoerde goederen rust die hoofdelijke aansprakelijkheid eveneens op hen die aan de frauduleuze invoer of poging tot frauduleuze invoer hebben deelgenomen, op de houder van de goederen en, eventueel, op degene die voor rekening van die houder heeft gehandeld (art. 70 § 4 lid 2 WBTW).

7. Vaststelling van het bedrag van de boeten

5951

Alle bij het WBTW ingestelde boeten, behalve deze die de artikelen 73, 73bis en 73quater opleggen, zijn administratieve geldboeten.

Artikel 109 van het charter van de belastingplichtige, wet van 4 augustus 1986, verplicht de fiscale administratie in haar beslissing aan te geven wat de feiten zijn die aanleiding hebben gegeven tot het opleggen van de boete, met een expliciete verwijzing naar de toepasselijke wetteksten en de motieven¹⁴⁴⁴.

Wanneer het WBTW of de ter uitvoering ervan gegeven regelen enkel het minimum en het maximum van die geldboeten bepaalt, wordt het bedrag ervan vastgesteld door het hoofd van het controlekantoor. Vanaf 1 november 1993 zijn de ‘vaste’ boeten bepaald volgens een schaal (zie randnr. 5950) die is opgenomen in het KB nr. 44 van 21 oktober 1993¹⁴⁴⁵.

art. 84 lid 3 WBTW

De proportionele boeten moeten worden bepaald volgens een schaal (art. 84 lid 3 WBTW). Deze schaal vindt men in KB nr. 41 van 31 januari 1987, met ingang van 1 november 1993 gewijzigd door KB van 21 oktober 1993¹⁴⁴⁶. De minister heeft verklaard dat de huidige administratieve geldboeten

¹⁴⁴⁴Cass. 8 april 2011, C.10.0202.N, Katoen Natie Tank Operations nv, *FJF*, No. 2012/2 en Cass. 15 maart 2012, F.11.0012.N, M.M, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 7, 372.

¹⁴⁴⁵BS 28 oktober 1993, zoals gewijzigd door het KB-euro en Circ. nr. 19, 11 september 2002.

¹⁴⁴⁶BS 28 oktober 1993.

voor de diverse overtredingen van de bestaande systemen van verlegging van heffing, niet altijd in verhouding staan tot de begane overtredingen en tot de belangen van de Schatkist¹⁴⁴⁷.

Evenwel werden de schalen van de niet-proportionele geldboeten verdubbeld door de programmawet van 22 juni 2012 van '25 – 2 500 EUR' naar '50 – 5 000 EUR'. De lijst van de niet-proportionele boeten zoals opgenomen in KB nr. 44 werd via koninklijk besluit aangepast¹⁴⁴⁸.

Op basis van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 blijven de gewestelijke directeurs ook na de invoering van de nieuwe fiscale procedure en de daarmee gepaard gaande aanpassing van artikel 84, lid 2 WBTW, bevoegd om administratieve boeten te verminderen of kwijt te schelden¹⁴⁴⁹.

Volgens de traditionele Belgische rechtspraak was de rechterlijke macht niet bevoegd om over de opportuniteit van administratieve geldboeten te oordelen; zij kon alleen de wettelijkheid ervan nagaan¹⁴⁵⁰.

Door de jaren heen hadden diverse rechtscolleges boeten niettemin aan een opportuniteitsonderzoek onderworpen, bij toepassing van de mogelijkheden geboden door het arrest Oztürk van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens¹⁴⁵¹, nl. kwalificatie van de boete als een straf in de Europeesrechtelijke betekenis van het woord¹⁴⁵². In een arrest van 4 maart 2004 heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dit uitdrukkelijk bevestigd in het kader van het Belgisch regime van administratieve boetes op vlak van btw¹⁴⁵³.

In het verlengde van deze dissidente rechtspraak erkennen sinds begin 1999 zowel het Hof van Cassatie als het Grondwettelijk Hof het feit dat een fiscale geldboete een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 EVRM kan uitmaken, waarover door een rechtscollege kan worden geoordeeld¹⁴⁵⁴. Het Hof van Cassatie is van oordeel dat de wettigheid van administratieve sancties met een repressief karakter kan worden onderzocht. In het bijzonder kan zo worden nagegaan of de straf verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen. De rechter moet zo kunnen nagaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, zodat de rechter mag onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang¹⁴⁵⁵. De rechter kan daarbij, volgens het Hof van Cassatie, rekening houden met de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van de reeds opgelegde sancties

¹⁴⁴⁷Vr. nr. 359 VAN BIESEN 30 september 2008, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 042, 11263-11265.

¹⁴⁴⁸KB nr. 44 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, BS 17 juli 2012 en KB tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, BS 17 juli 2012. Bericht FOD Financiën, 13 augustus 2012.

¹⁴⁴⁹Fiscooloog 1999, afl. 718,1-2.

¹⁴⁵⁰Luik 10 september 1986, BTW-Revue 1989, afl. 87, 275, noot; Rb. Luik 8 december 1988, BTW-Revue 1989, afl. 87, 282; Rb. Luik 12 september 1988, BTW-Revue 1989, afl. 87, 289; Rb. Leuven 31 oktober 1988, BTW-Revue 1989, afl. 89, 292; Brussel 24 november 1987, BTW-Revue, afl. 87, 300; Rb. Kortrijk 20 december 1990, FJF, No. 91/95; Cass. 22 januari 1998, C.94.0274.N, Arr.Cass. 1998, 103, FJF, No. 98/270.

¹⁴⁵¹EHRM 21 februari 1984, Oztürk, TFR 1984, 89.

¹⁴⁵²P. VALENTIN, "Stand van de rechtspraak i.v.m. de fiscale geldboetes inzake B.T.W. met beschouwingen over ruimere waarborgen voor de belastingplichtige", AFT 1989, afl. 5, 151-158; Luik 10 september 1985, FJF, No. 86/188; Rb. Antwerpen 17 november 1987, FJF, No. 88/86; Rb. Leuven 31 oktober 1988, 289, FJF, No. 89/67, L. VANDENBERGHE, "Rechterlijke bevoegdheid inzake administratieve btw-boeten op grond van het intern recht, het Europees Gemeenschapsrecht en het EVRM", TFR 1996, 77-92; Antwerpen 4 mei 1998, Fisc.Koer. 1998, 330.

¹⁴⁵³EHRM 4 maart 2004, TFR 2004, 636-643, noot B. COOPMAN, "Rechterlijke toetsing van fiscale boetes: cassatie teruggefloten door Straatsburg".

¹⁴⁵⁴Cass. 5 februari 1999, RW 1998-99, 1352; Arbitragehof 24 februari 1999, RW 1998-99, 1348; Cass. 25 mei 1999, FJF, No. 99/126; Cass. 11 maart 2011, F.10.0020.N, Algemene Ondernemingen Robert Wyckaert nv, FJF, No. 2011/293.

¹⁴⁵⁵Voor een toepassing van het evenredigheidsbeginsel en gehele kwijschelding van de boete: Brussel 21 januari 2009, RGF 2009, afl. 2, 141.

en de wijze waarop in gelijkaardige zaken werd geoordeeld, maar moet hierbij in acht nemen in welke mate het bestuur zelf gebonden was in verband met de sanctie¹⁴⁵⁶. Dergelijk toetsingsrecht houdt echter niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen¹⁴⁵⁷. Volgens het Grondwettelijk Hof moet de rechter over dezelfde mogelijkheden beschikken als de administratie bij het moduleren van administratieve boeten met een strafrechtelijk karakter¹⁴⁵⁸. Bovenstaande cassatierechtspraak leidt ertoe dat de rechter bij zijn beoordeling wordt beperkt. Het KB nr. 41, KB nr. 44 en het WBTW bepalen immers in beginsel de beoordelingsmarge van het bestuur.

Een belangrijk deel van de bodemrechtspraak wenst echter met volle rechtsmacht te kunnen oordelen over de hoogte van boeten¹⁴⁵⁹ en grijpt daartoe onder meer de mogelijkheid van het bestuur aan om boeten te verminderen of kwijt te schelden op grond van het besluit van de regent van 18 maart 1831¹⁴⁶⁰. Het Grondwettelijk Hof heeft nu deze discussie beslecht in zijn arrest nr. 2008/79¹⁴⁶¹. Volgens het Grondwettelijk Hof zou de wetgever de administratie en de rechter kunnen dwingen tot gestrengheid en bepalen dat boeten nooit kunnen worden verminderd zonder daarbij de grenzen van KB nr. 41 te overschrijden. Wanneer de administratie echter de mogelijkheid heeft om de omvang van de sanctie aan te passen, dan moet ook de rechter diezelfde beoordelingsmarge hebben. Zoals bekend, kan de administratie op grond van artikel 9 van het besluit van de regent van 18 maart 1831 de hoogte en de opportuniteit van de boeten vrij beoordelen. Artikel 70 WBTW is dan ook enkel verenigbaar met de artikelen 10 en 11 Gw., gelezen in samenhang met artikel 6 EVRM, indien het zo wordt geïnterpreteerd dat het de rechter toestaat met volle rechtsmacht toezicht uit te oefenen op de administratieve beslissing tot weigering van de kwijtschelding of de vermindering van een fiscale geldboete. Kortom de bodemrechter moet met volle rechtsmacht de vraag tot kwijtschelding of vermindering van een fiscale geldboete kunnen beoordelen¹⁴⁶².

Door voormelde wijziging van standpunt dient eveneens de traditionele rechtspraak van het Hof van Cassatie waarin het oordeelt dat bij het opleggen van de proportionele geldboeten geen strafvervolging in de zin van het EVRM wordt ingesteld, herbekeken te worden¹⁴⁶³.

¹⁴⁵⁶Cass. 12 januari 2007, *FJF*, No. 2008/299.

¹⁴⁵⁷Cass. 21 januari 2005, *RW* 2005-06, 1015; Cass. 30 november 2006, *FJF*, No. 2007/118; Cass. 16 februari 2007, *FJF*, No. 2007/268. Zie ook Gent 19 september 2006, *Fisc.Koer.* 2006, 792-798; Luik 29 maart 2006, *FJF*, No. 2008/48.

¹⁴⁵⁸Arbitragehof 24 februari 1999, *RW* 1998-99; 1348; GwH 15 mei 2008, *TFR* 2008, afl. 351, 1027, noot B. COOPMAN.

¹⁴⁵⁹Rb. Mechelen 11 januari 1996, *FJF*, No. 96/106, K. SPAGNOLI, "Zijn de administratieve boeten toch strafsancties", *Fiskoloog* 1997, afl. 642, 6, *Fiscoloog* 2000, afl. 738, 5-6; Antwerpen 10 januari 2000, *TFR*, afl. 185, 705, noot M. SCHOORS; Rb. Mechelen 16 maart 2000, *TFR* 2000, afl. 182, 525; Rb. Brugge 17 april 2000, *Fisc.Koer.* 2000, 353; Rb. Leuven 9 maart 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 792, 2; Rb. Bergen 15 oktober 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 913, 11; Brussel 6 november 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 914, 13; Rb. Luik 3 september 2002, *FJF*, No. 2004/24; Rb. Brussel 4 september 2008, *RGF* 2009, afl. 2, 149, noot M. MARLIÈRE en C. SCHOTTE.

¹⁴⁶⁰G. GOOSSENS, "Redelijkheid, evenredigheid en proportionaliteit - Het standpunt van het Hof van Cassatie inzake de rechterlijke toetsing van fiscale geldboetes", *TFR* 2007, afl. 330, 937-942. De auteur ziet in de arresten van het Hof van Cassatie van 16 februari 2007 een voorzichtige poging om aansluiting te vinden bij de rechtspraak die een oordeel met volle rechtsmacht aanvaardt.

¹⁴⁶¹GwH 15 mei 2008, nr. 79/2008, *FJF*, No. 2009/54.

¹⁴⁶²GwH 15 mei 2008, nr. 79/2008, *BS* 26 juni 2008, ed. 1, 33013, *FJF*, No. 2009/54. Voor rechtspraak in overeenstemming met de visie van het Grondwettelijk Hof: Gent 30 januari 2007, *Fisc.Koer.* 2007, 412-415; Antwerpen 14 maart 2006, *Fisc.Koer.* 2006, 501-505; Rb. Hasselt 23 mei 2007, *FJF*, No. 2008/47 en Brussel 21 januari 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 363.

¹⁴⁶³Cass. 27 september 1991, *FJF*, No. 92/40, *BTW-Revue* 1992, afl. 100, 849; Cass. 15 november 1996, *NFM* 1998, afl. 3, 79.

Op grond van voormelde cassatierechtspraak werd geoordeeld dat btw-boeten rechtstreeks verband houden met de uitoefening van het beroep of het bedrijf en derhalve als aftrekbare bedrijfslasten moeten worden aangemerkt¹⁴⁶⁴. In het licht van de nieuwe rechtspraak komt de aftrek als bedrijfslast mogelijk onder vuur te liggen¹⁴⁶⁵. In circulaire nr. Ci.RH.243/588.588 (AOIF 25/2008) erkent de administratie echter de fiscale aftrekbaarheid van proportionele fiscale boeten, zelfs indien zij een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM zouden hebben.

Volgens het Grondwettelijk Hof heeft de wetgever het gelijkheidsbeginsel niet geschonden door te beslissen dat de straftoemingsregels van artikel 65 van het Strafwetboek niet van toepassing zijn op fiscale boeten die bij toepassing van artikel 70, § 2 WBTW worden opgelegd¹⁴⁶⁶. Gezien het Grondwettelijk Hof inmiddels heeft geoordeeld dat de hoogte van administratieve boeten met strafrechtelijk karakter met volle rechtsmacht door de rechter moeten kunnen worden beoordeeld, beperkt deze niet-toepasselijkheid de rechtbanken echter niet.

Een belastingplichtige kan niet worden gesanctioneerd omdat hij niet instemt met het standpunt van de fiscus. Eenieder heeft immers het recht zich tot de rechtbank te wenden zonder enige dwang of dreiging met een sanctie. Een verhoging tot 50 % van de boete overeenkomstig artikel 2 KB nr. 41, bij het uitvaardigen van een dwangbevel, is dan ook strijdig met artikel 6 EVRM¹⁴⁶⁷. Volgens het Hof van Cassatie moet de rechter kunnen oordelen of de verhoging aan de beginselen van het algemeen belang beantwoordt en of ze wel voldoende gemotiveerd is¹⁴⁶⁸.

¹⁴⁶⁴Antwerpen 21 oktober 1993, *AFT* 1994, afl. 4, 127, *RGF* 1994, afl. 4, 153.

¹⁴⁶⁵Gent 27 maart 2007, *Fisc.Koer.* 2007, 451, aanvaardt evenwel de aftrekbaarheid.

¹⁴⁶⁶Arbitragehof 12 juni 2002, nr. 96/2002, *TFR* 2004, 128-131; Rb. Antwerpen 18 juni 2003, *TFR* 2004, 131-135 noot B. COOPMAN, "Tot zeven maal zeventig maal. Vergiffenis met mondjesmaat voor mateloze boetes?".

¹⁴⁶⁷Rb. Antwerpen 3 december 1996, *FJF*, No. 97/147.

¹⁴⁶⁸Cass. 25 april 2002, *Fisc.Act.* 2002, afl. 37, 1, *Fiscoloog*, afl. 849, 7.

Volgens het Hof van Cassatie belet het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem* niet dat de Belgische overheid sancties van uiteenlopende aard mag bepalen voor eenzelfde inbreuk, de ene onderworpen aan het nationale strafrechtstelsel, de andere onderworpen aan het stelsel van de administratieve sanctie, ook al zouden die administratieve sancties een strafrechtelijke aard hebben. De rechter mag wel bij zijn beoordeling over de administratieve boete rekening houden met eerder uitgesproken sancties op strafrechtelijk vlak¹⁴⁶⁹. Het hof van beroep te Brussel volgt deze rechtspraak niet en stelt dat artikel 14, 7° BUPO-verdrag de cumul belet van een strafrechtelijke sanctie en een administratieve sanctie met een strafrechtelijke aard. Ook de cumul van twee administratieve sancties die strafrechtelijk van aard zijn, kan volgens het hof van beroep niet¹⁴⁷⁰.

Ook relevant is aan te geven dat het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat artikel 70, § 1, lid 1 WBTW strijdig is met het gelijkheidsbeginsel in zoverre het de rechtbank van eerste aanleg de mogelijkheid ontnemt om de administratieve geldboete gepaard te laten gaan met uitstel. Indien de belastingplichtige voor de correctionele rechter moet verschijnen, die de strafrechtelijke sancties oplegt zoals bedoeld in artikel 73 WBTW e.v., kan deze laatste immers wel uitstel verlenen¹⁴⁷¹.

§ 2. STRAFRECHTELIJKE SANCTIES

5951, 10

Een wet van 10 februari 1981 (gewijzigd door KB nr. 41, 2 april 1982) heeft eenheid gebracht in het strafrecht m.b.t. de Wetboeken van de Inkomstenbelastingen, met de Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen, Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, Successierechten, Zegelrechten, met het Zegel Gelijkgestelde Taksen en btw. Deze wet wordt samengevat in de randnr. 1800 e.v., waarnaar wij verwijzen.

5951, 30

art. 73-73octies WBTW

De strafrechtelijke sancties inzake btw worden opgenomen in de artikelen 73 tot 73octies WBTW. De mogelijke straffen zijn strafrechtelijke boeten, gevangenisstraf, beroepsverbod, ondernemingssluiting, hoofdelijke gehoudenheid tot betaling van de ontdoken belasting en verplichte publiciteit van de strafrechtelijke veroordeling.

art. 73 sexes WBTW

Overeenkomstig artikel 73sexies WBTW zijn personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 73 en 73bis WBTW worden veroordeeld, hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting¹⁴⁷².

Daar de hoofdelijke gehoudenheid, overeenkomstig bepaalde rechtsleer¹⁴⁷³, betrekking heeft op de hele belastingschuld en de veroordeelde bijgevolg ook kan worden aangesproken op de belasting waarvan de ontduiking aan anderen wordt toegeschreven, is deze bepaling één van de hardste van het fiscaal strafrecht. Nochtans heeft deze hoofdelijke aansprakelijkheid, die van rechtswege wordt ver-

¹⁴⁶⁹Cass. 24 januari 2002, *Fisc.Act.* 2002, afl. 8, 1, *Fiscoloog*, afl. 844, 11, zie echter Rb. Brussel 16 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 905, 8 waar de rechter de administratieve geldboete toch kwijtscheldt op basis van het *non bis in idem*-beginsel; Antwerpen 7 maart 2006, *FJF*, No. 2006/265, *TFR* 2006, afl. 309, 828.

¹⁴⁷⁰Brussel 3 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 521.

¹⁴⁷¹GwH 6 november 2008, nr. 157/2008, *Fisc.Act.* 2009, afl. 4, 11.

¹⁴⁷²Zie ook GwH 16 juli 2009, *BS* 11 september 2009, 61834.

¹⁴⁷³Cass. 11 oktober 1996, *Fisc.Koer.* 1996, 601.

bonden aan de veroordeling tot dader of medeplichtige, geen strafrechtelijk karakter. Het Grondwettelijk Hof heeft immers geoordeeld dat deze hoofdelijke gehoudenheid dient ter compensatie van de schade die voor de Schatkist is ontstaan door de fout waaraan de mededaders en medeplichtigen deelachtig zijn. Omwille van dit gegeven, kan de rechter geen rekening houden met verzachtende omstandigheden waardoor hij bijvoorbeeld geen uitstel kan verlenen aan de hoofdelijk aansprakelijke. De veroordeelde heeft wel het recht om een regresvordering in te stellen op de andere aansprakelijke personen. De betwistingen die voortvloeien uit de vaststelling van het bedrag van de ontdoken belasting, de invordering van die belasting of het verhaalsrecht van de tot de hoofdelijke gehoudenheid veroordeelde mededader of medeplichtige tegen de andere veroordeelden, moeten evenwel het voorwerp uitmaken van een rechterlijke controle met volle rechtsmacht¹⁴⁷⁴.

5951, 50

Met ingang van 6 april 1999 herneemt, door de opheffing van artikel 74, § 4 WBTW, de algemene regel 'le criminel tient le civil en état' zijn gelding. Tot voor die datum gold inzake btw het beginsel dat indien een strafrechter oordeelde dat de oplossing van een fiscaal geschil van die aard was dat ze een invloed kon hebben op de strafvordering, het strafgeding opgeschort werd tot na de einduitspraak in het fiscaal geschil¹⁴⁷⁵. Het Hof van Cassatie oordeelde dat de rechter die uitspraak moet doen over het fiscaal geschil niet verplicht is de behandeling van de (fiscale) zaak op te schorten, maar dat hij die behandeling mag opschorten, ook al is hij ingevolge het gezag van het strafrechtelijk gewijsde door de beslissing van de strafrechter gebonden¹⁴⁷⁶.

Hoofdstuk IV

Vordering tot teruggaaf

§ 1. GEVALLEN WAARIN TERUGGAAF WORDT TOEGESTAAN

5952

art. 75 WBTW

Een teruggaaf van btw (en in voorkomend geval van de op verzoek van de administratie betaalde boeten en interesten) kan slechts worden verleend in de gevallen waarin het WBTW voorziet (art. 75 WBTW).

5953

art. 76 § 1 en 2 WBTW

Artikel 76, § 1 WBTW stelt het recht op teruggaaf van btw-tegoeden in, alsmede van het overschot in het voordeel van de belastingplichtige dat blijkt uit een bijzondere rekening¹⁴⁷⁷.

¹⁴⁷⁴GwH 9 juli 2009, nr. 105/2009, *FJF*, No. 2009/273; GwH 16 juli 2009, nr. 117/2009, *FJF*, No. 2009/274; GwH 20 oktober 2009, nr. 159/2009, *FJF*, No. 2010/124; Antwerpen 20 oktober 2009, *TFR* 2010, afl. 378, 321.

¹⁴⁷⁵H. DUBOIS, "Administratief luik: btw en andere belastingen", in B. PEETERS (ed.), *De hervorming van de fiscale procedure*, Antwerpen, Maklu, 1999, 171-203; Cass. 15 februari 2000, *AFT* 2000, afl.10, 434, noot D. JACQUES.

¹⁴⁷⁶Cass. 12 december 2008, F.06.0111.N., *FJF*, No. 2009/156.

¹⁴⁷⁷*Fiscoloog* 1999, afl. 704, 6.

Artikel 76, § 2 WBTW biedt de mogelijkheid om bij wege van teruggaaf het recht op aftrek uit te oefenen, wat het geval is voor niet in België gevestigde belastingplichtigen zonder aansprakelijk ver-
tegenwoordiger (zie randnr. 5503) of directe registratie en voor toevallige belastingplichtigen.

De administratie kan, op basis van artikel 76, § 1, lid 3 WBTW, de teruggaven die aan de belastingplichtige dienen te worden verricht in aftrek brengen van latere fiscale schulden, voor zover zij beschikken over een uitvoerbare titel. De administratie beschikt niet over een uitvoerbare titel wanneer het dwangbevel op basis waarvan een inhouding werd verricht het voorwerp heeft uitgemaakt van een verzet¹⁴⁷⁸. Terzake van de mogelijkheid tot inhouding van btw-tegoeden, zie randnr. 5861.

5954

art. 77 § 1 WBTW

Artikel 77, § 1 WBTW kent in zeven gevallen een recht op teruggaaf toe van de btw die geheven werd van een levering van goederen, van een dienst of van een intracommunautaire verwerving van een goed:

1. wanneer ze het bedrag te boven gaat dat wettelijk verschuldigd is;

Wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de btw, dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien zonder dat deze herziening kan worden afhankelijk gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur.

Het staat in beginsel aan de lidstaten, de voor de herziening van de ten onrechte gefactureerde btw te volgen procedure vast te stellen, met dien verstande dat deze herziening niet van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingadministratie mag afhangen¹⁴⁷⁹. Indien de klant btw terugvordert van zijn -leverancier omdat deze btw niet wettelijk verschuldigd bleek, dient men dit tijdig te doen (schadebeperkingsplicht)¹⁴⁸⁰.

Btw die in strijd met de wetgeving werd geheven, moet worden teruggegeven. Over het terug te geven bedrag is de lidstaat eveneens rente verschuldigd¹⁴⁸¹.

2. wanneer aan de medecontractant een prijsvermindering is toegestaan;

Artikel 11 A, lid 3, sub b, en C, lid 1 van de Zesde richtlijn moet *aldus* worden uitgelegd dat de maatstaf van heffing voor goederen de volledige catalogusprijs van de aan de klant verkochte goederen is, welke dienovereenkomstig met het bedrag van deze korting wordt verlaagd op het tijdstip waarop zij door de klant wordt opgenomen of op een andere wijze wordt gebruikt¹⁴⁸².

De teruggaaf mag door de lidstaat afhankelijk worden gesteld van het kunnen voorleggen van een ontvangstbevestiging, afgeleverd door de klant. Het niet kunnen voorleggen van zo'n ontvangstbevestiging, mag de teruggaaf niet verhinderen indien de leverancier de nodige inspanningen heeft geleverd om die bevestiging te verkrijgen (evenredigheidsbeginsel)¹⁴⁸³.

3. wanneer de leverancier zijn medecontractant crediteert wegens terugzending van verpakkingen die voor het vervoer van geleverde goederen hebben gediend;

4. wanneer de overeenkomst vóór de levering van het goed of de uitvoering van de dienst verbroken is;

5. wanneer de overeenkomst minnelijk of door een in kracht van gewijsde gegane gerechtelijke beslissing vernietigd of ontbonden is¹⁴⁸⁴;

6. wanneer het geleverde goed binnen zes maanden na de levering of de intracommunautaire verwerving van een goed door de leverancier is teruggenomen zonder dat een van de partijen ten aanzien van de prijs een geldelijk voordeel heeft verkregen;

¹⁴⁷⁸Gent 1 september 1996, *FJF*, No. 96/124.

¹⁴⁷⁹HvJ 19 september 2000, zaak C-454/98, *Schmeink en Cofreth*, *FJF*, No. 2001/67, *Fisc.Koer.* 2000, 459, *AFT* 2001, afl. 1, 41, noot L. VANDENBERGHE.

¹⁴⁸⁰Rb. Leuven 15 januari 2010, *Fisc.Act.* 2010, afl. 10, 11.

¹⁴⁸¹HvJ 19 juli 2012, zaak C-591/10, *Littlewoods Retail Ltd e.a.*, *Pb.C.* 29 september 2012, afl. 295, 5.

¹⁴⁸²HvJ 29 mei 2001, zaak C-86/99, *Freemans Pic.*, *Fiscoloog*, afl. 804, 6, *Intern.Fisc.Act.* 2001, afl. 6, 5. Zie ook Vr. nr. 353 FOURNAUX 23 mei 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, nr. 48, 5670-5672.

¹⁴⁸³HvJ 26 januari 2012, zaak C-588/10, *Kraft Foods Polska SA*, *TFR* 2012, afl. 417, 277.

¹⁴⁸⁴Voor financieringsvennootschappen: zie Aanschr nr. 20, 1975.

7. wanneer de schuldvordering van de prijs geheel of ten dele verloren is gegaan¹⁴⁸⁵.

De teruggaaf van de btw, in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, hangt niet af van het feit dat de prijs in natura dan wel in geld wordt betaald. Dit berust op de overweging dat het btw-stelsel transacties waarvoor de tegenprestatie in natura moet worden betaald, niet discrimineert ten opzichte van transacties waarvoor de tegenprestatie in geld bestaat: dergelijke discriminatie zou de vrijheid van de ondernemers beknotten het contract te kiezen dat naar hun mening het meest tegemoetkomt aan hun economische belangen. De maatregel enkel teruggaaf van de btw te verlenen voor transacties waarvoor de tegenprestatie in geld moet worden betaald, is ingrijpender dan strikt noodzakelijk is ter voorkoming van het gevaar voor belastingfraude¹⁴⁸⁶.

De vraag op welk tijdstip het verlies van een schuldvordering als zeker en vaststaand kan worden beschouwd, hangt af van de feitelijke omstandigheden eigen aan iedere zaak.

Wat verliezen op vorderingen ten gevolge van een faillissement betreft, wordt sinds 30 april 2005 het verlies als zeker en vaststaand beschouwd op het tijdstip van de datum van het vonnis van faillietverklaring¹⁴⁸⁷. De curator moet geen enkel attest ter zake uitreiken. Bij de verificatie door de belastingadministratie van de vordering tot teruggaaf dient de belastingplichtige zich enkel te beroepen op het bestaan van het vonnis van faillietverklaring¹⁴⁸⁸.

Vóór deze wetswijziging werd het verlies van een schuldvordering pas als zeker en vaststaand beschouwd op het tijdstip van de sluiting van het faillissement. Wanneer de schuldeiser evenwel in het bezit was van een attest van de vereffenaar (of van de curator) met vermelding van het bedrag van de schuldvorderingen waarvan met zekerheid kon worden aangenomen dat in de loop van de vereffening terugbetaling uitgesloten was, aanvaardde de administratie dat het verlies vanaf de aflevering van dat attest en tot beloop van dat bedrag, als vaststaand mocht worden beschouwd¹⁴⁸⁹.

Ter zake van faillissementen van vóór de inwerkingtreding van de nieuwe regeling, die op dat ogenblik nog niet waren afgesloten, geldt dat de vordering tot teruggaaf is ontstaan op 30 april 2005¹⁴⁹⁰.

Op 1 april 2009 trad de wet op de continuïteit van de ondernemingen in werking¹⁴⁹¹. Als gevolg van de uitbreiding van de mogelijkheden om een onderneming in moeilijkheden te ondersteunen, werd het tijdstip waarop het recht op teruggaaf ontstaat aangepast in functie van de verschillende mogelijkheden. De vordering tot teruggaaf ontstaat¹⁴⁹²:

- in geval van gerechtelijke reorganisatie door een collectief akkoord, op de datum van de homologatie door de rechtbank, wat betreft de schuldvorderingen waarvan de vermindering werd opgetekend in het herstelplan;
- in geval van gerechtelijke reorganisatie door een minnelijk akkoord, op de datum van het vonnis dat het minnelijk akkoord vaststelt, wat betreft de schuldvorderingen waarvan de vermindering werd opgetekend in het akkoord;
- op de datum van de uitspraak tot sluiting van de procedure van gerechtelijke reorganisatie door overdracht onder gerechtelijk gezag, wat betreft de schuldvorderingen die ten gevolge van de overdracht niet konden worden aangezuiverd.

¹⁴⁸⁵Het feit dat de geldsommen die door de belastingplichtige werden ontvangen nadien worden gestolen, is geen oorzaak tot vermindering van de aan de Schatkist verschuldigde btw (Vr. nr. 107 VAN DE VELDE 14 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 046, 55-57).

¹⁴⁸⁶HvJ 3 juli 1997, zaak C-330/95, Goldsmiths, *Jur.HvJ* 1997, I-3801.

¹⁴⁸⁷Wet 7 april 2005, BS 20 april 2005.

¹⁴⁸⁸Vr. nr. 9792 TERWINGEN 14 januari 2009, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën en Begroting, COM 414, 31-32.

¹⁴⁸⁹Vr. nr. 6 PEETERS 22 december 1981, Vr. & Antw. Senaat, www.monKEY.be; Vr. nr. 29 DESSEYN 26 oktober 1983, Vr. & Antw. Kamer, www.monKEY.be; Vr. nr. 36 RAES 9 januari 1996, Vr. & Antw. Senaat 1995-1996, nr. 1-11, 506-508, *Bull.Bel.*, afl. 761, 1158, *BTW-Revue*, afl. 120, 366; Vr. nr. 463 VAN DEN EYNDE 18 juni 1996, Vr. & Antw. Kamer 1995-1996, nr. 44, 6022, *BTW-Revue*, afl. 123, 770.

¹⁴⁹⁰Mond. Vr. nr. 6650 GOYVAERTS, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën en Begroting, nr. 51, COM 581, 37.

¹⁴⁹¹Wet 31 januari 2009, BS 9 februari 2009.

¹⁴⁹²Art. 3 KB nr. 4, 29 december 1969, met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde.

De wet op de continuïteit van de ondernemingen voorziet ook in een buitengerechtelijk minnelijk akkoord. In deze hypothese kan niet zonder meer worden gesteld dat de vordering geheel of gedeeltelijk verloren is gegaan.

Het recht op teruggaaf ingevolge artikel 77, § 1, 7° WBTW kan worden verleend aan een andere persoon dan de oorspronkelijke dienstverstrekker of leverancier (art. 1 3° KB nr. 3). Kredietverzekeraars, die volledig gesubrogeerd worden in de rechten van hun verzekerden, kunnen het recht van teruggaaf uitoefenen¹⁴⁹³.

Indien de leverancier of dienstverrichter, die teruggaaf van btw heeft verkregen wegens het verlies van een schuldvordering, nadien toch nog het geheel of een gedeelte van de niet-invorderbaar gewaande som int, dan moet de teruggegeven btw tot beloop van het alsnog ontvangen bedrag aan de Schatkist worden terugbetaald (art. 79 lid 3 WBTW).

Om aan deze terugbetalingsverplichting te voldoen in geval van faillissement moeten de curatoren op het einde van elk kalenderjaar een verzamelaangifte indienen inzake de btw m.b.t. de overeenkomsten¹⁴⁹⁴. Binnen de maand na het vonnis dat de sluiting van het faillissement beveelt, moeten de curatoren een kopie van de verbeterde vereenvoudigde rekening toezenden aan de btw-administratie en de AOIF, samen met een overzicht van de bedragen die effectief werden uitgekeerd aan de verschillende schuldeisers¹⁴⁹⁵.

5955

art. 2

KB nr. 4 art. 77 § 1bis WBTW

Tenzij de geadresseerde van de btw bij invoer een belastingplichtige is die btw-aangiften indient en de btw volledig in aftrek brengt (art. 2 KB nr. 4), wordt teruggaaf verleend in de nagenoemde gevallen die in artikel 77, § 1bis WBTW zijn opgesomd:

1. in de gevallen, als bedoeld in randnr. 5954, punt 1 en 2;
 - Aangezien het WBTW in zijn artikel 77, § 1bis expliciet de teruggaaf regelt in de gevallen waarin de bij de invoer betaalde btw de wettelijk verschuldigde btw overtreft, kan voor die gevallen geen beroep meer worden gedaan op de bepalingen van het BW betreffende het recht op terugbetaling van een onverschuldigde betaling¹⁴⁹⁶.
2. in het geval als bedoeld in randnr. 5954, punt 3, op voorwaarde dat de verpakking naar een plaats buiten de Europese Unie is teruggezonden;
3. in de gevallen als bedoeld in randnr. 5954, punt 5, op voorwaarde dat de goederen binnen zes maanden na de vernietiging of de ontbinding van de overeenkomst opnieuw uitgevoerd worden;
4. wanneer het goed binnen zes maanden na de aangifte ten verbruik wederuitgevoerd is naar de leverancier of de door hem aangewezen bestemming buiten de Europese Unie, zonder dat een van de partijen ten aanzien van de prijs een geldelijk voordeel heeft verkregen;
5. wanneer het goed, alvorens het toezicht van de douane te hebben verlaten, als gevolg van overmacht of van ongeval is vernietigd, en volgens de douanereglementering teruggaaf van invoerrecht kan worden verleend of zou kunnen worden verleend indien het goed aan invoerrechten onderworpen zou zijn geweest;
6. wanneer het goed, na ten verbruik te zijn aangegeven, wordt aangegeven voor een andere bestemming die de btw niet verschuldigd maakt en volgens de douanereglementering teruggaaf van in-

¹⁴⁹³Zie Besliss. nr. ET 112.070, 15 mei 2007.

¹⁴⁹⁴Art. 34 § 2 Faill.W.

¹⁴⁹⁵Art. 80 Faill.W.

¹⁴⁹⁶Rb. Brussel 30 juni 2000, TFR 2000, afl. 192, 1081, noot B. DEREZ.

voerrecht kan worden verleend of zou kunnen worden verleend indien het goed aan invoerrechten onderworpen zou zijn geweest;

7. wanneer het goed, als gevolg van maatregelen van het bevoegde gezag, niet mag worden gebruikt voor het doel waartoe het is ingevoerd en het goed is wederuitgevoerd naar een plaats buiten de Europese Unie of onder ambtelijk toezicht is vernietigd.

5956

Krachtens artikel 77, § 2 WBTW wordt de btw, betaald bij aankoop of invoer van een personenauto, teruggegeven mits de auto gekocht of ingevoerd is om als persoonlijk vervoermiddel te worden gebruikt gedurende ten minste drie jaar door een invalide of een fysiek gehandicapte die slechts één auto tegelijk gebruikt en voldoet aan alle voorwaarden om het verlaagd tarief van 6 % te genieten.

5957

Krachtens artikel 77bis WBTW wordt, wanneer in het in artikel 25quinquies, § 4 WBTW bepaalde geval (zie randnr. 5444) de door een niet-belastingplichtige rechtspersoon verworven goederen uit een derde land worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan België, de btw betaald in geval van invoer van de goederen in België, teruggegeven aan de invoerder, in de mate dat deze aantoonde dat de intracommunautaire verwerving die hij verricht aan de btw werd onderworpen in de lidstaat van aankomst van de goederen.

§ 2. RECHTHEBBENDEN OP TERUGGAAF

5958

art. 1 KB nr. 4

Omdat, naar regel, de leverancier of de dienstverrichter de btw afdraagt aan de Staat is hij (niet zijn afnemer die aan hem te veel heeft betaald¹⁴⁹⁷) de rechthebbende op teruggaaf van de btw die te veel werd afgedragen. Daaruit volgt dat (behoudens afwijking toegestaan door de administratie) de teruggaaf moet worden gevorderd:

1. door degene die de btw-heffing heeft opgenomen in zijn btw-aangifte en het uit die aangifte blijvende saldo heeft voldaan, wat de binnenlandse handelingen alsmede de invoer met verlegging van de heffing betreft;
2. door degene die in het bezit is van een invoerdocument dat hem aanwijst als geadresseerde en dat de betaling van de btw vaststelt, wat de invoer met betaling van de btw betreft;
3. door degene die betaald heeft of voor wiens rekening betaald werd, wat een betaling betreft die op verzoek van de administratie werd gedaan (niet via de btw-aangifte).

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brussel kan teruggaaf enkel worden verleend aan de persoon die de btw heeft voldaan indien het een binnenlandse verrichting betreft¹⁴⁹⁸.

5959

art. 10 KB nr. 4

De in randnr. 5956 bedoelde teruggaaf wordt aan de koper, verwerver of invoerder van de auto verleend (art. 10 KB nr. 4).

¹⁴⁹⁷BTW-Revue 1987, afl. 77, 224, met opm.; Vred. Deurne 7 februari 1986, FJF, No. 88/20.

¹⁴⁹⁸Rb. Brussel 30 juni 2000, Fiscooloog 2002, afl. 848, 11.

§ 3. ONTSTAAN VAN DE VORDERING TOT TERUGGAAF

5960

De vordering tot teruggaaf ontstaat in principe op het tijdstip waarop de oorzaak van teruggaaf (zie § 1) zich voordoet. Zo ontstaat bijvoorbeeld, voor btw die wettelijk niet verschuldigd was, de vordering tot teruggaaf op het ogenblik dat de onverschuldigdheid komt vast te staan¹⁴⁹⁹.

5961

art. 3 KB nr. 4
art. 77 § 1 7° WBTW

De vordering tot teruggaaf bedoeld in artikel 77, § 1, 7° WBTW ontstaat:

- in geval van faillissement, op de datum van het vonnis van faillietverklaring;
- in het geval van een gerechtelijke reorganisatie door een collectief akkoord, op datum van de homologatie door de rechtbank;
- in het geval van een gerechtelijke reorganisatie door een minnelijk akkoord, op de datum van het vonnis dat het minnelijk akkoord vaststelt en ten slotte op de datum van de uitspraak tot sluiting van de procedure van gerechtelijke reorganisatie door overdracht onder gerechtelijk gezag (zie randnr. 5954).

De huidige regels inzake de gerechtelijke reorganisatie zijn van toepassing sinds 1 april 2009. Tot deze datum ontstond de vordering tot teruggaaf in het geval van een gerechtelijk akkoord op de datum van de definitieve opschorting voor de schuldverminderingen die in het herstelplan zijn opgenomen.

§ 4. WIJZE VAN UITOEFENING VAN DE VORDERING TOT TERUGGAAF

5962

art. 5 § 1 en § 2 KB nr. 4

Ten aanzien van een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die, naar gelang van het geval, gehouden is tot indiening van btw-aangiften of bijzondere aangiften als bedoeld in artikel 53ter, 1° WBTW vindt de teruggaaf plaats door toerekening op het bedrag van de btw die voor het aangiftetijdvak verschuldigd is (art. 5 § 1 KB nr. 4). De toerekening mag gebeuren in een van de aangiften ingediend vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van de teruggaaf zich heeft voorgedaan (art. 5 § 2 KB nr. 4; zie randnr. 5960 en 5963). Een termijn van drie jaar waarbinnen de vordering tot teruggaaf moet worden ingediend, werd door het Hof van Justitie aanvaard¹⁵⁰⁰.

art. 7 KB nr. 4

De bij wijze van toerekening terug te geven btw wordt ten aanzien van belastingplichtigen die gewone btw-aangiften indienen, gevoegd bij de aftrekbare btw (art. 7 KB nr. 4) door inschrijving in rooster 62 van de periodieke btw-aangifte.

art. 6 en 14 lid 2 KB nr. 4

¹⁴⁹⁹Cass. 24 januari 2000. Voor een toepassing: Rb. Brussel 18 mei 2010, *Fisc.Koer.* 2010, 523 (onverschuldigdheid van de betaalde btw stond vast op het ogenblik dat het arrest inzake directe belastingen definitief werd).

¹⁵⁰⁰HvJ 21 januari 2010, zaak C-472/08, *Alstom Power Hydro*, *FUF*, No. 2010/247.

Een teruggaaf van btw (eventueel boeten en interesten) betaald op verzoek van de administratie mag niet door toerekening worden uitgeoefend (art. 6 en 14 lid 2 KB nr. 4).

art. 9 § 1 en § 2 KB nr. 4

Wanneer de rechthebbende op teruggaaf een andere in België gevestigde persoon is dan een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, moet hij zijn aanvraag om teruggaaf indienen bij de controledienst (art. 9 § 1 KB nr. 4). Wanneer de rechthebbende op teruggaaf niet in België gevestigd is en, indien het gaat om een belastingplichtige, deze in België geen belastbare handelingen stelt en, indien het gaat om een niet-belastingplichtige rechtspersoon, deze in België geen belastbare handelingen stelt andere dan de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen, moet hij zijn aanvraag indienen bij het Centraal Btw-kantoor voor buitenlandse belastingplichtigen (art. 9 § 2 KB nr. 4; zie randnr. 5889).

§ 5. TERMIJN VOOR DE UITOEFENING VAN HET RECHT OP TERUGGAAF

5963

art. 82 WBTW

De vordering tot teruggaaf van de belasting, de interesten en de geldboeten verjaart na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat kalenderjaar waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan (art. 82bis WBTW).

5964

art. 90 WBTW art. 14 lid 2 KB nr. 4

Wanneer een belastingplichtige zijn vordering tot teruggaaf in de vereiste vorm heeft uitgeoefend binnen de teruggaaftermijn, kan de administratie ze weigeren bij ter post aangetekende brief. De belastingplichtige kan een vordering in rechte instellen vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op, ofwel het jaar van de kennisgeving bij ter post aangetekende brief van de verwerping van de teruggaaf, ofwel het jaar waarin de belasting werd betaald (art. 14 lid 2 KB nr. 4)¹⁵⁰¹. De btw-plichtige dient daartoe de bevoegde hoofdcontroleur te dagvaarden¹⁵⁰².

5965

¹⁵⁰¹ Zie Antwerpen 18 februari 1986, *BTW-Revue* 1989, afl. 86, 212, zonder voorafgaande weigering is een dagvaarding onmogelijk: Antwerpen 29 april 1985, *FJF*, No. 86/92.

¹⁵⁰² Door de wijziging van art. 14 KB nr. 4 door KB 16 juni 2003, *BS* 27 juni 2003 kan deze dagvaarding nu ook gebeuren via een tegensprekelijk verzoekschrift.

De teruggaven waarvan de gronden tot opeisbaarheid ontstaan zijn vanaf 1 januari 1999, zijn onderworpen aan de nieuwe fiscale procedure¹⁵⁰³. Vertaald naar de praktijk toe impliceert dit dat deze vorderingen gebracht worden voor de fiscale rechtbanken en ingeleid kunnen worden bij verzoekschrift (inleiding bij dagvaarding blijft evenwel mogelijk). Door de opheffing van artikel 90 WBTW is het niet duidelijk of de hoofdcontroleur nog als tegenpartij aangemerkt moet worden. In de huidige stand van de wetgeving is het bijgevolg aangewezen om de Belgische Staat niet alleen in de hoedanigheid van de hoofdcontroleur doch ook in de hoedanigheid van de minister van Financiën te dagvaarden dan wel als tegenpartij in het verzoekschrift op te geven.

§ 6. FORMALITEITEN VOOR DE UITOEFENING VAN DE VORDERING TOT TERUGGAAF

5966

art. 13

KB nr. 4

Een teruggaaf is niet geldig verkregen wanneer de formaliteiten van het KB nr. 4 niet zijn nageleefd; in bepaalde gevallen kunnen de rechthebbenden echter ontheven worden van dat verval (art. 13 KB nr. 4).

art. 4 § 1

KB nr. 4

Op grond van artikel 4, § 1 KB nr. 4 moet de belastingplichtige of de niet-belastingplichtige rechtspersoon die, naar gelang van het geval, gehouden is tot indiening van gewone btw-aangiften of bijzondere aangiften bedoeld in artikel 53ter, 1°:

- a. een verbeterend stuk opstellen dat het bedrag opgeeft dat moet worden teruggegeven;
- b. dit stuk, in bepaalde gevallen, inschrijven in een speciaal register;

art. 79 WBTW

- c. aan zijn medecontractant een dubbel van dat stuk sturen voorzien van de vermelding: “btw terug te storten aan de Staat in de mate waarin ze oorspronkelijk in aftrek werd gebracht” (art. 79 WBTW).

5967

In geval van teruggaaf van btw betaald ter zake van intracommunautaire verwervingen of ter zake van een dienst of een levering waarvoor de btw verschuldigd is door de medecontractant, moet er teruggestort worden aan de Staat, in de mate waarin de btw oorspronkelijk in aftrek werd gebracht.

Hoofdstuk V

Verjaring

- Bibliografie
- DE WIT, G., “De verjaringstermijnen inzake btw”, *TFR* 2004, 895-900.
 - SEPULCHRE, V., “La prescription des impôts et taxes en cas d’instance en justice. Les dernières modifications en matière d’impôts sur les revenus et comparaison avec la TVA”, *RGCF* 2004, afl. 2, 17-32.

5968

¹⁵⁰³Art. 60 e.v. wet 15 maart 1999, *BS* 27 maart 1999.

De vordering tot voldoening van de btw, van de interesten en van de administratieve geldboeten verjaart na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van opeisbaarheid van die belasting, interesten en administratieve geldboeten zich heeft voorgedaan¹⁵⁰⁴.

De verjaringstermijn kan evenwel oplopen tot zeven jaar¹⁵⁰⁵, *i.e.* in geval van buitenlandse inlichtingen, rechtsvorderingen¹⁵⁰⁶, bewijskrachtige gegevens waarvan de administratie kennis heeft gekregen¹⁵⁰⁷ en fraude¹⁵⁰⁸. De verjaringstermijn van zeven jaar moet restrictief worden geïnterpreteerd¹⁵⁰⁹.

Volgens het Hof van Cassatie mag de administratie geen beroep doen op de verlenging van de verjaringstermijn op basis van bewijskrachtige gegevens waarvan zij nog geen kennis had tijdens de gewone verjaringstermijn van drie jaar. De procedure inzake bewijskrachtige gegevens sluit evenwel niet uit dat deze gegevens aanvullende onderzoeksdaden vereisen¹⁵¹⁰.

art. 81bis § 2 WBTW

Indien de in artikel 59, § 2 WBTW bedoelde procedure uitwijst dat de btw over een ontoereikende maatstaf werd voldaan, verjaart de vordering tot voldoening van de aanvullende belasting, van de interesten, van de administratieve geldboeten en van de procedurekosten, door verloop van twee jaar te rekenen van de laatste daad van die procedure (art. 81bis § 2 WBTW).

De vordering tot teruggaaf van de btw, van de interesten en van de administratieve geldboeten verjaart na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan. In het geval waarin het voor de belastingplichtige niet mogelijk is om een vordering tot teruggaaf uit te oefenen omdat het overschot de ter zake geldende minimumbedragen niet behaalt, kan er geen sprake zijn van enige verjaring van de vordering tot teruggaaf wat ook de termijn is gedurende dewelke het belastingkrediet ingeschreven blijft op de rekening-courant¹⁵¹¹.

art. 82bis WBTW

Wat de vorderingen tot teruggaaf ontstaan voor 1 januari 1999 betreft, verjaart de vordering door verloop van vijf jaar te rekenen van de dag waarop ze is ontstaan (art. 82bis WBTW).

Wanneer een belastingplichtige, overeenkomstig artikel 5 KB nr. 4, zijn recht op teruggaaf in de eerste vorm en binnen de voorgeschreven termijn in een aangifte heeft uitgeoefend, loopt de verjaring,

¹⁵⁰⁴Ter zake van het vertrekpunt van de verjaringstermijn, zie HvJ 19 november 1998, zaak C-85/97, *Société Financière d'investissements*, SPRL, *Fisc.Act.* 1998, afl. 43, 1; Rb. Brussel 6 april 2000, *Fiscooloog* 2000, afl. 773, 12.

¹⁵⁰⁵De programmawet van 22 december 2008 heeft de vijfjarige termijn ingeval van fraude opgeheven. Zie over de nieuwe termijnen: Circ. nr. AFZ/2009 - Ci.RH.81/597.982 (AOIF 35/2009), 1 juli 2009.

¹⁵⁰⁶De rechtsvordering moet effectief aantonen dat er belastbare handelingen niet werden aangegeven, handelingen ten onrechte werden vrijgesteld dan wel ten onrechte btw in aftrek werd gebracht (cf. Rb. Brugge 21 december 2008, *FJF*, No. 2010/56).

¹⁵⁰⁷De fiscale dienst mag niet zelf op zoek gaan naar de bewijskrachtige gegevens omdat zij er in dit geval geen kennis van heeft gekregen (Rb. Brussel 15 januari 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 423). Zie ook: Rb. Antwerpen 3 april 2009, *Fiscooloog* 2009, afl. 1157, 1 ('bewijskrachtige gegevens' impliceert dat er geen aanvullend onderzoek nodig is). Uit de wettekst kan niet worden afgeleid dat bewijskrachtige gegevens afkomstig moeten zijn van een andere administratie of derde (Cass. 27 november 2009, *RGCF* 2010, afl. 3, 213). Daarmee verbrak het Hof een arrest van het hof van beroep te Luik (Luik 25 april 2008, *RGCF* 2009, afl. 1, 57).

¹⁵⁰⁸H. DUBOIS, "Administratief luik: btw en andere belastingen", in B. PEETERS (ed.), *De hervorming van de fiscale procedure*, Antwerpen, Maklu, 1999, 171-203; V. DAUGINET, *De nieuwe fiscale procedure. Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 63-73; G. DE WIT, "De verjaringstermijnen inzake btw", *TFR* 2004, 895-901; Aanschr. nr. 2000/2, 26 mei 2000, inzake het aanvangstijdstip van de verjaring van de vorderingen tot voldoening van de belasting.

¹⁵⁰⁹Rb. Luik 27 februari 2007, *FJF*, No. 2007/205.

¹⁵¹⁰Cass. 27 april 2012, *Fiscooloog* 2012, afl. 1299, 1.

¹⁵¹¹Vr. nr. 1409 VAN DER MAELEN 11 september 2006, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 138, 27090-27092.

gevestigd bij artikel 82 WBTW, slechts vanaf het tijdstip waarop de administratie bij ter post aange- tekende brief aan de belastingplichtige de beslissing ter kennis brengt die de aanvraag tot teruggaaf verwerpt (art. 14 KB nr. 4)¹⁵¹².

Dit geldt overigens eveneens ten aanzien van het recht op teruggaaf dat op een geldige wijze, over- eenkomstig artikel 9 van bovengenoemd KB door middel van een gewone aanvraag tot teruggaaf wordt uitgeoefend.

Zowel ten aanzien van de voldoening als ten aanzien van de teruggaaf van de btw, de interesten en de administratieve geldboeten, wordt de verjaring gestuit op de wijze en onder de voorwaarden bepaald bij de artikelen 2244 en volgende BW. De stuiting van de verjaring geldt ook ten aanzien van de zaakvoerder die als dader van een in artikel 73 en 73bis WBTW vermeld misdrijf, hoofdelijk gehou- den is tot betaling van de ontdoken belasting¹⁵¹³. Een nieuwe verjaring, die op dezelfde wijze kan worden gestuit, wordt in dat geval verkregen vijf jaar na de laatste stuiting van de vorige verjaring, indien geen rechtsgeding hangende is.

De aangifte door een schuldeiser van zijn schuldvordering in het faillissement, en de daaropvolgende opneming in het passief, stuit de verjaring zowel t.a.v. de gefailleerde zelf als t.a.v. de boedel. Uit het onderlinge verband tussen artikel 2251 BW en artikel 452 van de Faill.W. volgt bovendien dat de verjaring niet loopt tegen de schuldeiser die aangifte heeft gedaan van zijn schuldvordering, en dit zolang het faillissement niet is afgesloten¹⁵¹⁴.

Volgens het Gentse hof van beroep is de opname van een btw-schuld in de boekhouding van de belastingplichtige een stui- tingsdaad, met name de vrijwillige erkenning van de schuld¹⁵¹⁵.

Betaling door de belastingplichtige wordt beschouwd als een erkenning onder voorbehoud van be- twistig zodat de verjaring is gestuit¹⁵¹⁶.

Elk rechtsgeding met betrekking tot de toepassing of de invordering dat wordt ingeleid door de Staat, de btw-plichtige of ieder ander persoon die gehouden is tot het betalen van de schuld, schorst de ver- jaringstermijn. Deze schorsing vangt aan met de akte van rechtsingang en eindigt wanneer de rechter- lijke beslissing in kracht van gewijsde is gegaan. Voor de schulden die zijn ontstaan na de inwerking- treding van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, is deze schor- sing uitdrukkelijk geregeld in artikel 83 WBTW. Of het verzet tegen het dwangbevel met betrekking tot schulden die waren ontstaan vóór 1 januari 1999 eveneens een schorsende werking had, was on- duidelijk. Het Hof van Cassatie heeft dit positief beantwoord, m.a.w. ook voor deze oude schulden, had het verzet tot gevolg dat de verjaringstermijn werd geschorst¹⁵¹⁷. Er is schorsing van de verja- rings-termijn ten aanzien van de vennoot/zaakvoerder die op grond van artikel 73sexies WBTW hoofdelijk gehouden is tot betaling van de btw wanneer de vennootschap verzet aantekent tegen het dwangbevel¹⁵¹⁸.

¹⁵¹²Zie voor een toepassing: Rb. Antwerpen 14 december 2007, *Fiscooloog* 2008, afl. 1133, 14.

¹⁵¹³Rb. Antwerpen 4 april 2008, *TFR* 2008, afl. 352, 1078, noot T. SCHEPENS. Bevestigd in hoger beroep: Antwerpen 2 februari 2010, *TFR* 2010, afl. 381, 439.

¹⁵¹⁴Cass. 23 november 1997, *BTW-Revue* 1998, afl. 136, 597.

¹⁵¹⁵Gent 22 juni 2010, *FJF*, No. 2011/266.

¹⁵¹⁶Rb. Brugge 8 januari 2002, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. BR1 02/2.

¹⁵¹⁷Cass. 16 oktober 2008, *FJF*, No. 2009/53, *RGF* 2009, afl. 2, 133, *TFR* 2009, afl. 358, 282, noot B. VANERMEN.

¹⁵¹⁸Cass. 15 december 2011, F.10.0083.N, Belgische Staat t. Frans Obbers.

Afstand van de verlopen tijd van de verjaring is ten aanzien van zijn gevolgen gelijkgesteld met de in het eerste paragraaf van artikel 81 bedoelde stuiting (art. 83 WBTW¹⁵¹⁹). Hetzelfde geldt voor de kennisgeving van een dwangbevel bij een ter post aangetekende brief door de bevoegde ontvanger¹⁵²⁰.

Het hof van beroep te Antwerpen heeft in een enigszins verrassend arrest geoordeeld dat de verjaringstermijnen, bedoeld in artikel 81 WBTW e.v., enkel van toepassing zijn in de verhouding tussen de administratie en de belastingplichtige. De verhouding tussen de belastingplichtige en zijn klant wordt volledig beheerst door het gemeen recht. De belastingplichtige die wordt geconfronteerd met een navordering door de administratie zou derhalve de btw enkel van zijn klant kunnen recupereren in de mate dat de vordering van de belastingplichtige op zijn klant nog niet is verjaard op grond van het gemeen recht, i.c. artikel 2271 BW¹⁵²¹.

Hoofdstuk VI

Vervolgingen en gedingen – Rechten en voorrechten van de Schatkist

- Bibliografie
- SOETAERT, F., “Verweermiddelen tegen vrijwaringsmaatregelen en middelen van gedwongen tenuitvoerlegging inzake btw”, *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1993-1994*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 287-323.
 - AESSELOOS, K., “Het ‘derdenbeslag’ in de btw”, *Jura Falc.* 1995-1996, 321-343.
 - VANDENBERGHE, L., “Bedenkingen bij het ‘derdenbeslag’ in de btw”, *Jura Falc.* 1995-1996, 523-528.
 - VANDENBERGHE, L., “Het consignatieverzoek in btw-geschillen: geen onverkomelijke hindernis”, *AFT* 1997, 417-425.

§ 1. VERVOLGINGEN EN GEDINGEN

5969, 10

art. 84 WBTW

Moelijkheden inzake de heffing van de btw die vóór het inleiden van een rechtsgeding ontstaan, worden opgelost door de minister van Financiën. Hij beslist ook over verzoeken om kwijtschelding van administratieve geldboeten en treft met de belastingschuldigen dadingen, voor zover deze niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting (art. 84 WBTW). Een beslissing tot weigering om een boete kwijt te schelden, moet gemotiveerd zijn, zodat de argumenten van de belastingplichtige ernstig moeten worden onderzocht¹⁵²².

De belastingplichtige is niet gebonden door een akkoordverklaring volgens dewelke de belastingplichtige meer belasting zou moeten betalen dan wettelijk verschuldigd¹⁵²³.

Ondanks de expliciete schrapping van de bevoegdheid van de minister van Financiën om te beslissen over verzoeken om kwijtschelding van administratieve boeten, blijft de minister (bij delegatie de gewestelijke directeur), ook onder de nieuwe fiscale procedure bevoegd om kwijtschelding te verlenen.

¹⁵¹⁹Vr. nr. 1479 FOURNAUX 8 september 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 151, 20627, *BTW-Revue*, afl. 141, 308.

¹⁵²⁰Zie Gent 10 februari 2004, *FJF*, No. 2005/25; Rb. Brussel 10 juni 2004, *FJF*, No. 2005/2.

¹⁵²¹Antwerpen 18 maart 2008, *Btw-brief* 2008, afl. 16, 2.

¹⁵²²RvS 3 maart 2008, *FJF*, No. 2008/298.

¹⁵²³Brussel 30 oktober 1997, *AJT* 1998-99, 175; Gent 1 september 1998, *FJF*, No. 98/268.

De gewestelijke directeur ontleent deze bevoegdheid immers aan het regentsbesluit van 18 maart 1831¹⁵²⁴.

Volgens het hof van beroep te Gent is de burgerlijke rechtbank bevoegd om uitstel van betaling van een btw-schuld te verlenen¹⁵²⁵. Deze uitspraak werd evenwel door het Hof van Cassatie verbroken¹⁵²⁶. Volgens het Hof is er geen enkele wettelijke bepaling die aan de ontvanger dan wel de rechter de mogelijkheid geeft om af te wijken van de aangifte- en betalings-termijnen van artikel 53 WBTW, maar gaat het eerder om een toegeving van de ontvanger, die exclusief aan hem toekomt en aan de belastingplichtige geen enkel recht verleent.

In ieder geval moet de beslissing, die het verzoek tot het toestaan van een afbetalingsplan van een btw-schuld afwijst, formeel worden gemotiveerd op grond van de wet van 29 juli 1991¹⁵²⁷.

5969, 20

art. 84bis WBTW

In bijzondere gevallen mag de bevoegde gewestelijke directeur vrijstelling verlenen voor alle in artikel 91, § 1 en 2 WBTW, bedoelde interesten of voor een deel ervan¹⁵²⁸. Deze mogelijkheid bestaat ook voor rechtspersonen¹⁵²⁹.

De term 'bijzondere gevallen' wordt in de btw-reglementering niet als dusdanig omschreven. In de praktijk blijkt evenwel dat deze 'bijzondere gevallen' *in se* hoofdzakelijk te maken hebben met de penibele financiële situatie van de verzoeker¹⁵³⁰. Eventuele bestaande onderrichtingen bij de fiscus ter zake deze 'bijzondere gevallen' kunnen enkel als aanbeveling gelden. De gewestelijke directeur moet de hem toegewezen discretionaire bevoegdheid daadwerkelijk uitoefenen. Een loutere verwijzing in de beslissing naar de bestaande onderrichtingen en de blinde toepassing ervan, schendt artikel 84bis WBTW en vormt een onvoldoende motivering¹⁵³¹.

De beslissing van de directeur is een vorm van genaderecht waartegen geen bezwaar noch beroep bij de rechtbank mogelijk was¹⁵³². Dit impliceerde eveneens dat een negatieve beslissing niet moest gemotiveerd zijn¹⁵³³. Sinds de hervorming van de fiscale procedure zijn de rechtbanken echter bevoegd ter beslechting van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet (art. 569 32° Ger.W.). Gezien de administratie bij het (geheel of gedeeltelijk) vrijstellen van nalatigheidsinteresten een discretionaire en exclusieve bevoegdheid uitoefent, kan de rechter niet de beoordelingsmacht uitoefenen die de wet aan de administratie heeft toegekend. De rechter kan wel een wettigheidstoezicht uitoefenen¹⁵³⁴. Zo kan de rechter onderzoeken of de administratieve beslissing is gegrond op wettelijke, gerechtvaardigde en toelaatbare motieven. De administratie dient bijgevolg de wet van 29 juli 1991

¹⁵²⁴C. TAGHON, "Kwijtschelding van btw-boeten", *Notariaat Fiscaal* 2000, afl. 3, 3.

¹⁵²⁵Gent 15 maart 2005, *Fisc.Koer.* 2005, 372-374, noot P. SOETE.

¹⁵²⁶Cass. 24 april 2008, F.06.0042.N., *Fisc.Koer.* 2008, 672.

¹⁵²⁷Rb. Namen 10 oktober 2007, *FJF*, No. 2008/236.

¹⁵²⁸Vr. nr. 251 VAN GREMBERGEN 14 april 1987, *Vr. & Antw. Kamer* 1986-1987, 2181, *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 254; Vr. nr. 53 DE CLIPPELE 26 november 1990, *Vr. & Antw. Senaat* 1987-1988, nr. 4,143, *BTW-Revue* 1988, afl. 81, 285.

¹⁵²⁹Luik 3 februari 2010, *FiscoLoog* 2010, afl. 1205, 14 (weergave C. BUYSSE).

¹⁵³⁰www.monKEY.be, Module Btw Vandewinckele, "Gezinnen waarin de vrijstelling mag worden toegestaan".

¹⁵³¹RvS 3 maart 2008, *FJF*, No. 2008/298.

¹⁵³²Cass. 27 februari 1987, *Fisc.Koer.* 1987, 1396.

¹⁵³³Rb. Luik 3 september 2002, *FJF*, No. 2004/24.

¹⁵³⁴Rb. Brussel 4 september 2008, *RGF* 2009, afl. 2, 149, noot M. MARLIÈRE en C. SCHOTTE.

betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen na te leven en uitdrukkelijk en nauwkeurig de precieze gegevens te vermelden die de beslissing verantwoorden¹⁵³⁵.

5969, 30

art. 84ter WBTW

Indien de btw-administratie zich wenst te beroepen op de bijzondere verjaringstermijn van zeven jaar wegens fraude, moet zij – naar analogie van de directe belastingen – op straffe van nietigheid van de rechtzetting, voorafgaandelijk aan de betrokkene schriftelijk en nauwkeurig kennis geven van de vermoedens van belastingontduiking die tegen hem bestaan in de betreffende periode. Deze kennisgeving moet daadwerkelijk gemotiveerd zijn¹⁵³⁶.

In de rechtspraak en de rechtsleer bestaat er echter discussie over welk tijdstip in acht moet worden genomen opdat de kennisgeving ‘voorafgaandelijk’ zou zijn.

De administratie heeft in haar circulaire van 1 juli 2009 aangegeven dat deze voorafgaande kennisgeving enkel een noodzakelijke voorwaarde is om in de bijkomende termijn van vier jaar nog een rechtzetting te kunnen doen. De voorafgaande kennisgeving zou op geen enkele manier als voorwaarde voor het uitoefenen van een controle kunnen gelden¹⁵³⁷. Dit standpunt werd door enkele rechterlijke uitspraken bevestigd¹⁵³⁸.

Daarmee gaat de administratie in tegen de stelling dat de belastingplichtige vooraf moet worden ingelicht inzake de vermoedens van fraude als zij een onderzoek tijdens de bijkomende termijn wil uitvoeren¹⁵³⁹. Deze stelling wordt in de meeste rechtspraak gevolgd¹⁵⁴⁰. De minister van Financiën heeft verduidelijkt zich niet neer te leggen bij deze rechtspraak¹⁵⁴¹.

Het is echter niet noodzakelijk dat de kennisgeving plaatsvindt vóór het verstrijken van de gewone driejaarstermijn¹⁵⁴².

5969, 40

art. 84quater en 85ter WBTW

Voor blijvende meningsverschillen tussen de belastingplichtige en de administratie over de taxatie kan een beroep worden gedaan op de fiscale bemiddelingsdienst, zolang er geen gerechtelijke procedure werd gestart, er geen controleschatting werd gevorderd en er geen uitspraak werd gedaan over het meningsverschil¹⁵⁴³. Een fiscale bemiddeling kan tevens voor een betwisting met de ontvanger aangaande de invordering (art. 85ter WBTW).

art. 84quin-quies-84undecies WBTW

¹⁵³⁵Antwerpen 29 november 2005, *FJF*, No. 2006/204.

¹⁵³⁶Gent 2 juni 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 636.

¹⁵³⁷Circ. nr. AFZ/2009-0276-2 - Ci.RH.81/597.982 (AOIF 35/3009), 1 juli 2009.

¹⁵³⁸Brussel 30 september 2010, *FJF*, No. 2011/235 en Gent 3 mei 2011, *TFR* 2011, afl. 407, 714, *Fiscoloog* 2011, afl. 1268, 13.

¹⁵³⁹Rb. Leuven 13 juni 2008, *TFR* 2008, afl. 351; Brussel 9 juni 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1256, 8.

¹⁵⁴⁰Brussel 19 mei 2011, *TFR* 2011, afl. 407, 720; Brussel 9 juni 2011, *FJF*, No. 2011/291; *Fiscoloog* 2011, afl. 1256, 8; Rb. Leuven 14 maart 2008, *FJF*, No. 2009/208; Rb. Brugge 21 maart 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1257, 13.

¹⁵⁴¹Vr. nr. 466 ARENS 13 juli 2011, *Vr. & Antw. Kamer* 2010-2011, nr. 37, 85-87, *Acc. & Fisc.* 2011, afl. 34.

¹⁵⁴²Rb. Brugge 7 februari 2006, *Fisc.Koer.* 2006, 477-479.

¹⁵⁴³Wet 25 april 2007 houdende diverse maatregelen, *BS* 8 mei 2007.

Op verzoek van elke belastingplichtige, natuurlijke persoon, die niet meer de hoedanigheid van btw-plichtige heeft, of van zijn echtgenoot op wiens goederen de btw wordt ingevorderd, kan de gewestelijke directeur een voorwaardelijk onbeperkt uitstel van invordering toekennen voor verschuldigde belasting, interesten en boeten (zie Circ. INV – nr. 2/2007 (IR/I-1/85.388) 5 september 2007)¹⁵⁴⁴. De gewestelijke directeur verbindt zijn beslissing aan de voorwaarde dat de verzoeker onmiddellijk of gespreid een betaling doet van een nader bepaald bedrag. Dergelijk uitstel van invordering laat toe dat de belastingschuldige – natuurlijke persoon – die ongelukkig en te goeder trouw is en zich in een blijvende moeilijke financiële situatie bevindt, een nieuwe start kan nemen waardoor hij wordt aangemoedigd zich te onttrekken aan zijn situatie. Het verzekert tegelijkertijd voor de Staat als schuldeiser, telkens dit mogelijk is, de ontvangst van een deel van zijn schuldvordering.

5970

art. 85 WBTW

De eerste akte van vervolging met het oog op voldoening van de btw, de interesten, de administratieve geldboeten en het toebehoren, is een dwangbevel. Het wordt uitgevaardigd door de met de invordering belaste ambtenaar. Het wordt geveiseerd en uitvoerbaar verklaard door de gewestelijke directeur van de btw-administratie of een door hem aangeduide ambtenaar¹⁵⁴⁵ en, in de gevallen bepaald door de Koning, door de gewestelijke directeur van de Douane en Accijnzen, of door de door hem aangewezen ambtenaar. Er wordt kennis van gegeven bij een ter post aangetekende brief ofwel wordt het betekend bij deurwaardersexploot met bevel tot betaling (art. 85 WBTW¹⁵⁴⁶).

- Volgens het Hof van Cassatie is er geen wettelijke bepaling die voorziet in de nietigheid van een dwangbevel wanneer bij de betekening ervan het overhandigde afschrift van het proces-verbaal niet door de opsteller van het proces-verbaal ondertekend is¹⁵⁴⁷. De artikelen 59 en 85 WBTW, artikel 32, 1° Ger.W. en het algemeen rechtsbeginsel van de rechten van de verdediging, schrijven niet voor dat het door de gerechtsdeurwaarder aan de belastingplichtige overhandigde afschrift van het betekende dwangbevel de handtekening moet bevatten van de ambtenaren die het origineel uitvoerbaar hebben verklaard¹⁵⁴⁸.
- Het is niet vereist dat de formele delegatie door de gewestelijke directeur bij het dwangbevel wordt gevoegd¹⁵⁴⁹. Indien echter de ambtenaar onbevoegd blijkt te zijn, is het dwangbevel nietig zonder dat enige belangschade moet worden aangetoond¹⁵⁵⁰.

¹⁵⁴⁴Voor een overzicht van het aantal aanvragen en toekenning van het uitstel, zie Vr. nr. 4-3460 WILLE 11 mei 2009.

¹⁵⁴⁵Over het belang van het kunnen aantonen dat de ambtenaar bevoegd is: Luik 4 juni 2008, *FJF*, No. 2008/296; Cass. 12 februari 2009, *Fiscoloog* 2009, afl. 1155, 12. Zie ook: Bergen 9 december 2009, *RGCF* 2010, afl. 2, 137.

¹⁵⁴⁶Aanschr. nr. 18, 1980.

¹⁵⁴⁷Ofschoon de wet er niets over zegt, wordt algemeen aangenomen dat indien een dwangbevel steunt op een proces-verbaal (zie randnr. 5930) ook dat proces-verbaal ter kennis van de belastingplichtige moet worden gebracht. Doorgaans gebeurt dat gelijktijdig met de betekening of de kennisgeving van het dwangbevel. Zie: H. VANDEBERGH, *Taxatie en verweer inzake btw*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 79.

¹⁵⁴⁸Cass. 2 december 1994, *FJF*, No. 95/47.

¹⁵⁴⁹Rb. Brugge 8 maart 2004, *TFR* 2004, afl. 269, 106.

¹⁵⁵⁰Bergen 9 december 2009, *RGCF* 2010, afl. 2, 137.

- Geen enkele wetsbepaling verbiedt dat een dwangbevel uitvoerbaar wordt verklaard en wordt betekend voor het verstrijken van de termijn welke werd gesteld voor vrijwillige betaling. Het betekenen van een dwangbevel is dan ook geen schending van de beginselen van behoorlijk bestuur¹⁵⁵¹.
- De omstandigheid dat artikel 85 WBTW de mogelijkheid verleent een dwangbevel uit te vaardigen om verschuldigde belastingen, interesten, administratieve geldboeten en toebehoren in te vorderen, doet geen afbreuk aan de mogelijkheid voor de administratie om zich overeenkomstig de gemeenschappelijke regels burgerlijke partij te stellen wanneer het Openbaar Ministerie de strafvordering uitoefent¹⁵⁵².
- Wat de betekening van een dwangschrift in het buitenland betreft, zie Antwerpen 12 september 1983¹⁵⁵³.
- Het niet aantekenen van verzet tegen een betekend dwangbevel, impliceert niet noodzakelijk een erkenning van de belastingplichtige¹⁵⁵⁴.
- Artikel 85bis WBTW vereist niet dat het vereenvoudigd derdenbeslag zou worden gelegd bij aangekondigd schrijven met ontvangstbewijs, minstens is dit niet op straffe van nietigheid voorgeschreven¹⁵⁵⁵.
- Een dwangbevel is een middel tot tenuitvoerlegging, dat voor zijn geldigheid een uitvoerbare titel veronderstelt. Er kan geen uitvoerbare titel zijn wanneer er geen zekere en vaststaande schuld is. Dit impliceert dat de kennisgeving van een dwangbevel nietig is als akte ten tenuitvoerlegging wanneer de belastingschuld vrijwillig is betaald¹⁵⁵⁶.
- Een uitvoerbare titel veronderstelt dat de belastingschuld zeker, opeisbaar en vaststaand is. Het feit dat het dwangbevel de invordering van de nagevorderde btw toestaat, impliceert dat het bewijs van de belastingschuld moet bestaan. Een dwangbevel waarin wordt opgenomen dat het is uitgevaardigd onder bewarende titel en in afwachting van de uitkomst van een gerechtelijk geschil in een ander dossier, is bijgevolg nietig gezien de administratie nog niet overtuigd was van de verschuldigdheid en het bewezen karakter van de nagevorderde btw¹⁵⁵⁷.
- Een dwangbevel is onderworpen aan de voorschriften van de wet van 29 juli 1991 inzake de motivering van bestuurshandelingen. Een dwangbevel dat enkel verwijst naar de toepasselijke rechtsregels zonder te vermelden waarom deze van toepassing zijn in het geval van de belastingplichtige, voldoet niet aan deze motiveringsverplichting¹⁵⁵⁸.
- Evenwel verplicht de wet van 29 juli 1991 niet dat het dwangbevel aangeeft hoe de fiscale administratie over het belastbaar feit werd geïnformeerd en over welke bewijsmiddelen zij beschikt¹⁵⁵⁹.
- De motivering van de bestuurshandeling wordt beoordeeld op het moment van de kennisgeving ervan¹⁵⁶⁰.

¹⁵⁵¹Gent 22 november 2000, *Fisc.Koer.* 2001, 248, *FJF*, No. 2001/45, *Btw-percentages van goederen en diensten*, afl. 353, 10-16.

¹⁵⁵²Cass. 15 februari 2000, *AFT* 2000, afl. 10, 434.

¹⁵⁵³Antwerpen 12 september 1983, *AFT* 1983, 253, noot G. MAERTENS.

¹⁵⁵⁴Rb. Leuven 29 september 1998.

¹⁵⁵⁵Gent 20 maart 2001, *Btw-percentages van goederen en diensten*, afl. 360, 3.

¹⁵⁵⁶Cass. 9 maart 2006, *FJF*, No. 2007/294.

¹⁵⁵⁷Rb. Antwerpen 7 september 2005, *FJF*, No. 2006/110.

¹⁵⁵⁸Brussel 21 april 2005, *Fisc.Koer.* 2005, 448-453.

¹⁵⁵⁹Cass. 20 maart 2008, zie voor een bespreking: E. VAN BRUSTEM, "Que reste-t-il de l'obligation de motivation formelle de la contrainte en matière d'impôts indirects après les arrêts de la Cour de cassation des 20 mars et 22 mai 2008?", *RGF* 2009, afl. 1, 5-22.

¹⁵⁶⁰Luik 25 januari 2008, *FJF*, No. 2008/297.

- Een dwangbevel inzake btw is een bestuurshandeling waarop de wet van 29 juli 1991 inzake de motivering van bestuurshandelingen van toepassing is. Deze wet, noch enige andere wet staan eraan in de weg dat na het opstellen van het proces-verbaal en een dwangbevel de administratie met nieuwe juridische argumenten en feitelijke gegevens de heffing ondersteunt, op voorwaarde dat de nieuwe elementen enkel worden aangehaald ter ondersteuning van hetgeen reeds werd opgenomen in het proces-verbaal en dwangbevel¹⁵⁶¹. Een totaal nieuwe argumentatie kan bijgevolg niet worden aangenomen¹⁵⁶².
- Gelet op de bepalingen van de wet van 29 juli 1991 betreffende de motivering van bestuurshandelingen, kan de juridische grondslag van de vordering van het betekenen van het dwangbevel niet meer worden gewijzigd. Met een in besluiten bijkomende motivering van het dwangbevel, kan dan ook geen rekening worden gehouden¹⁵⁶³.
- Indien de fiscus een buitenlandse btw-schuld invordert, in het kader van de wederzijdse invorderingsbijstand, en zij de i.c. Duitse executoriale titel toevoegt aan het dwangbevel dan moet deze buitenlandse titel worden vertaald naar het Nederlands indien de belastingplichtige in het Vlaams Gewest woont. Zoniet, wordt de taalwetgeving geschonden en is het dwangbevel nietig¹⁵⁶⁴.

5971

art. 85bis WBTW

Na uitvaardiging van het dwangbevel kan de ontvanger een uitvoerend beslag onder derden leggen bij ter post aangetekende brief op de bedragen en zaken die de bewaarnemer of schuldenaar aan de belastingsschuldige verschuldigd is. Behoudens de uitvaardiging per aangetekende brief en de aanzegging per post, is de gemeenrechtelijke procedure (art. 1539-1544 Ger.W.) van toepassing. Wanneer (i) de beslagen schuldenaar zich verzet tegen het uitvoerend beslag, (ii) de derde-beslagene zijn schuld ten aanzien van de beslagen schuldenaar betwist of (iii) een schuldeiser van de beslagen schuldenaar zich vóór het beslag door de ontvanger verzet tegen afgifte van de door de derden-beslagene verschuldigde sommen, dan zal het oorspronkelijk beslag per aangetekende brief door de ontvanger een bewarend karakter verkrijgen voor een periode van een maand. Dit alles voor zover een uitvoerend beslag wordt gelegd vóór het verstrijken van die periode bij deurwaardersexploot en conform de gemeenrechtelijke procedure.

5971, 10

art. 89 WBTW

De tenuitvoerlegging van het dwangbevel kan slechts worden gestuit door een vordering in rechte¹⁵⁶⁵. De bevoegde rechtbank is de rechtbank van eerste aanleg¹⁵⁶⁶. Territoriaal is de rechter bevoegd die zitting houdt ter zetel van het hof van beroep in wiens rechtsgebied het kantoor gelegen is, waar de belasting is of moet worden geïnd of, indien het geschil geen verband houdt met de inning van een belasting, in wiens gebied de belastingdienst is gevestigd die de bestreden beschikking heeft getroffen.

¹⁵⁶¹Cass. 1 december 2005, *TFR* 2006, afl. 307, 712.

¹⁵⁶²Antwerpen 27 juni 2006, *TFR* 2006, afl. 310, 894.

¹⁵⁶³Rb. Gent 3 oktober 2008, *FJF*, No. 2009/112.

¹⁵⁶⁴Rb. Gent 17 september 2008, *Fiscooloog* 2009, afl. 1157, 15. *Contra*: Rb. Antwerpen 6 mei 2005, *Fiscooloog* 2005, afl. 1001, 13.

¹⁵⁶⁵Omtrent de geldigheid van het verzet dat bij verzoekschrift was ingediend maar dat betrekking had op een geschil dat onder de oude procedure viel zie Rb. Gent 9 november 2000, *FJF*, No. 2001/212; Rb. Brussel 29 november 2000, *Rec.gén.enr.not.* 2001, 200; Rb. Brussel 1 december 2000; Rb. Brugge 18 december 2000, *TGR* 2002, afl. 1, 42; Rb. Brugge 2 april 2001, *Fiscooloog*, afl. 786, 3.

¹⁵⁶⁶Art. 569 32° Ger.W.

fen¹⁵⁶⁷. Een belastingplichtige hoeft geen dwangbevel af te wachten alvorens een procedure te starten voor de rechtbank¹⁵⁶⁸.

De stuitende werking van het dwangbevel geldt eveneens ten aanzien van de hoofdelijk aansprakelijke personen, zoals de daders of medeplichtigen van fiscale fraude, gelet op artikel 1206 en 2249 BW¹⁵⁶⁹.

De rechtsvordering ingesteld tegen een dwangbevel door een buitenlandse vennootschap die de oprichtingsakte van haar Belgisch bijkantoor niet heeft neergelegd bij de bevoegde rechtbank van koop-handel, is onontvankelijk¹⁵⁷⁰. Daarnaast kan een lid van een feitelijke vereniging slechts voor 'zijn deel' in de vereniging worden aangesproken door de btw-administratie omdat er ten aanzien van een feitelijke vereniging geen hoofdelijke aansprakelijkheid bestaat. Het aangesproken lid kan dan ook maar een vordering in rechte instellen in de mate dat hij zijn eigen belangen wil veilig stellen¹⁵⁷¹.

Aangezien in strafzaken een uitspraak slechts kracht van gewijsde heeft indien deze niet meer vatbaar is voor cassatieberoep, is geen gedwongen tenuitvoerlegging mogelijk tegen de belastingplichtige wanneer de strafzaak nog hangende is voor het Hof van Cassatie¹⁵⁷².

5971, 20

art. 89bis WBTW

Bij verzet tegen het dwangbevel, uitgevaardigd overeenkomstig artikel 85 WBTW kan de ontvanger voor deze betwiste belastingsschuld bewarend beslag leggen of andere maatregelen nemen, welke ertoe strekken de invordering te waarborgen. De ontvanger kan zo, zonder rechterlijke machtiging, overgaan tot bewarend beslag of tot het vestigen van een wettelijke hypotheek. Deze mogelijkheid beschermt de fiscale administratie tegen schuldenaars die zich onvermogen maken tijdens een gerechtelijke procedure over de verschuldigdheid van de btw.

art. 52bis § 1 WBTW

In zeer specifieke omstandigheden is bewarend beslag zelfs mogelijk vóór het uitvaardigen van een dwangbevel. Bewarend beslag kan zo worden gelegd op de goederen waarvoor redelijkerwijze kan worden verondersteld dat de bepalingen van het WBTW en de uitvoeringsbesluiten ervan niet werden nageleefd (art. 52bis § 1 WBTW). Het beslag is ook mogelijk op de voor het vervoer van die goederen dienende middelen (zie Circ. nr. AFZ 3/2007, 15 februari 2007).

5972

art. 92 WBTW

In geval van beroep tegen het vonnis dat de door de schuldenaar ingestelde eis heeft verworpen, kan de ontvanger van de belasting op de toegevoegde waarde, gelet op de concrete gegevens van het dossier, met inbegrip van de financiële toestand van de schuldenaar, deze laatste kennis geven bij een ter post aangetekende brief van een verzoek tot het in consignatie geven van het geheel of een gedeelte van de verschuldigde bedragen. Aan de schuldenaar kan worden toegestaan dat die consignatie wordt vervangen door een zakelijke of persoonlijke zekerheid die wordt aangenomen door de administratie

¹⁵⁶⁷Art. 632 Ger.W. Zie: Cass. 28 mei 2009, *RGCF* 2009, afl. 5, 455.

¹⁵⁶⁸H. VANDEBERGH, "Naar de rechtbank zonder dwangbevel inzake btw?", *TFR* 2004, afl. 268, 843-847.

¹⁵⁶⁹Antwerpen 2 februari 2010, *TFR* 2010, afl. 381, 439.

¹⁵⁷⁰Rb. Luik 16 oktober 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 915, 10.

¹⁵⁷¹Rb. Namen 26 september 2007, *FJF*, No. 2008/243.

¹⁵⁷²Gent 4 maart 2003, *FJF*, No. 2004/23.

bevoegd voor de belasting over de toegevoegde waarde. Om de consignatie van de verschuldigde bedragen te verzoeken, is het niet vereist dat de belastingplichtige wordt beschuldigd van fraude¹⁵⁷³. De gevorderde bedragen dienen in consignatie te worden gegeven of de zekerheid dient te worden gevestigd binnen twee maanden vanaf de kennisgeving.

Bij gebreke van het in consignatie geven van de bedragen of het vestigen van de zekerheid binnen de bepaalde termijn, dient de rechtsinstantie waarbij de voorziening aanhangig is gemaakt, binnen drie maanden te rekenen vanaf het verstrijken van die termijn, de voorziening niet-ontvankelijk te verklaren, tenzij zij op grond van een met reden omkleed verzoekschrift ingediend door de schuldenaar binnen twee maanden vanaf de kennisgeving bedoeld in het eerste lid¹⁵⁷⁴ besluit, binnen dezelfde termijn van drie maanden, dat het door de met de invordering belaste ambtenaar gedane verzoek niet gegrond is¹⁵⁷⁵. Bij betwisting van een consignatieverzoek moet de belastingplichtige met voldoende argumenten aantonen dat het consignatieverzoek excessief is omdat de belastingplichtige niet over de financiële middelen beschikt om dit consignatieverzoek te voldoen¹⁵⁷⁶. Het feit dat het hof van beroep de aangevoerde elementen niet bewijskrachtig acht, is een autonome beslissing van het hof¹⁵⁷⁷. Een excessief verzoek tot consignatie is niet toegelaten¹⁵⁷⁸.

Wanneer de bepaling van artikel 92 WBTW zo wordt geïnterpreteerd dat de btw-ontvangers in ieder geval en automatisch een consignatie moeten vragen zonder rekening te houden met de specifieke situatie van de belastingplichtige (gebonden bevoegdheid), dan schendt deze bepaling artikelen 10 en 11 Gw.¹⁵⁷⁹.

Als het beroep niet dilatoir is (bedoeld als verdragingsmanoeuvre), kan het consignatieverzoek niet worden verantwoord door de aangevoerde omstandigheid dat de rechten van de schatkist in gevaar zijn of kunnen zijn¹⁵⁸⁰.

Consignatie kan worden gevraagd voor zover de rechten van de Schatkist in gevaar zijn of kunnen zijn, zelfs wanneer de belastingplichtige geen verdragingsmanoeuvres aanwendt¹⁵⁸¹.

5973

art. 93 WBTW

Het verzoekschrift houdende voorziening in cassatie mag door een advocaat worden ondertekend. Voor btw-zaken die vóór 6 april 1999 aanhangig waren, moest de voorziening in cassatie verplicht worden ondertekend door een advocaat bij het Hof van Cassatie¹⁵⁸².

art. 93unde-cies C WBTW

¹⁵⁷³Antwerpen 28 oktober 2008, *TFR* 2009, afl. 368, 776 (noot K. HEYRMAN).

¹⁵⁷⁴Cass. 15 september 2000, *Fisc.Act.* 2000, afl. 35, 6 (de termijn van twee maanden is een vervaltermijn, die op straffe van nietigheid is voorgeschreven).

¹⁵⁷⁵Inzake de toepassing in de tijd van de wet van 15 maart 1999 en de noodzaak tot motivering van het verzoek tot consignatie, zie Brussel 3 november 2000, *Fisc.Koer.* 2000, afl. 19-20, 549, noot P. NAVEAU; Brussel 23 februari 2001, *TFR* 2006, 803, noot F. VAN BIERVLIET.

¹⁵⁷⁶EHRM 25 september 2007, *RGCF* 2007, afl. 6, 456. De onontvankelijkheid van een hoger beroep bij gebreke van consignatie schendt artikel 6 EVRM wanneer het een kennelijk onevenredige maatregel uitmaakt ter bescherming van de belangen van de belastingadministratie, beoordeeld in het licht van de bijdraagemoogelijkheid van de betrokken belastingplichtige en rekening houdend met het hoog bedrag van de te consigner som.

¹⁵⁷⁷Cass. 3 januari 2003, *TFR* 2003, afl. 241, 449, noot L. VANDENBERGHE.

¹⁵⁷⁸Gent 24 januari 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 10, 436.

¹⁵⁷⁹Arbitragehof 6 juni 1995, nr. 44/95, *Fisc.Koer.* 1995, 495.

¹⁵⁸⁰Cass. 10 december 2010, *RGCF* 2011, afl. 3, 236.

¹⁵⁸¹Cass. 20 januari 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 988, 15.

¹⁵⁸²Cass. 15 maart 2002, *Arr.Cass.* 2002, afl. 3, 800, *Fisc.Act.* 2002, afl. 19, 4, *FJF*, No. 2002/154, *Fiscoloog* 2002, afl. 844, 7, *Pas.* 2002, afl. 3, 728.

In geval van tekortkoming, door een aan de btw onderworpen vennootschap of door een rechtspersoon bedoeld in artikel 17, § 3 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstooi-merk, de internationale verenigingen zonder winstooi-merk en de stichtingen, aan haar verplichting tot het betalen van de belasting, van de interesten of van de bijkomende kosten, zijn de bestuurder of bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon die belast zijn met de dagelijkse leiding van de vennootschap of van de rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk voor de tekortkoming indien die te wijten is aan een fout in de zin van artikel 1382 BW, die ze hebben begaan bij het bestu- ren van de vennootschap of de rechtspersoon.

Deze hoofdelijke aansprakelijkheid kan worden uitgebreid naar de andere bestuurders van de ven- nootschap of van de rechtspersoon indien in hunnen hoofde een fout wordt aangetoond die heeft bij- gedragen tot de in het eerste lid bedoelde tekortkoming.

Onder bestuurder van een vennootschap of van een rechtspersoon in de zin van dit artikel wordt ver- staan, elke persoon die, in feite of in rechte, de bevoegdheid heeft of heeft gehad om de vennootschap of de rechtspersoon te besturen, met uitsluiting van de gerechtelijke mandatarissen.

De herhaalde niet-betaling van de voormelde belastingsschuld door de vennootschap of door de rechtspersoon, wordt, behoudens tegenbewijs, vermoed voort te vloeien uit een in § 1, eerste lid, bedoelde fout.

Onder herhaalde inbreuken op de verplichting tot betaling van de belasting in de zin van dit artikel, wordt verstaan:

- ofwel, voor een belastingplichtige die gehouden is tot het indienen van trimestriële aangiften inza- ke btw, het gebrek aan betaling van ten minste twee eisbare schulden binnen een periode van een jaar;
- ofwel, voor een belastingplichtige die gehouden is tot indienen van maandelijks aangiften inza- ke btw, het gebrek aan betaling van ten minste drie eisbare schulden binnen een periode van een jaar.

Er is geen vermoeden van fout in de zin van § 2, eerste lid, indien de niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van gerech- telijk akkoord, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding.

De hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon kan slechts worden ingeroepen voor de betaling, in hoofdsom en toebehoren, van de schulden inzake btw.

De rechtsvordering tegen aansprakelijke bestuurders is slechts ontvankelijk indien ze wordt ingesteld na het verstrijken van een termijn van één maand te rekenen vanaf een door de ontvanger bij ter post aangetekende brief verzonden kennisgeving, waarin de geadresseerde verzocht wordt de nodige maat- regelen te treffen om de tekortkoming te verhelpen of aan te tonen dat deze niet het gevolg is van een door hen begane fout.

Deze bepaling verhindert evenwel niet dat de met de invordering belaste ambtenaar, binnen voormel- de termijn, bewarende maatregelen vordert ten laste van het vermogen van de bestuurder of bestuur- ders van de vennootschap of rechtspersoon aan wie een kennisgeving is toegezonden.

§ 2. RECHTEN EN VOORRECHTEN VAN DE SCHATKIST

5974

art. 86 WBTW

Voor de invordering van de btw, de interesten en de kosten heeft de Openbare Schatkist een algemeen voorrecht op alle inkomsten en op de roerende goederen van alle aard van de belastingsschuldige met

uitzondering van de schepen en vaartuigen en een wettelijke hypotheek op alle daarvoor vatbare en in België gelegen goederen van de belastingschuldige (art. 86 WBTW¹⁵⁸³).

art. 87 WBTW

Het algemeen voorrecht heeft dezelfde rang als dat bedoeld in artikel 19, 4^oter van de wet van 16 december 1851 (zelfde rang als bedrijfsvoorheffing en sociale bijdragen). De volgorde van verhaal bepaald in artikel 19 van de voornoemde wet is van toepassing op de btw (art. 87 WBTW).

Aanspraken van de Schatkist: Vr. nr. 639 GEENS 23 februari 1994, *Vr. & Antw.* Senaat 1993-1994, nr. 112, 14 juni 1994, 5926, *BTW-Revue* 1994, afl. 110, 1039.

art. 88 § 1 WBTW

De rang van de wettelijke hypotheek wordt bepaald door de dagtekening van de inschrijving die genomen wordt krachtens het uitgevaardigde en uitvoerbaar verklaarde dwangbevel waarvan aan de belastingplichtige kennisgeving of betekening is gedaan (art. 88 § 1 WBTW).

5975

art. 88 § 3 WBTW

Artikel 19, lid 2 van de Faill.W. is niet van toepassing op de wettelijke hypotheek inzake de verschuldigde btw waarvoor aan de belastingplichtige voor het vonnis van faillietverklaring een dwangbevel werd betekend (art. 88 § 3 WBTW).

5975,10

art. 88bis WBTW

De gewestelijke directeur kan een zakelijke zekerheid of persoonlijke borgstelling eisen van elke persoon die schuldenaar is van de btw krachtens artikel 51, § 1, 2 en 4 WBTW, wanneer de venale waarde van zijn in België gelegen goederen, na aftrek van de schulden en lasten die ze bezwaren, ontoereikend is om het bedrag te dekken dat vermoedelijk voor een periode van twaalf kalendermaanden zal verschuldigd zijn. De belastingplichtige kan tegen dergelijke beslissing beroep aantekenen bij de beslagrechter binnen de maand en volgens de procedure zoals in kort geding. De belastingplichtige moet de zakelijke zekerheid of de persoonlijke borg stellen, binnen de twee maanden na de kennisgeving van beslissing van de directeur of nadat de rechterlijke uitspraak kracht van gewijsde heeft verkregen, tenzij vóór het verstrijken van die termijn de belastingplichtige elke economische activiteit staakt waaruit voortvloeit dat hij schuldenaar is van btw krachtens artikel 51, § 1, 2 en 4 WBTW.

art. 88ter WBTW

De gewestelijke directeur kan beslissen één of meer vestigingen waar een economische activiteit wordt uitgeoefend te sluiten voor een bepaalde periode, hetzij wanneer de zekerheden overeenkomstig artikel 88bis WBTW niet worden gesteld, hetzij wanneer er sprake is van herhaaldelijke niet-betaling van de verschuldigde belasting, tenzij die niet-betaling het gevolg is van financiële problemen die aanleiding hebben gegeven tot het openen van een procedure van gerechtelijk akkoord, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding. De minister heeft verklaard dat deze maatregel, rekening houdende met de sociale en economische gevolgen ervan, voornamelijk zal worden toegepast in fraudegevoelige sectoren en de toepassing beperkt wordt tot de situaties waarin de belastingschuldige doelbewust handelingen verricht om zich te onttrekken aan de betaling¹⁵⁸⁴.

De beslissing wordt ter kennis gebracht door een gerechtsdeurwaarder en is uitvoerbaar na het verstrijken van twee maanden sinds de kennisgeving, tenzij, vóór het verstrijken van die termijn, beroep wordt ingesteld bij de bevoegde rechtbank. Omwille van de eerbiediging van de rechten van de verde-

¹⁵⁸³Zie over de wettelijke hypotheek: *Rec.gén.enr.not.* 1977-1978, nr. 22.251, 257-266.

¹⁵⁸⁴Vr. nr. 325 THIEBAUT 2 maart 2009, *Vr. & Antw.* Kamer 2008-2009, nr. 057, 110-112.

diging, kan de belastingschuldige de maatregelen betwisten voor de bevoegde rechtbank die zowel de wettigheid als de proportionaliteit van de beslissing kan beoordelen¹⁵⁸⁵. De artikelen 93ter en 93duodecies WBTW¹⁵⁸⁶ voorzien in een stelsel van verplichte aangifte van geplande vervreemdings- en hypotheekakten en blokkering van gelden. Die verplichtingen gelden speciaal voor de notarissen en de kredietinstellingen¹⁵⁸⁷.

§ 3. INTERESTEN

5976

art. 91 § 1 WBTW

Krachtens artikel 91, § 1 WBTW zijn belastingplichtigen die aangiften moeten indienen, van rechtswege een interest van 0,8 % per maand verschuldigd wanneer de btw niet voldaan is binnen de termijn die gesteld is ter uitvoering van de artikelen 52, 53 § 1 lid 1 3°, 53ter 2° en 53octies WBTW, binnen de termijn die ter uitvoering van artikel 53nonies WBTW gesteld is (zie randnr. 5819) en binnen de termijn die ter uitvoering van artikel 54 WBTW gesteld is, voor de belastingplichtigen die in artikel 8 WBTW bedoeld zijn.

De interest wordt om de maand berekend over het totaal van de verschuldigde belasting, afgerond op het dichtstbijzijnde lagere veelvoud van 10,00 EUR. Ieder begonnen tijdvak van een maand wordt voor een gehele maand gerekend. De interest van een maand wordt slechts gevorderd indien hij 2,50 EUR bereikt.

Wanneer de in artikel 59, § 2 WBTW bedoelde procedure uitwijst dat de belasting werd voldaan over een ontoereikende maatstaf, is van rechtswege een interest van 0,8 % per maand verschuldigd, te rekenen vanaf de inleidende daad van de procedure.

Een interest van 0,8 % per maand is van rechtswege verschuldigd over de sommen die moeten worden teruggegeven:

1. met toepassing van artikel 76, § 1, lid 1 en 3 WBTW te rekenen van het verstrijken van de in dat artikel bepaalde termijn;
2. met toepassing van de bepalingen van de richtlijn 2008/9/EG van 12 februari 2008 voor de teruggaaf van de btw aan in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, vanaf het verstrijken van de termijn bedoeld in artikel 22, § 1 van voormelde richtlijn. Dit alles voor zover de belastingplichtige tijdig zijn verplichtingen ter zake de aanlevering van aanvullende informatie heeft voldaan.

Tot 1 januari 2010 was een interest van 0,80 % per maand verschuldigd over de sommen die moesten worden teruggegeven met toepassing van de Achtste richtlijn inzake de teruggaaf van de btw aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, voor de aanvragen ingediend vanaf 1 oktober 1997, te rekenen vanaf het verstrijken van de termijn van zes maanden bepaald in artikel 7, punt 4 van die richtlijn¹⁵⁸⁸.

art. 91 § 3 WBTW

¹⁵⁸⁵Vr. nr. 325 THIEBAUT 2 maart 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 057, 110-112.

¹⁵⁸⁶MB nr. 13, 4 maart 1993, BS 20 april 1993.

¹⁵⁸⁷Wat de notarissen betreft, zie randnr. 5941, MB nr. 15 en Aanschr. nr. 16, 1980; wat de kredietinstellingen betreft, zie KB 17 oktober 1980 en Aanschr. nr. 17, 1980.

¹⁵⁸⁸zie Aanschr. nr. 1, 9 maart 1998.

De interest wordt om de maand berekend over het totaal van de terug te geven belasting, afgerond op het dichtstbijzijnde lagere veelvoud van 10,00 EUR. Ieder begonnen tijdvak van een maand wordt voor een gehele maand gerekend. De interest van een maand is slechts verschuldigd indien hij 2,50 EUR bereikt (art. 91 § 3 WBTW).

art. 91 § 4 WBTW

De moratoire interesten op in te vorderen of terug te geven sommen die in onderhavig nummer niet zijn bedoeld, zijn verschuldigd tegen de rentevoet in burgerlijke zaken en met inachtneming van de ter zake geldende regelen (art. 91 § 4 WBTW).

Het verzoek tot teruggaaf kan worden aangemerkt als een aanmaning die vereist is voor het verschuldigd worden van moratoriuminteresten¹⁵⁸⁹.

Voor het bepalen van het aanvangstijdstip van de moratoire interesten op btw-tegoeden volstaat een loutere ingebrekestelling, net zoals in civiele zaken¹⁵⁹⁰.

art. 91 § 5 WBTW

De Koning kan, wanneer zulks ingevolge de op de geldmarkt toegepaste rentevoeten verantwoord is, de in § 1, 2 en 3 bedoelde interestvoeten aanpassen.

Hoofdstuk VII

Wederzijdse bijstand

5976,50

Artikel 93terdecies WBTW vormt de wettelijke basis voor de uitwisseling van inlichtingen met de belastingdiensten van lidstaten van de EU.

De Europese bepalingen inzake wederzijdse bijstand¹⁵⁹¹ zijn te vinden in de volgende reglementering:

- richtlijn 2010/24/EU van 16 maart 2010 van de Raad betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen¹⁵⁹²;
- uitvoeringsverordening 1189/2011/EU van 18 november 2011 van de Commissie tot vaststelling van nadere voorschriften voor sommige bepalingen van richtlijn 2010/24/EU van de Raad betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen¹⁵⁹³;
- verordening 904/2010/EU van 7 oktober 2010 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde¹⁵⁹⁴.

De administratie is niet gerechtigd om inlichtingen te vragen in een andere lidstaat met als enig doel het opleggen van een geldboete¹⁵⁹⁵.

¹⁵⁸⁹Brussel 27 november 1998, *FJF*, No. 99/117.

¹⁵⁹⁰Rb. Gent 4 september 2003, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. G1 03/14.

¹⁵⁹¹Voor meer informatie omtrent internationale bijstand zie: M. MAUS, "Internationale administratieve bijstand bij de vestiging van btw", in *Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2009-2010*, Mechelen, Kluwer, 2009, 149-181. Voor meer informatie omtrent invordering zie: M. DELANOTE, "De grensoverschrijdende bijstand bij de invordering van btw-schulden", in *Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2009-2010*, Mechelen, Kluwer, 2009, 183-231.

¹⁵⁹²Pb.L. 31 maart 2010, afl. 84.

¹⁵⁹³Pb.L. 19 november 2011, afl. 302.

¹⁵⁹⁴Pb.L. 12 oktober 2010, afl. 268.

¹⁵⁹⁵Gent 13 januari 2004, *TFR* 2004, 816-824, noot W. PANIS, "Geldboeten zijn geen belastingschulden voor de wederzijdse bijstand tussen Europese lidstaten inzake btw".

Processen-verbaal die zich steunen op onderzoeksdaden die in strijd zijn met artikel 93terdecies en de Europese bepalingen inzake wederzijdse bijstand, kunnen niet dienen als bewijsmiddel van de inbreuken die zijn vastgesteld¹⁵⁹⁶.

Op 27 november 2002 werd door 14 EU-lidstaten een multilaterale overeenkomst gesloten inzake administratieve bijstand m.b.t. de intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen. Deze overeenkomst betreft de automatische, dan wel spontane uitwisseling van informatie over intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen tussen de lidstaten. In een administratieve circulaire worden de verplichtingen voortvloeiend uit deze circulaire verduidelijkt voor leveranciers van nieuwe landvoertuigen¹⁵⁹⁷.

Tussen België en Nederland bestaat er een regeling inzake de uitwisseling van gegevens¹⁵⁹⁸. Deze regeling voorziet o.a. in de automatische gegevensuitwisseling in het kader van teruggaafverzoeken. Verder wordt een intensivering afgesproken van de spontane uitwisseling van gegevens m.b.t. de drempeloverschrijding bij verkopen op afstand, de diensten met een vermoedelijk onregelmatig karakter, intracommunautaire leveringen zonder vrijstelling, diplomatieke en consulaire betrekkingen, intracommunautaire verwervingen, nieuwe btw-plichtigen, btw-identificatienummers, de keuzen van de plaats van levering bij verkopen op afstand.

Hoofdstuk VIII

Aan alle belastingen gemene bepalingen

5977

Gelet op de controverse over de wettelijkheid van een beroep op artikel 14 van de wet van 28 juli 1938, gewijzigd bij artikel 34 van de wet van 20 augustus 1947¹⁵⁹⁹, werd artikel 93quaterdecies in het WBTW opgenomen.

De toestemming tot inzage van het straf dossier kan worden verleend door de eerste advocaat-generaal¹⁶⁰⁰. De toestemming tot inzage in verband met gerechtelijke procedures kan worden gedelegeerd aan de andere leden van het Openbaar Ministerie¹⁶⁰¹.

De btw-ambtenaren konden reeds vóór de invoering van artikel 93quaterdecies WBTW inzage nemen van een straf dossier, daar deze bepaling een letterlijke overname is van artikel 1 van de wet van 28 juli 1938¹⁶⁰².

¹⁵⁹⁶Rb. Bergen 15 oktober 2003, *FJF*, No 2004/236.

¹⁵⁹⁷Circ. nr. AOIF 30/2003 (ET 105.978), 19 november 2003; zie ook Aanschr. nr. 12, 5 juli 1993.

¹⁵⁹⁸Regeling tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België inzake uitwisseling van inlichtingen, ter vervanging van de regeling nr. AFZ 97/3531, *BS* 5 augustus 2004.

¹⁵⁹⁹Zie "1938 herbezocht", *Fiskofoon* 1988, afl. 81-82, 220-231; zie ook C. AMAND, *De onderzoeksmachten van de fiscus*, Diegem, Ced.Samsom, 1988, 153.

¹⁶⁰⁰Antwerpen 10 maart 1997, *FJF*, No. 97/176.

¹⁶⁰¹Cass. 17 juni 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 722, 11, *TFR* 2000, afl. 179, 372, noot A. KIEKENS.

¹⁶⁰²Antwerpen 2 juni 1998, *FJF*, No. 98/267; H. DUBOIS, "Vijf regels van fiscaal onderzoek - Grondbeginselen van het fiscaal onderzoek en het gebruiken van inlichtingen gevonden door andere administraties of instanties", *Fiskofoon*, afl. 81-82, 262-287.