

Btw

DEEL 1 - Inleiding

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

1. Europese wetgeving

1.1. Richtlijn 2006/112/EG

1.1.1. Titel I – Voorwerp en toepassingsgebied

[Artikel 1 t.e.m. 4](#)

1.1.2. Titel II – Geografisch toepassingsgebied

[Artikel 5 t.e.m. 8](#)

1.1.3. Titel XIII – Afwijkingen

1.1.3.1. Afwijkingen van toepassing tot de invoering van de definitieve regeling

1.1.3.1.1. Afwijkingen voor de staten die op 1 januari 1978 lid waren van de Gemeenschap

[Artikel 370 t.e.m. 374](#)

1.1.3.1.2. Afwijkingen voor de staten die na 1 januari 1978 tot de Gemeenschap zijn toegetreden

[Artikel 375 t.e.m. 390quater](#)

1.1.3.1.3. Gemeenschappelijke bepalingen met betrekking tot de afdelingen 1 en 2

[Artikel 391 t.e.m. 393](#)

1.1.3.2. Afwijkingen waarvoor machtiging is verleend

1.1.3.2.1. Vereenvoudigingsmaatregelen en maatregelen ter voorkoming van belastingfraude en –ontwijking

[Artikel 394 - 395](#)

1.1.3.2.2. Internationale overeenkomsten

[Artikel 396](#)

1.1.4. Titel XIV – Diverse Bepalingen

1.1.4.1. Uitvoeringsmaatregelen

[Artikel 397](#)

1.1.4.2. BTW-Comité

[Artikel 398](#)

1.1.4.3. Omrekeningskoers

[Artikel 399 - 400](#)

1.1.4.4. Andere belastingen, rechten en heffingen

[Artikel 401](#)

1.1.5. Titel XV – Slotbepalingen

1.1.5.1. Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten

[Artikel 402 t.e.m. 404](#)

1.1.5.2. Overgangsmaatregelen in het kader van de toetreding tot de Europese Unie

[Artikel 405 t.e.m. 410](#)

1.1.5.3. Overgangsmaatregelen met betrekking tot de nieuwe wetgeving

[Artikelen 410bis en 410ter](#)

Artikel 411 t.e.m. 414

1.1.6. Bijlage X – Lijst van de handelingen waarvoor de in de artikelen 370 en 371 en de artikelen 375 tot en met 390 bedoelde afwijkingen gelden

[Deel A t.e.m. B](#)

1.1.7. Bijlage XI

[Deel A t.e.m. B](#)

1.1.8. Bijlage XII – Concordantietabel

[Concordantietabel](#)

1.2. Rechtspraak van het Europese Hof van Justitie

1.2.1. Arrest Grad

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2.2. Arrest Transports Lesage

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2.3. Arrest Haselhorst

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2.4. Arrest Ursula Becker

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2.5. Arrest Hong-Kong Trade Development Council

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2.6. Arrest R.A. Grendel GMBH

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2.7. Arrest Gerda Kloppenburg

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2.8. Arrest Senta Einberger

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2.9. Arrest Rousseau Wilmot

Datum: 27.11.1985

Zaak: [C-295/84](#)

Jurispr. 1985, I, 3759

Het in artikel 33 van de Zesde Richtlijn bedoelde begrip ‘rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten’, moet aldus worden uitgelegd, dat daaronder valt een heffing met een niet-fiscaal karakter, ten laste van vennootschappen of bepaalde categorieën van vennootschappen en ten behoeve van stelsels van sociale zekerheid, waarvan de hoogte wordt vastgesteld op de grondslag van de totale jaaromzet van de eraan onderworpen vennootschappen.

1.2.10. Arrest Bergandi

Datum: 03.03.1988

Zaak: [C-252/86](#)

Jurispr. 1988, I, 1343

1. Artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat de lidstaten sedert de invoering van het gemeenschappelijk btw-stelsel de onder de btw vallende leveringen van goederen, dienstverrichtingen of importen niet meer mogen onderwerpen aan belastingen, rechten of heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten.
2. Als belasting met het karakter van een omzetbelasting kan niet worden beschouwd een belasting die, hoewel van verschillende hoogte naar gelang van de kenmerken van het belaste goed, gebaseerd is op het enkele ter beschikking stellen van het goed aan het publiek, zonder dat de ontvangers die met die terbeschikkingstelling kunnen worden verkregen, in aanmerking worden genomen.
3. Artikel 95 EEG-Verdrag is eveneens van toepassing op binnenlandse belastingen die op het gebruik van ingevoerde producten worden gelegd, wanneer deze producten naar hun aard voor dat gebruik zijn bestemd en enkel met het oog daarop worden ingevoerd.
4. Een stelsel waarbij de progressie van de belasting verband houdt met de verschillende categorieën van speelautomaten, waarmee wettige sociale doelen worden nastreefd en dat de binnenlandse productie niet fiscaal bevoordeelt ten koste van de soortgelijke of concurrerende ingevoerde productie, is niet onverenigbaar met artikel 95.
5. Artikel 30 van het Verdrag is niet van toepassing op de belastingheffing op producten uit andere lidstaten, waarvan de verenigbaarheid met het Verdrag aan artikel 95 moet worden getoetst.

1.2.11. Arrest Mol

Datum: 05.07.1988

Zaak: [C-269/86](#)

Jurispr. 1988, I, 3627

1. Artikel 2 van de Zesde Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat geen omzetbelastingschuld ontstaat bij de illegale levering van verdovende middelen, die in het binnenland onder bezwarende titel wordt verricht, voor zover die producten geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden.
2. De regel inzake niet-toepasselijkheid van de btw geldt eveneens voor de illegale levering van amfetamine, voor zover dit product geen deel uitmaakt van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer.

1.2.12. Arrest Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat

Datum: 05.07.1988

Zaak: [C-289/86](#)

Jurispr. 1988, I, 3655

1. Artikel 2, sub 1, van de Zesde Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat geen omzetbelastingschuld

ontstaat bij de illegale levering van verdovende middelen, die in het binnenland onder bezwarende titel wordt verricht, voor zover die producten geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden.

2. Dit geldt eveneens voor de illegale levering van hennepproducten, ook wanneer de autoriteiten van een lidstaat in het kader van een selectief vervolgingsbeleid de kleinschalige detailhandel in die verdovende middelen niet systematisch strafrechtelijk vervolgen.

1.2.13. Arrest Commissie/Italiaanse republiek

Datum: 21.02.1989

Zaak: [C-203/87](#)

Jurispr. 1989, I, 371

1. Door voor de periode tussen 1 januari 1984 en 31 december 1988 vrijstelling van btw met teruggaaf van voorbelasting te verlenen voor bepaalde verrichtingen ten behoeve van de aardbevingsslachtoffers in Campania en Basilicata, heeft de Italiaanse Republiek inbreuk gemaakt op het bepaalde in artikel 2 van de Zesde Richtlijn (77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.
2. De Italiaanse republiek wordt verwezen in de kosten van de procedure.

1.2.14. Arrest Wisselink & Co bv

Datum: 13.07.1989

Zaken: [C-93 en C-94/88](#)

Jurispr. 1989, I, 2671

Hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde Richtlijn inzake omzetbelasting is bepaald, vormt geen beletsel voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's, zoals de BVB.

1.2.15. Arrest Max Witzemann

Datum: 06.12.1990

Zaak: [C-343/89](#)

Jurispr. 1990, I, 4477; FJF nr. 91/56

1. Het communautair recht dient aldus uitgelegd te worden dat er geen douaneschuld ontstaat bij het invoeren van vals geld in het douaneteritorium van de EEG;
2. Artikel 2 van de Zesde Richtlijn van 17 mei 1977 (77/388/EEG) moet aldus geïnterpreteerd worden dat geen btw wegens invoer kan geheven worden bij de invoer van vals geld in de Gemeenschap.

1.2.16. Arrest nv Giant

Datum: 19.03.1991

Zaak: [C-109/90](#)

Jurispr. 1991, I-1385

Artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat van de heffing van een speciale belasting op vertoningen en vermakelijkheden als die welke door de gemeente Overijse krachtens het gemeentereglement van 2 maart 1983 wordt geheven.

1.2.17. Arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading

Datum: 31.03.1992

Zaak: [C-200/90](#)

Jurispr. 1992, I-2217; FJF nr. 92/113

1. Het invoeren van een heffing is strijdig met artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, wanneer deze heffing:

- verschuldigd is zowel op handelingen onderworpen aan de btw als op andere industriële of commerciële dienstverrichtingen ten bezwarende titel;
- geheven wordt met betrekking tot belastingplichtige ondernemingen op een grondslag die dezelfde is als in de btw, d.w.z. in de vorm van een percentage op het bedrag van de verkopen, verminderd met het bedrag van de aankopen;
- anders dan bij de btw niet verschuldigd is bij invoer, maar geheven wordt op het totaalbedrag van de verkoop van de ingevoerde goederen ter gelegenheid van de eerste binnenlandse verkoop in de betrokken lidstaat;
- niet het voorwerp uitmaakt van een afzonderlijke vermelding op de factuur, en dit in tegenstelling tot de btw;
- ingevorderd wordt in samenloop met de btw

2. Artikel 33 van de hiervoor vermelde Zesde Richtlijn vestigt ten behoeve van een privépersoon rechten die zij rechtstreeks voor de nationale rechtbank kunnen inroepen. Er is geen reden om de terugwerkende kracht te ontzeggen aan een uitspraak van het Hof wanneer niet werd aangetoond dat op het ogenblik van het invoeren van de betwiste belastingen, het gemeenschapsrecht redelijkerwijze zulke parallelle belasting zou toelaten.

1.2.18. Arrest Bozzi

Datum: 07.05.1992

Zaak: [C-347/90](#)

Jurispr. 1992, I-2947

Artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de invoering of handhaving van een bijdrage met de kenmerken van de in Italië ten laste van advocaten en procureurs ingevoerde aanvullende bijdrage ten gunste van de Cassa di Previdenza ('contributo integrativo').

1.2.19. Arrest Commissie/Italiaanse Republiek

Datum: 19.01.1993

Zaak: [C-101/91](#)

Jurispr. 1993, I-191

1. Door niet de maatregelen te treffen die nodig zijn om uitvoering te geven aan het arrest van het Hof van Justitie van 21 februari 1989 (zaak 203/87, Commissie/Italië) heeft de Italiaanse Republiek niet voldaan aan de verplichtingen die krachtens artikel 171 EEG Verdrag op haar rusten.
2. De Italiaanse Republiek wordt verwezen in de kosten.

1.2.20. Arrest Commissie/Koninkrijk Denemarken

Datum: 01.12.1993

Zaak: [C-234/91](#)

Jurispr. 1993, I-6273

1. Door het vaststellen en handhaven van de bij Wet nr. 840 van 18 december 1987, zoals nadien gewijzigd, ingevoerde heffingregeling inzake de arbeidsmarktbijdrage, een bijdrage van fiscale aard die grosso modo op dezelfde grondslag als de btw, maar zonder inachtneming van de ter zake geldende gemeenschapsvoorschriften wordt geheven, heeft het Koninkrijk Denemarken inbreuk gemaakt op artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en is het daardoor de krachtens het EEG-Verdrag, inzonderheid artikel 189 daarvan, op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

2. Elk der partijen zal haar eigen kosten dragen.

1.2.21. Arrest Tolsma

Datum: 03.03.1994

Zaak: [C-16/93](#)

Jurispr. 1994, I-743; BTW-Revue nr. 109, p. 773

Artikel 2, sub 1, van de Zesde Richtlijn, moet aldus worden uitgelegd, dat de term ‘diensten onder bezwarende titel’ in deze bepaling niet ziet op de activiteit bestaande in het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek zonder dat hiervoor een vergoeding wordt bedongen, ook als verzoekt de betrokkene om geld en ontvangt hij zekere bedragen, waarvan de hoogte echter niet bepaald of bepaalbaar is.

1.2.22. Arrest Careda SA, Femara en Facomare

Datum: 26.06.1997

Zaken: [C-370, 371 en C-372/95](#)

Jurispr. 1997, I-3271; BTW-Rev. nr. 134, p. 269

1. Artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat, wil een heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, het niet noodzakelijk is dat in de nationale wet betreffende die heffing uitdrukkelijk wordt bepaald, dat zij op de verbruikers kan worden afgewenteld.

2. Artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) moet aldus worden uitgelegd dat, wil een heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, het niet noodzakelijk is dat de heffing door middel van een factuur of een als zodanig dienstdoend document op de verbruikers worden afgewenteld. Voor de toepassing van deze bepaling staat het hoe dan ook aan de nationale rechter om na te gaan, of de in geding zijnde heffing het goederen en dienstenverkeer op eenzelfde wijze kan beladen als de btw, waarbij hij dient te onderzoeken of zij de voornaamste kenmerken van de btw bezit. Dit zal het geval zijn wanneer de heffing een algemeen karakter bezit, evenredig is aan de prijs van de diensten, wordt geïnd in elk stadium van het productie- en distributieproces en wordt geheven over de toegevoegde waarde van de diensten.

1.2.23. Arrest Soslisnor Estaleiros Navais SA

Datum: 17.09.1997

Zaak: [C-130/96](#)

Jurispr. 1997; FJF, nr. 97/213

1. Door te bepalen dat de vrijstelling van btw voor diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, slechts geldt voor particuliere instellingen waarvan de lidmaatschapsgelden of periodieke contributies een bepaald bedrag niet te boven gaan, is het Koninkrijk Spanje de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

2. Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in de kosten van de procedure.

3. Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland zal zijn eigen kosten dragen.

1.2.24. Arrest Fricarnes SA

Datum: 17.09.1997

Zaak: [C-28/96](#)

Jurispr. 1997

1.

- a. Geldelijke lasten die voortvloeien uit een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, dat nationale producten en ingevoerde producten stelselmatig volgens dezelfde criteria belast, vallen in beginsel onder de artikelen 95 en volgende van het verdrag.

Een heffing die zonder onderscheid op nationale en ingevoerde producten wordt toegepast, vormt een ingevolge de artikelen 9 en 12 van het Verdrag verboden heffing van gelijke werking als een douanerecht, wanneer de opbrengst ervan bestemd is ter financiering van activiteiten die enkel aan de belaste nationale producten ten goede komen en wanneer de hieruit voortvloeiende voordelen de op deze producten drukkende last volledig compenseren, wanneer die voordelen de op de nationale producten drukkende last slechts gedeeltelijk compenseren, vormt de heffing een ingevolge artikel 95 EG-Verdrag verboden discriminerende binnenlandse belasting en moet zij naar evenredigheid worden verminderd.

- b. Wanneer de met de heffing gefinancierde activiteiten aan de belaste nationale producten en de belaste ingevoerde producten ten goede komen, maar zij de nationale producten naar verhouding meer voordeel opleveren, vormt de heffing in zoverre een maatregel van gelijke werking als een douanerecht dan wel een discriminerende binnenlandse belasting, al naar gelang het voordeel voor de belaste nationale producten de op deze producten drukkende last geheel of slechts gedeeltelijk compenseert.

2. Het staat aan de nationale rechter het noodzakelijke onderzoek te verrichten om te komen tot een juridische kwalificatie van de betrokken bijdrage. Daartoe zal de nationale rechter moeten onderzoeken:

- a. of de opbrengst van de betwiste heffing die specifiek bestemd is ter bestrijding van ziekten van op nationaal grondgebied gefokt vee, niet uitsluitend ten goede komt aan dieren van nationale oorsprong althans voor deze dieren niet een naar verhouding groter voordeel oplevert dan voor ingevoerde dieren;
- b. of de opbrengst van alle betrokken heffingen bestemd is ter regulering van enkel de handel met de overige lidstaten in de door de heffingen getroffen producten;
- c. of het institutionele kader van de representatieve organisaties van de betrokken marktdeelnemers alsmede de tenuitvoerlegging van nationale en communautaire steunregelingen en financiële en fiscale stimuleringsmaatregelen ten gunste van de voedermiddelenindustrie en -distributie, waarvoor een gedeelte van de opbrengst van de betrokken heffingen bestemd is, de nationale productie een uitsluitend voordeel opleveren of een naar verhouding groter voordeel dan de ingevoerde producten;

3. Een heffing die enkel op bepaalde producten wordt toegepast, die niet evenredig is aan de prijs van die producten noch in elk stadium van het productie- en distributieproces wordt geïnd en die niet over de toegevoegde waarde van de producten wordt geheven, heeft niet het karakter van omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

1.2.25. Arrest Ucal

Datum: 17.09.1997

Zaak: [C-347/95](#)

Jurispr. 1997

1.

- a. Een heffing die zonder onderscheid op nationale en ingevoerde producten wordt toegepast, vormt een ingevolge de artikelen 9 en 12 van het Verdrag verboden heffing van gelijke werking als een douanerecht, wanneer de opbrengst ervan bestemd is ter financiering van activiteiten die enkel aan de belaste nationale producten ten goede komen en wanneer de hieruit voortvloeiende voordelen de op deze producten drukkende last volledig compenseren, wanneer die voordelen de op de nationale producten drukkende last slechts gedeeltelijk compenseren, vormt de heffing een ingevolge artikel 95 EG-Verdrag verboden discriminerende binnenlandse belasting en moet zij naar evenredigheid worden verminderd.

- b. Wanneer de met de heffing gefinancierde activiteiten aan de belaste nationale producten en de belaste ingevoerde producten ten goede komen, maar zij de nationale producten naar verhouding meer voordeel opleveren, vormt de heffing in zoverre een maatregel van gelijke werking als een douanerecht dan wel een discriminerende binnenlandse belasting, al naar gelang het voordeel voor de belaste nationale producten de op deze producten drukkende last geheel of slechts gedeeltelijk compenseert.
2. Het staat aan de nationale rechter het noodzakelijke onderzoek te verrichten om te komen tot een juridische kwalificatie van de betrokken bijdrage. Daartoe zal de nationale rechter moeten onderzoeken:
- a. of de opbrengst van de heffing bestemd is ter regulering van enkel de handel met de overige lidstaten in de door de heffing getroffen producten;
 - b. of het institutionele kader van de representatieve organisaties van de betrokken marktdeelnemers alsmede de tenuitvoerlegging van nationale en communautaire steunregelingen en financiële en fiscale stimuleringsmaatregelen ten gunste van de voedermiddelenindustrie en -distributie, waarvoor een gedeelte van de opbrengst van de betrokken heffingen bestemd is, de nationale productie een uitsluitend voordeel opleveren of een naar verhouding groter voordeel dan de ingevoerde producten;
3. Een heffing die enkel op bepaalde producten wordt toegepast, die niet evenredig is aan de prijs van die producten noch in elk stadium van het productie- en distributieproces wordt geïnd en die niet over de toegevoegde waarde van de producten wordt geheven, heeft niet het karakter van omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

1.2.26. Arrest Landboden-Agrardienste GMBH

Datum: 18.12.1997

Zaak: [C-384/95](#)

Jurispr. 1997, I-7387; BTW-Revue nr. 140, p. 74

De artikelen 6, lid 1, en 11A, lid 1, sub a, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd, dat de in het kader van een nationale vergoedingsregeling door een landbouwproducent aangegane verbintenis om ten minste 20% van de door hem geteelde aardappelen niet te oogsten, geen dienst is in de zin van Richtlijn 77/388. Mitsdien is de daarvoor ontvangen vergoeding niet aan de omzetbelasting onderworpen.

1.2.27. Arrest Spar

Datum: 19.02.1998

Zaak: [C-318/96](#)

Jurispr. 1998, I-785; BTW-Revue nr. 140, p. 93

De Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en in het bijzonder de artikelen 17, lid 2, en 33 daarvan, staat niet in de weg aan een bijdrage van het type van de Kammerumlage bedoeld in § 57, leden 1-6, Handelskammergesetz, die verschuldigd is door de leden van de kamers van koophandel waarvan de omzet een bepaald bedrag overschrijdt, die in beginsel wordt berekend op basis van de belasting over de toegevoegde waarde die deel uitmaakt van de prijs van aan hen geleverde goederen en diensten, en die niet van de door hen wegens hun handelstransacties verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde aftrekbaar is.

1.2.28. Arrest Goodwin-Unstead

Datum: 28.05.1998

Zaak: [C-3/97](#)

Jurispr. 1998; I-3257; BTW-Revue nr. 140, p. 118

Artikel 2 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat de levering van namaakparfums aan btw is onderworpen.

1.2.29. Arrest Coffeeshop Siberië

Datum: 29.06.1999

Zaak: [C-158/98](#)

Jurispr. 1999, p. 3971 – FJF nr. 99/217

Artikel 2 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat de verhuur van een locatie die wordt gebruikt voor de verkoop van drugs in omstandigheden als die van het hoofdgeding, binnen de werkingssfeer van die richtlijn vult.

1.2.30. Arrest Evangelischer Krankenhausverein Wien

Datum: 09.03.2000

Zaak: C-437/98

Jurispr. 2000, p. 1157

1. Artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388, verzet zich niet tegen de handhaving van een belasting als de belasting op drank en consumptie-ijs waarom het in het hoofdgeding gaat, die wordt geheven over de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren.
2. Artikel 3, lid 3, van Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, verzet zich niet tegen de handhaving van een belasting op alcoholvrije dranken en consumptie-ijs als die waarom het in het hoofdgeding gaat. Artikel 3, lid 2, van die richtlijn verzet zich wel tegen de handhaving van een belasting op alcoholhoudende dranken als die waarom het in het hoofdgeding gaat.
3. Artikel 3, lid 2, van Richtlijn 92/12 kan niet worden aangevoerd tot staving van vorderingen betreffende een belasting als de belasting op alcoholhoudende dranken die voor de datum van dit arrest is betaald of opeisbaar is geworden, behalve door verzoekers die voor die datum een beroep in rechte hebben ingesteld of een daarmee gelijk te stellen bezwaarschrift hebben ingediend.

1.2.31. Arrest Banca popolare di Cremona Soc.coop.arl

Datum: 03.10.2006

Zaak: [C-475/03](#)

Jurispr. 2006

Artikel 33 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991, moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de belasting die in het hoofdgeding aan de orde is.

1.2.32. Arrest KÖGÁZ rt

Datum: 11.10.2007

Zaak in de gevoegde zaken: [C-283/06 en C-312/06](#)

Jurispr. 2007

Artikel 33, lid 1, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388, moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting.

1.2.33. Arrest Commissie / Italiaanse Republiek

Datum: 17.07.2008

Zaak: [C-132/06](#)

Jurispr. 2008

1. Door in de artikelen 8 en 9 van Wet nr. 289 houdende bepalingen tot opstelling van de jaar- en meerjarenbegroting van de Staat (begrotingswet voor 2003) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)] van 27 december 2002 algemeen en zonder onderscheid af te zien van de controle van belastbare handelingen die zijn verricht in een aantal belastbare tijdvakken, is de Italiaanse Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2 en 22 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, alsmede krachtens artikel 10 EG.
2. De Italiaanse Republiek wordt verwezen in de kosten.

1.2.34. Arrest Commissie / Italiaanse Republiek

Datum: 11.12.2008

Zaak: [C-174/07](#)

Jurispr. 2008

1. Door bij artikel 2, lid 44, van Wet nr. 350 van 24 december 2003 inzake de jaar- en meerjarenbegroting van de staat (begrotingswet 2004) [legge n. 350, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004)] de in de artikelen 8 en 9 van Wet nr. 289 van 27 december 2002 inzake de jaar- en meerjarenbegroting van de staat (begrotingswet 2003) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)] voorziene belastingkwijtschelding uit te breiden tot het jaar 2002 en door aldus algemeen en zonder onderscheid af te zien van de controle van de in het belastingtijdvak 2002 verrichte belastbare handelingen, is de Italiaanse Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2, lid 1, sub a, c, en d, en 193 tot en met 273 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, waardoor de artikelen 2 en 22 van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, per 1 januari 2007 zijn vervangen, en krachtens artikel 10 EG. 2)
2. De Italiaanse Republiek wordt verwezen in de kosten.

1.2.35. Arrest Fallimento Olimpiclub

Datum: 03.09.2009

Zaak: [C-2/08](#)

Jurispr. 2009

Het gemeenschapsrecht verzet zich tegen toepassing, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, van een bepaling van nationaal recht, zoals artikel 2909 van het Italiaanse Burgerlijk Wetboek (Codice civile), in een geding betreffende de belasting over de toegevoegde waarde voor een aanslagjaar waarvoor nog geen definitieve rechterlijke beslissing is gewezen, voor zover deze toepassing belet dat de nationale rechter bij wie dit geding aanhangig is gemaakt, rekening houdt met de gemeenschapsrechtelijke normen betreffende misbruik inzake deze belasting.

1.2.36. Arrest AB-SKF

Datum: 29.10.2009

Zaak: [C-29/08](#)

Jurispr.: 2009

1. De artikelen 2, lid 1, en 4, leden 1 en 2, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij Richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, en de artikelen 2, lid 1, en 9, lid 1, van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat de overdracht door een moedermaatschappij van alle aandelen in een 100%-dochtermaatschappij en van haar deelneming in een verbonden vennootschap die vroeger een 100%-dochtermaatschappij was, waarvoor zij met belasting over de toegevoegde waarde belaste diensten verrichtte, een economische activiteit is die binnen de werkingssfeer van deze richtlijnen valt. Voor zover de aandelenoverdracht kan worden gelijkgesteld met de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van een onderneming in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde Richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij Richtlijn 95/7, of artikel 19, alinea 1, van Richtlijn 2006/112 en op voorwaarde dat de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de door deze bepalingen geboden mogelijkheid, vormt deze handeling echter geen belasting over de toegevoegde waarde onderworpen economische activiteit.
2. Een overdracht van aandelen als die in het hoofdgeding moet krachtens artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde Richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij Richtlijn 95/7, en artikel 135, lid 1, sub f, van Richtlijn 2006/112 worden vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde.
3. Het recht op aftrek van voorbelasting over de diensten die zijn gebruikt ten behoeve van een aandelenoverdracht ontstaat krachtens artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde Richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij Richtlijn 95/7, en artikel 168 van Richtlijn 2006/112 wanneer tussen de uitgaven voor de diensten in een eerder stadium en de economische activiteiten van de belastingplichtige in hun geheel een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat. Het staat aan de verwijzende rechter om met inachtneming van alle omstandigheden waarin de handelingen in het hoofdgeding hebben plaatsgevonden, na te gaan of de gedane uitgaven kunnen worden opgenomen in de prijs van de verkochte aandelen, dan wel of zij uitsluitend deel uitmaken van de bestanddelen van de prijs van handelingen die tot de economische activiteiten van de belastingplichtige behoren.
4. Het antwoord op de vorige vragen wordt niet beïnvloed door de omstandigheid dat de aandelenoverdracht plaatsvindt door verschillende opeenvolgende handelingen.

1.2.37. Arrest Weald Leasing Ltd

Datum: 22.12.2010

Zaak: [C-103/09](#)

Jurispr.: 2010

1. Wanneer een onderneming ervoor kiest bedrijfsmiddelen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, te leasen in plaats van deze bedrijfsmiddelen rechtstreeks te verwerven, leidt dit niet tot een belastingvoordeel dat wordt toegekend in strijd met het doel dat door de relevante bepalingen van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij Richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, en van de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn wordt nagestreefd, op voorwaarde dat de contractvoorwaarden inzake deze leasingtransacties, in het bijzonder die met betrekking tot de vaststelling van de leasevergoeding, overeenstemmen met normale marktvoorwaarden en de betrokkenheid van een derde intermediair bij die transacties niet ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd, hetgeen de verwijzende

rechter moet nagaan. In dit verband is niet van belang dat deze onderneming in de context van haar normale handelstransacties geen leasingactiviteiten uitoefent.

2. Indien bepaalde contractvooraarden inzake de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leasingtransacties en/of de tussenkomst van een derde intermediair in deze transacties misbruik opleveren, moeten deze transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de elementen van deze contractvooraarden die misbruik opleveren en/of zonder de tussenkomst van deze derde.

1.2.38. Arrest Tanoarch

Datum: 27.10.2011

Zaak: [C-504/10](#)

Jurispr.: 2011

1. Een belastingplichtige kan zich in beginsel beroepen op het recht op aftrek van de voor een onder bezwarende titel verrichte dienst betaalde of verschuldigde voorbelasting, wanneer een aandeel in de mede-eigendom van een uitvinding dat hierop een recht verleent, volgens het toepasselijke nationale recht kan worden overgedragen.
2. Het staat aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle feitelijke omstandigheden die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst kenmerken, te bepalen of er sprake is van misbruik van het recht op aftrek van de voorbelasting.

1.2.39. Arrest Newey

Datum: 20.06.2013

Zaak: [C-653/11](#)

De contractuele bepalingen vormen weliswaar een in aanmerking te nemen factor, maar zijn niet doorslaggevend bij de vaststelling wie de verrichter en de ontvanger zijn van een ‘dienst’ in de zin van de artikelen 2, punt 1, en 6, lid 1, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij Richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000. Aan de contractuele bepalingen kan met name worden voorbijgegaan wanneer blijkt dat zij niet de economische en commerciële realiteit weergeven, maar een zuiver kunstmatige constructie vormen die geen verband met de economische realiteit houdt en alleen bedoeld is om een belastingvoordeel te verkrijgen, hetgeen de nationale rechter moet beoordelen.

1.2.40. Arrest Global Trans Lodhistik

Datum: 13.03.2014

Zaken: [C-29/13](#) en [C-30/13](#)

1. Een besluit, zoals dit welk aan de orde is in het hoofdgeding, dat strekt tot herziening – overeenkomstig artikel 30, lid 2, sub b, van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het Communautair Douanewetboek, zoals gewijzigd bij Verordening (EG) nr. 82/97 van het Europees Parlement en de Raad van 19 december 1996 – van de douanewaarde van goederen, met daaruit voortvloeiend een mededeling aan de aangever van een aanvullende btw-schuld, vormt enerzijds een voor beroep vatbare handeling in de zin van artikel 243 van Verordening nr. 2913/92. Anderzijds verzet artikel 245 van Verordening nr. 2913/92, gelet op de beginselen van het recht van verweer en het kracht van gewijsde, zich niet tegen een nationale wettelijke regeling, zoals die in het hoofdgeding, die in twee afzonderlijke beroepsprocedures voorziet om tegen besluiten van de douaneautoriteiten op te komen, wanneer deze regeling noch het gelijkwaardigheidsbeginsel noch het doeltreffendheidsbeginsel schendt.
2. Artikel 243 van verordening nr. 2913/92 stelt voor de ontvankelijkheid van een beroep in rechte dat wordt ingesteld tegen besluiten die zijn vastgesteld krachtens artikel 181bis, lid 2, van Verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij Verordening nr. 3254/94, niet als voorwaarde dat eerst gebruik is gemaakt van de administratieve beroepen die tegen deze besluiten kunnen worden ingesteld.
3. Artikel 181bis, lid 2, van Verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij Verordening nr. 3254/94, dient aldus te worden uitgelegd dat een krachtens dit artikel vastgesteld besluit als een definitieve beslissing moet worden beschouwd waartegen rechtstreeks beroep bij een onafhankelijke rechterlijke instantie kan worden ingesteld,

zelfs indien bij de vaststelling van dit besluit het recht van de betrokkenen om te worden gehoord en om opmerkingen te maken, niet in acht is genomen.

4. Ingeval het recht van de betrokkenen om te worden gehoord en om bezwaar te maken, waarin artikel 181bis, lid 2, van Verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij Verordening nr. 3254/94, voorziet, niet is nageleefd, staat het aan de nationale rechter om, rekening houdend met de specifieke omstandigheden van de bij hem aanhangig gemaakte zaak en tegen de achtergrond van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, te bepalen of hij, wanneer het met schending van het beginsel van de eerbiediging van het recht van verweer vastgestelde besluit op die grond nietig moet worden verklaard, verplicht is om het tegen dat besluit ingestelde beroep af te doen dan wel of hij kan overwegen om de zaak terug te verwijzen naar de bevoegde bestuursinstantie.

1.2.41. Arrest Surgicare

Datum: 12 februari 2015

Zaak: [C-662/13](#)

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staat aan de verplichte voorafgaande toepassing van een nationale administratieve procedure zoals die van artikel 63 van het Wetboek Fiscaal Procesrecht (Código de Procedimento e de Processo Tributário) indien de Belastingadministratie vermoedt dat misbruik is gepleegd.

1.2.42. Arrest WebMindLicenses

Datum: 17.12.2015

Zaak: C-419/14

1. Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat voor de beoordeling of in omstandigheden als in het hoofdgeding een licentieovereenkomst waarbij de knowhow voor de exploitatie van een internetsite waarop interactieve audiovisuele diensten worden aangeboden, wordt overgedragen en die is gesloten met een vennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd dan de lidstaat van vestiging van de licentiegever, die een vennootschap is, rechtsmisbruik uitmaakt met het oog op verkrijging van een belastingvoordeel doordat het op deze diensten toepasselijke tarief van de belasting over de toegevoegde waarde in die andere lidstaat minder hoog is, het feit dat de bestuurder en enige aandeelhouder van de licentiegever de ontwikkelaar van die knowhow was, het feit dat diezelfde persoon invloed of zeggenschap uitoefende op de ontwikkeling en exploitatie van die knowhow en de op deze knowhow gebaseerde diensten, en het feit dat onderaannemers waren belast met het beheer van de financiële verrichtingen, van het personeel en van de technische instrumenten die noodzakelijk zijn voor deze diensten, alsmede de overwegingen die de licentiegever ertoe hebben kunnen brengen om de exploitatie van de betrokken knowhow toe te vertrouwen aan een in die andere lidstaat gevestigde vennootschap in plaats van die knowhow zelf te exploiteren, op zich niet van doorslaggevend belang lijken te zijn.

Het is de taak van de verwijzende rechter om alle omstandigheden van het hoofdgeding te analyseren om te bepalen of deze overeenkomst een zuiver kunstmatige constructie vormt die verhult dat de betrokken diensten in werkelijkheid niet door de licentienemer doch in feite door de licentiegever werden verricht, en daarbij moet hij met name nagaan of de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting van de licentienemer niet daadwerkelijk bestond en of deze vennootschap voor de uitoefening van de betrokken economische activiteit niet over een geschikte structuur in termen van lokalen, menselijke en technische middelen beschikte, of nog of deze vennootschap deze economische activiteit niet in eigen naam en voor eigen rekening, op eigen verantwoordelijkheid en op eigen risico uitoefende.

2. Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat, ingeval misbruik is vastgesteld waardoor de plaats van een dienst is bepaald in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de plaats van deze dienst zou zijn gelegen indien geen sprake was van dat misbruik, het feit dat belasting over de toegevoegde waarde in die andere lidstaat is voldaan overeenkomstig zijn wettelijke regeling, zich niet ertegen verzet dat deze belasting wordt nagevorderd in de lidstaat van de plaats van werkelijke verrichting van deze dienst.

3. Verordening (EU) 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 waarde moet aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat die onderzoekt of belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is over reeds in andere lidstaten aan deze belasting onderworpen diensten, verplicht is een verzoek om inlichtingen te richten tot de belastingdiensten van deze andere lidstaten wanneer een dergelijk

verzoek nuttig of zelfs onontbeerlijk is om te bepalen of de belasting over de toegevoegde waarde in eerstbedoelde lidstaat verschuldigd is.

4. Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat met het oog op de toepassing van artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU, de artikelen 2, 250, lid 1, en 273 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 oktober 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, de belastingdienst, om het bestaan van misbruik inzake belasting over de toegevoegde waarde aan te tonen, kan gebruikmaken van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure buiten het medeweten van de belastingplichtige zijn verkregen, bijvoorbeeld door middel van afluistering van telefoongesprekken en inbeslagname van e-mails, op voorwaarde dat bij de verkrijging van deze bewijzen in deze strafprocedure en bij het gebruik ervan in de administratieve procedure de door het Unierecht gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.

In omstandigheden als in het hoofdgeding is het krachtens de artikelen 7, 47 en 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie de taak van de nationale rechter die de wettigheid toetst van de beslissing tot navordering van belasting over de toegevoegde waarde die op dergelijke bewijzen steunt, om na te gaan of, ten eerste, het afluisteren van telefoongesprekken en de inbeslagname van e-mails bij de wet vastgestelde en in de strafprocedure noodzakelijke onderzoeksmiddelen waren en, ten tweede, het gebruik door deze dienst van de met deze middelen verkregen bewijzen eveneens bij wet was toegestaan en noodzakelijk was. Bovendien is het zijn taak om na te gaan of de belastingplichtige in overeenstemming met het algemene beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging in de administratieve procedure de mogelijkheid heeft gehad om toegang tot deze bewijzen te hebben en over deze bewijzen te worden gehoord. Indien de nationale rechter vaststelt dat deze belastingplichtige deze mogelijkheid niet heeft gehad of dat deze bewijzen in de strafprocedure zijn verkregen of in de administratieve procedure zijn gebruikt met schending van artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, moet hij deze bewijzen buiten beschouwing laten en deze beslissing nietig verklaren indien zij als gevolg daarvan grondslag mist. Deze bewijzen moeten eveneens buiten beschouwing worden gelaten wanneer deze rechter niet gemachtigd is te controleren of zij in de strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met het Unierecht of wanneer hij zich niet op zijn minst ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht.

1.2.43. Arrest Ceský rozhlas

Datum: 22.06.2016

Zaak: [C-11/15](#)

Artikel 2, punt 1, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat een openbare omroepactiviteit zoals die in het hoofdgeding, die wordt gefinancierd door middel van een wettelijk opgelegde bijdrage betaald door eigenaars of bezitters van een radiotoestel en die wordt uitgeoefend door een bij de wet opgerichte omroeporganisatie, geen dienst ‘onder bezwarende titel’ is in de zin van die bepaling, en dus niet binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt.

1.2.44. Arrest Bastova

Datum: 10.11.2016

Zaak: [C-432/15](#)

1. Artikel 2, lid 1, onder c), van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de terbeschikkingstelling van een paard door zijn in de belasting over de toegevoegde waarde belastingplichtige eigenaar aan de organisator van een paardenwedren met het oog op deelname van dat paard aan die wedren, geen dienst onder bezwarende titel is in de zin van die bepaling, wanneer die terbeschikkingstelling niet ertoe leidt dat deelnamegeld of een andere directe vergoeding wordt betaald en wanneer enkel de eigenaars van een paard met een goede rangschikking bij aankomst in de wedren prijzengeld ontvangen, ook al is dat op voorhand bepaald. Een dergelijke terbeschikkingstelling van een paard vormt echter wel een dienst onder bezwarende titel wanneer de organisator een vergoeding uitbetaalt onafhankelijk van de rangschikking van het betrokken paard bij aankomst in de wedren.
2. Richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat recht bestaat op aftrek van de voorbelasting die is betaald over de handelingen betreffende de voorbereiding voor en de deelname aan de paardenwedrennen van paarden van de belastingplichtige, die zijn eigen renpaarden en die van derden fokt en traint, op grond dat de kosten voor deze handelingen deel uitmaken van de algemene kosten die met zijn economische activiteit

verband houden, op voorwaarde dat de kosten voor elk van de betrokken handelingen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met deze gehele activiteit. Dat kan het geval zijn wanneer de aldus gemaakte kosten verband houden met de renpaarden die werkelijk zijn bestemd voor de verkoop, of wanneer de deelname van die paarden aan wedrennen, objectief gezien, een middel is ter bevordering van de economische activiteit, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Wanneer een dergelijk recht op aftrek bestaat, dient het prijzengeld dat de belastingplichtige eventueel dankzij de rangschikking van een van zijn paarden bij aankomst in een paardenwedren heeft behaald, niet in de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde te worden opgenomen.

3. Artikel 98 van Richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 14 van bijlage III bij die richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat één enkele samengestelde dienst die bestaat uit meerdere elementen die met name verband houden met de training van de paarden, het gebruik van sportaccommodaties, de stalling van de paarden in een renstal, de voedering en andere verzorging van de paarden, niet aan een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde kan worden onderworpen, wanneer het gebruik van sportaccommodaties in de zin van punt 14 van bijlage III bij die richtlijn en de training van de paarden twee gelijkwaardige elementen van die samengestelde dienst vormen of wanneer de training van de paarden het hoofdelement van die dienst is, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

1.2.45. Arrest SAWP

Datum: 18.01.2017

Zaak: [C-37/16](#)

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij Richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moet aldus worden uitgelegd dat houders van reproductierechten geen dienst in de zin van deze richtlijn verrichten ten behoeve van producenten en importeurs van blanco dragers en van inrichtingen voor opname en reproductie bij wie collectieve beheersorganisaties voor auteursrechten en naburige rechten voor rekening van deze rechthebbenden, maar in eigen naam, een heffing innen op de verkoop van deze inrichtingen en dragers.

1.2.46. Arrest Cussens

Datum: 22.11.2017

Zaak: [C-251/16](#)

1. Het beginsel van het verbod van misbruik moet in die zin worden uitgelegd dat het, los van een nationale maatregel die daaraan werking geeft in de nationale rechtsorde, rechtstreeks kan worden toegepast teneinde te weigeren vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde te verlenen voor de verkoop van onroerende goederen als aan de orde in het hoofdgeding, die heeft plaatsgevonden vóór de uitspraak van het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), zonder dat het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van gewettigd vertrouwen zich daartegen verzetten.
2. De Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet in die zin worden uitgelegd dat in het geval waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties ingevolge het beginsel van het verbod van misbruik zouden moeten worden geverifieerd, over de transacties die geen misbruik vormen belasting over de toegevoegde waarde kan worden geheven op grondslag van de relevante bepalingen van de nationale regeling die in een dergelijke belastingplicht voorzien.
3. Het beginsel van het verbod van misbruik moet in die zin worden uitgelegd dat, teneinde op basis van punt 75 van het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), te bepalen of het wezenlijke doel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties al dan niet bestaat in het verkrijgen van een belastingvoordeel, afzonderlijk rekening dient te worden gehouden met het doel van de huurovereenkomsten die voorafgingen aan de verkoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen.
4. Het beginsel van het verbod van misbruik moet in die zin worden uitgelegd dat de levering van onroerende goederen als aan de orde in het hoofdgeding, erop neer kan komen dat een belastingvoordeel wordt verkregen dat in strijd is met het doel van de relevante bepalingen van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) wanneer deze onroerende goederen, vóór de verkoop ervan aan derden, nog niet daadwerkelijk zijn gebruikt door de eigenaar of de huurder ervan. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in het hoofdgeding het geval is.
5. Het beginsel van het verbod van misbruik moet in die zin worden uitgelegd dat het toepassing vindt in een situatie als aan de orde in het hoofdgeding, die de eventuele vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor een transactie inzake de levering van onroerende goederen betreft.

1.2.47. Arrest XC

Datum: 24.10.2018

Zaak: C-234/17

Het Unierecht, in het bijzonder de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid, dient aldus te worden uitgelegd dat de nationale rechter op grond hiervan niet verplicht is om een rechtsmiddel naar nationaal recht waarmee uitsluitend bij schending van het op 4 november 1950 te Rome ondertekende Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden of van een van de protocollen bij dat Verdrag kan worden verkregen dat een strafprocedure die is afgesloten met een in kracht van gewijsde gegane nationale beslissing wordt overgedaan, uit te breiden tot schendingen van het Unierecht, met name tot inbreuken op het grondrecht dat is gewaarborgd in artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 54 van de Overeenkomst ter uitvoering van het tussen de regeringen van de staten van de Benelux Economische Unie, de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek op 14 juni 1985 te Schengen gesloten akkoord betreffende de geleidelijke afschaffing van de controles aan de gemeenschappelijke grenzen, die op 19 juni 1990 te Schengen (Luxemburg) is ondertekend en op 26 maart 1995 in werking is getreden.

1.2.48. Arrest Glencore Agriculture

Datum: 16.10.2019

Zaak: [C-189/18](#)

Eur-lex.europa.eu

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie dienen aldus te worden uitgelegd dat zij zich in beginsel niet verzetten tegen een regeling of praktijk van een lidstaat volgens welke de belastingdienst bij de controle van het door een belastingplichtige uitgeoefende recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) gebonden is door de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties die hij reeds heeft vastgelegd in het kader van gerelateerde administratieve procedures tegen leveranciers van die belastingplichtige, waarop definitief geworden beslissingen zijn gebaseerd waarin het bestaan van door die leveranciers gepleegde btw-fraude wordt geconstateerd, op voorwaarde dat, ten eerste, deze regeling die belastingdienst niet ontslaat van de verplichting om de belastingplichtige in kennis te stellen van de bewijsdocumenten, waaronder bewijsdocumenten uit die gerelateerde administratieve procedures, op basis waarvan hij voornemens is een besluit te nemen, en die belastingplichtige derhalve niet het recht wordt ontnomen om tijdens de procedure waaraan hij is onderworpen, naar behoren op te komen tegen deze feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties, ten tweede, die belastingplichtige tijdens deze procedure toegang kan krijgen tot alle elementen die zijn verzameld in het kader van deze gerelateerde administratieve procedures of van elke andere procedure waarop de belastingdienst voornemens is zijn besluit te baseren of die dienstig kunnen zijn voor de uitoefening van de rechten van de verdediging, tenzij doelstellingen van algemeen belang een beperking van die toegang rechtvaardigen en, ten derde, de rechter bij wie beroep tegen dat besluit is ingesteld, kan nagaan of deze elementen rechtmatig zijn verkregen en gebruikt en hij de bevindingen in de administratieve besluiten die ten aanzien van die leveranciers zijn genomen en die bepalend zijn voor de uitkomst van het beroep, kan controleren.

1.2.49. Arrest Novo Banco

Datum: 25.02.2021

Zaak: C-712/19

1. De in artikel 49 VWEU neergelegde vrijheid van vestiging moet aldus worden uitgelegd dat zij, in het geval van aftrekken die in mindering worden gebracht van het brutobedrag van een belasting op deposito's van cliënten van kredietinstellingen met hoofdzetel of agentschappen op het grondgebied van een regio van een lidstaat,
 - zich ertegen verzet dat er op het brutobedrag van die belasting een aftrek van 200 000 EUR in mindering wordt gebracht ten gunste van kredietinstellingen die hun hoofdzetel op het grondgebied van die regio hebben;
 - zich niet ertegen verzet dat er op het brutobedrag van die belasting aftrekken van 5 000 EUR in mindering worden gebracht per op het grondgebied van die regio gevestigd agentschap, waarbij dit bedrag wordt verhoogd tot 7 500 EUR voor elk agentschap dat is gelegen in een gemeente met minder dan 2 000 inwoners, tenzij deze aftrekken de facto leiden tot niet te rechtvaardigen discriminatie op grond van

de plaats van de zetel van de betrokken kredietinstellingen, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.

Artikel 63, lid 1, VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het, in geval van een belasting op deposito's van cliënten van kredietinstellingen die hun hoofdzetel of agentschappen op het grondgebied van een regio van een lidstaat hebben, zich ertegen verzet dat het bedrag aan kredieten, leningen, en investeringen die zijn bestemd voor projecten in die regio wordt afgetrokken van het brutobedrag van die belasting, voor zover met deze aftrekken een zuiver economisch doel wordt nagestreefd.

2. [Artikel 401 van Richtlijn 2006/112/EG](#) van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling tot invoering van een belasting die door kredietinstellingen verschuldigd is wegens het aanhouden van cliëntendepositos waarvan de grondslag overeenkomt met het rekenkundig gemiddelde van het driemaandelijkse saldo van die deposito's en die de belastingplichtige niet aan derden mag doorrekenen.

2. Belgische wetgeving

Wetboek Btw

Invoering van de belasting

[Artikel 1 t.e.m. 3bis](#)

Tijdelijke bepalingen

[Artikel 105](#) (afgeschaft door artikel 14 van de Wet van 25 december 2017 (BS, 29 december 2017)

HOOFDSTUK 1 - Omzetbelasting

1. Historiek

In België werd voor de eerste maal een omzetbelasting ingevoerd onder de naam overdrachttaks. Ze werd ingesteld door de Wet van 28 augustus 1921 en werd geheven tegen het tarief van 1%, verschuldigd bij elke overdracht van koopwaren die niet onderworpen was aan het registratierecht op de overdracht van roerende goederen, met dien verstande dat de kleinhandelsverkopen buiten de toepassing van de belasting vielen.

Met die Wet werd de grondslag gelegd voor de uitbouw van een omzetbelasting, die in de periode van 1921 tot 1971 geheven werd onder de naam met het Zegel Gelijkgestelde Taksen en veelvuldige wijzigingen onderging.

De belasting over de toegevoegde waarde (btw) werd voor het eerst ingevoerd in Europa in 1954, meer bepaald in Frankrijk. In 1967 zijn de lidstaten van de toenmalige Europese Economische Gemeenschap overeengekomen om hun nationale omzetbelastingen te vervangen door een gemeenschappelijk btw-stelsel. Sindsdien is de btw wereldwijd in circa 140 landen ingevoerd.

In 2008 waren de inkomsten uit de btw goed voor 21,4% van de nationale belastinginkomsten van de EU-lidstaten (inclusief socialezekerheidsbijdragen), een stijging met 12% ten opzichte van 1952. De btw is daarmee een grote bron van inkomsten voor de nationale begrotingen en in vele lidstaten is het zelfs de belangrijkste bron. De inkomsten uit de btw vertegenwoordigden in 2008 gemiddeld 7,8% van het bbp van een lidstaat, een stijging met bijna 13% ten opzichte van 1995.

De financiële en economische crisis stelt de overheidsfinanciën in vele lidstaten zwaar op de proef. Gelet op de uitgesproken terugval van de inkomsten uit de directe en de eigendomsgerelateerde belastingen sinds de laatste recessie is het niet onwaarschijnlijk dat in vele lidstaten het aandeel van de btw in de totale inkomsten nog verder is toegenomen.

Verschillende lidstaten hebben onlangs hun btw-tarieven verhoogd, of zij overwogen om dit te doen, in het licht van de door de crisis noodzakelijk geworden consolidatie dan wel in het kader van een verschuiving van directe naar indirecte belastingen op de langere termijn.

We bemerken dat iedere lidstaat alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen moet treffen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd, overeenkomstig artikel 325, §§ 1 en 2 VWEU, terwijl dit niet het geval is inzake de directe belasting op de inkomens¹.

Deze verschuiving kan worden verklaard door de relatieve efficiency van verbruiksbelastingen - verbruik vormt immers een bredere en stabielere grondslag dan winsten en inkomsten. Dankzij de bredere grondslag kunnen de tarieven lager

blijven, waardoor de verstorende effecten van belastingheffing worden beperkt, hetgeen dan weer gunstig is voor de groei en de werkgelegenheid².

[1 HvJ, 8 september 2015, zaak C-105/14, arrest Taricco e.a., punten 36 en volgende; 26 februari 2013, zaak C-617/10, arrest Äkerberg Fransson, punt 26.](#)

[2](#) Groenboek over de toekomst van de btw: Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, [112KB] COM(2010) 695.

2. Nadelen van de overdrachttaks

Het principe was dat iedere invoer of levering van een goed met één of andere zegeltaks werd belast; de overdrachttaks werd bijgevolg verschuldigd of het nu ging om de levering door een producent van grondstoffen aan een fabrikant, om de levering van een afgewerkt product door die fabrikant aan de groothandelaar dan wel om de verkoop door de groothandelaar aan de kleinhandelaar. Kortom een waterval van heffingen – het zogenaamde cascadebeginsel – waardoor de fiscale last die op een goed drukte recht evenredig was met het aantal leveringen waarvan dit goed het voorwerp was.

Het cascadebeginsel belette de koper de aan zijn leverancier betaalde taks te recupereren, tenzij door het bedrag als kostenfactor door te rekenen in zijn eigen verkoopprijs. Bijgevolg bleef de taks na iedere overdracht, en zichzelf ophopende, op de producten hangen. Die cumulatie was tekenend voor het systeem en was er de oorzaak van dat het systeem van de overdrachttaks een niet-doorzichtig karakter had. Op geen ogenblik kon nog bepaald worden wat dat de precieze belastingdruk bedroeg in een bepaalde fase van de economische kringloop.

Daarenboven was deze omzetbelasting niet concurrentieneutraal, noch op binnenlands noch op buitenlands vlak;

- op binnenlands vlak omdat de prijs van het eindproduct afhankelijk gemaakt werd van het aantal overdrachten waarvan het goed het voorwerp was;
- op buitenlands vlak omdat de algemeen geldende internationale regel, die stelt dat de omzetbelasting geheven wordt in het land van eindbestemming, niet tot zijn recht kon komen ook al bestond er een systeem van compenserende heffingen bij invoer of stimulerende ontheffingen bij uitvoer (forfaitaire teruggaven). Vele nationale producten werden immers zwaarder belast dan ingevoerde producten, terwijl uitgevoerde producten dan weer bezwaard bleven met omzetbelasting die de afzetmogelijkheden in het buitenland verkleinden.

Ook werkte het stelsel van de cumulatieve omzetbelasting remmend op het investeringsbeleid wat de modernisering van de bedrijven en de opvoering van de productiviteit in de weg stond. De investeringen werden immers tweemaal belast:

- een eerste maal bij de realisatie ervan;
- een tweede maal bij de doorrekening van de kostprijs, via de afschrijvingen, in de prijs van de goederen en de diensten.

Ten slotte had de overdrachttaks het grote nadeel dat enorme voorfinancieringen dienden te gebeuren om de noodzakelijke voorraden aan te leggen; de gecumuleerde belastingdruk op de voorraden kon immers pas gerecupereerd worden bij de verkoop ervan.

3. De gemeenschappelijke markt

Bij het opstellen van het Verdrag van Rome in 1957, was men er zich van bewust dat het systeem van de omzetbelasting, zoals dit bestond in vijf van de zes toekomstige lidstaten, volledig indruiste tegen de door het Verdrag nagestreefde doeleinden en dat het behoud ervan niet verenigbaar was met de doelstellingen van het Verdrag, met name de invoering van een stelsel dat de zekerheid verstrekte dat de concurrentie niet zou vervalst worden in de gemeenschappelijke markt¹.

Om de aanpassing van de verschillende stelsels inzake omzetbelasting zo soepel mogelijk te laten verlopen werd in het Verdrag een politiek programma tot harmonisatie vastgelegd, en werd beslist in opeenvolgende fasen naar de volledige harmonisatie toe te werken.

Door de Raad van Ministers van de Europese Gemeenschappen werden, inzonderheid op grond van de artikelen 99 en 100 van het Verdrag van Rome, richtlijnen vastgesteld betreffende de harmonisering van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelastingen, waarvan de belangrijkste dateren van 11 april 1967 (Eerste en Tweede Richtlijn).

Deze twee richtlijnen, die hoofdzakelijk tot doel hebben de neutraliteit bij de concurrentie te verwezenlijken door de invoering van een neutraal en doorzichtig omzetbelastingstelsel, en die verbindend zijn voor de lidstaten ten aanzien van de regelen die ze vaststellen:

- verbieden de toepassing van cumulatieve belastingstelsels en de daarmee gepaard gaande compenserende heffingen bij invoer en forfaitaire terugvallen bij de uitvoer;
- vervangen de cumulatieve stelsels door een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde;
- bepalen de voornaamste toepassingsmodaliteiten van dat stelsel maar laten voorlopig aan de lidstaten een grote autonomie, onder meer bij de vaststelling van tarieven en vrijstellingen.

Het algemeen principe van de btw ziet er als volgt uit:²

'Het opleggen van een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten die evenredig gelijk is met de prijs van deze goederen en diensten en daarenboven onafhankelijk is van het aantal transacties die hebben plaatsgevonden in het stadium van de heffing dat voorafgaat aan het productie- en distributieproces.'

¹ Zie artikel 30, f) Verdrag van Rome.

² Artikel 2 Eerste Richtlijn nr. 67/227/EEG, 11 april 1967 (PB L°71, 14 april 1967).

4. De Europese Richtlijnen

Krachtens artikel 189 van het EEG-Verdrag heeft de Raad onder meer richtlijnen opgesteld, of met andere woorden werkelijke rechtsinstrumenten.

Een richtlijn is bindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat. Ze is bindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is. Aan de nationale instanties wordt echter de vrijheid gelaten de vorm en de middelen te kiezen, wat betekent dat zij de bevoegdheid bezitten zelf de juridische middelen te bepalen waarmee de richtlijn ten uitvoer zal worden gelegd door omzetting in nationale rechtsbepalingen.

Volgens een vaste rechtspraak van het Europese Hof¹ kan een beschikking van een richtlijn door iedere particulier voor een nationale rechtbank worden ingeroepen vanaf het tijdstip dat ze klaar, precies en onvoorwaardelijk is. Dit is wat men het onmiddellijke effect noemt.

Daartegenover staat dat een richtlijn geen enkele verplichting doet ontstaan in hoofde van deze particulier en bijgevolg niet tegen hem kan worden ingeroepen.

De Zesde Btw-richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977² werd bij herhaling op een substantiële manier gewijzigd. Ingevolge nieuwe aan te brengen wijzigingen aan voornoemde richtlijn heeft de Commissie de wens uitgedrukt, met het oog op meer duidelijkheid en rationalisatie, over te gaan tot een recasting ervan.

In het kader van dit herschrijven, was het noodzakelijk de nog toepasselijke beschikkingen van de Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 te hernemen. Deze richtlijn had betrekking op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting van de verschillende lidstaten³.

De Zesde Btw-richtlijn werd dus opgeheven en vervangen door de Richtlijn 2006/112/EG⁴.

Basisbesluit	Inwerkingtreding	Verplichte omzetting in de lidstaten	Publicatieblad
Richtlijn 2006/112/EG	01.01.2007	01.01.2008	PB L 347 van 11.12.2006

De Btw-richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 werd ondertussen al diverse keren aangepast en gewijzigd.

De navolgende tabel verstrekt de historiek van deze aanpassingen.

Wijzigingen door...	Nr van het officieel publicatieblad	Bladzijde van het officieel publicatieblad	Datum
RICHTLIJN 2006/138/EG van de RAAD van 19 december 2006	L 384	92	29.12.2006
RICHTLIJN 2007/75/EG van de RAAD van 20 december 2007	L 346	13	29.12.2007
RICHTLIJN 2008/8/EG van de RAAD van 12 februari 2008	L 44	11	20.2.2008
RICHTLIJN 2008/117/EG van de RAAD van 16 december 2008	L 14	7	20.1.2009
RICHTLIJN 2009/47/EG van de RAAD van 5 mei 2009	L 116	18	9.5.2009
RICHTLIJN 2009/69/EG van de RAAD van 25 juni 2009	L 175	12	4.7.2009
RICHTLIJN 2009/162/EU van de RAAD van 22 december 2009	L 10	14	15.1.2010
RICHTLIJN 2010/23/EU van de RAAD van 16 maart 2010	L 72	1	20.3.2010
RICHTLIJN 2010/45/EU van de RAAD van 13 juli 2010	L 189	1	22.7.2010
RICHTLIJN 2010/88/EU van de RAAD van 7 december 2010	L 326	1	10.12.2010
RICHTLIJN 2013/42/EU van de RAAD van 22 juli 2013	L 201	1	26.7.2013
RICHTLIJN 2013/43/EU van de RAAD van 22 juli 2013	L 201	4	26.7.2013
RICHTLIJN 2013/61/EU van de RAAD van 17 december 2013	L 353	5	28.12.2013
RICHTLIJN (EU) 2016/856 van de RAAD van 25 mei 2016	L 142	12	31.5.2016

RICHTLIJN (EU) 2016/1065 van de RAAD van 27 juni 2016	L 177	9	1.7.2016
RICHTLIJN (EU) 2017/2455 van de RAAD van 5 december 2017	L 348	7	29.12.2017
Gewijzigd door: BESLISSING (EU) 2020/1109 van de RAAD van 20 juli 2020	L 244	3	29.7.2020
RICHTLIJN (EU) 2018/912 van de RAAD van 22 juni 2018	L 162	1	27.6.2018
RICHTLIJN (EU) 2018/1695 van de RAAD van 6 november 2018	L 282	5	12.11.2018
RICHTLIJN (EU) 2018/1713 van de RAAD van 6 november 2018	L 286	20	14.11.2018
RICHTLIJN (EU) 2018/1910 van de RAAD van 4 december 2018	L 311	3	7.12.2018
RICHTLIJN (EU) 2018/2057 van de RAAD van 20 december 2018	L 329	3	27.12.2018
RICHTLIJN (EU) 2019/475 van de RAAD van 18 februari 2019	L 83	42	25.3.2019
RICHTLIJN (EU) 2019/1995 van de RAAD van 21 november 2019	L 310	1	2.12.2019
RICHTLIJN (EU) 2020/1756 van de RAAD van 20 november 2020	L 396	1	25.11.2020
RICHTLIJN (EU) 2020/2020 van de RAAD van 7 december 2020	L 419	1	11.12.2020
RICHTLIJN (EU) 2021/1159 van de RAAD van 13 juli 2021	L 250	1	15.7.2021

[1](#) Zie ook HvJ, 16 juni 1996, zaak C-57/65, arrest Lütticke, Rec., 1966, 28; HvJ, 3 april 1968, zaak C-28/67, arrest Molkerei Zentrale, Rec., 1968, p. 211; [HvJ, 21 juni 1974, zaak C-2/74, arrest Reyners](#), Rec., 1974, p. 632; [HvJ, 4 december 1974, zaak C-41/74, arrest Van Duyn](#), Rec., 1974, p. 1337; [HvJ, 26 februari 1986, zaak C-152/84, arrest Marshall I](#), Rec., 1986, p. 723; [HvJ, 12 mei 1987, zaak C-372/85, arrest Traen](#), Rec., 1987, p. 2141.

[2](#) Zesde Richtlijn Raad nr. 77/388/EEG, 17 mei 1977 (PB L 145, 13 juni 1977, p. 1) laatst gewijzigd door de Richtlijn nr. 2006/69/EG, 24 juli 2006 (PB L 221, 12 juni 2006, pp. 9-14).

[3](#) Richtlijn nr. 67/227/EEG (PB L 71, 14 april 1967, p. 1301) gewijzigd door de Richtlijn nr. 69/463/EEG (PB L 320, 20 december 1969, p. 34).

[4](#) [Richtlijn Raad nr. 2006/112/EG, 28 november 2006](#) betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB EG L 347/1, 11 december 2006) gewijzigd door Richtlijn nr. 2006/138/EG van 19 december 2006 (PB EG L 384/92, 29 december 2006).

5. De invoering van de btw in België

De twee eerste richtlijnen waren in feite weinig betekenend in functie van het te bereiken einddoel, met name de harmonisatie.

De oplossing van de verschillende problemen werd echter overgelaten aan de nationale wetgever, die tijdelijk een ruime vrijheid kreeg om bijzondere regels en uitzonderingen in stand te houden of in te voeren. Hierbij wordt hoofdzakelijk verwiesen naar tarieven, vrijstellingen en de uitsluiting van sommige diensten die geen invloed hebben op de prijzen.

Een met de richtlijnen overeenstemmend wetsontwerp tot invoering van een Belgisch Wetboek Btw, werd op 15 oktober 1968 ingediend. De Wet tot invoering in België van de Belasting over de Toegevoegde Waarde dateert van 3 juli 1969¹.

Bij de Wet van 19 december 1969² werd de inwerkingtreding van de btw met een jaar uitgesteld en naar 1 januari 1971 verschoven.

De btw-wetgeving heeft tot 31 december 1992 een betrekkelijke stabiliteit tentoongespreid om reden van een in feite beperkte omzetting van de Zesde Richtlijn in 1978 en het regelend mechanisme ter zake van import- en exportverrichtingen.

De inwerkingtreding van het overgangsregime heeft een ware omwenteling veroorzaakt: de btw-wetgeving doorworstelt als gevolg van dit overgangsregime een moeilijke fase ingevolge een werkelijke omzetting van de Zesde EEG-Richtlijn met de daarvan verbonden voorwaarden binnen de gemeenschappelijke markt alsmede de daaruit voortvloeiende intracommunautaire problemen.

[1](#) [Wet 3 juli 1969](#) tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (BS, 17 juli 1969).

[2](#) Wet 19 december 1969 (BS, 20 december 1969).

6. De inwerkingtreding van een definitief geworden overgangsregime? – De gemeenschappelijke markt

De gemeenschappelijke markt

Op de symbolisch geworden datum van 1 januari 1993 werd de eenheidsmarkt geïnstalleerd.

In deze eenheidsmarkt is één van de voornaamste doelstellingen uiteraard het vrije verkeer van goederen en diensten, waaruit de verdwijning van alle douaneformaliteiten binnen de Gemeenschap dient voort te vloeien. We herinneren eraan dat het vrije verkeer van goederen één van de vier belangrijkste vrijheden (personen, goederen, diensten en kapitalen bewegen zich zonder belemmeringen binnen de Gemeenschap) is in een Gemeenschap zonder binnengrenzen¹.

De weg naar deze eenheidsmarkt was en is moeilijk. Het Europees Hof van Justitie heeft een belangrijke rol gespeeld teneinde de toepassing toe te laten van de genomen maatregelen die in het Verdrag van Rome voorzien zijn.

Op het gebied van de indirecte belastingen heeft het Europees Hof een interpretatie gegeven aan het artikel 95 van het Verdrag van Rome, de aanleiding tot het realiseren van de eenheidsmarkt.

Het artikel 95 van het Verdrag van Rome luidt als volgt:

'Geen enkele lidstaat mag, al dan niet rechtstreeks, hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook heffen dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven. Daarenboven belast geen enkele lidstaat de producten van andere lidstaten op een manier die onrechtstreeks leidt tot het beschermen van eigen producten.'

De bedoeling van artikel 95 van het Verdrag is aldus het vrije verkeer van goederen toe te laten en verbiedt elke vorm van bescherming die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen, die discriminerend zijn ten opzichte van goederen uit andere lidstaten.

Dit absoluut verbod, met directe uitwerking, heeft als doel een volstrekte neutraliteit van binnenlandse belastingen te verzekeren ten opzichte van de nationale en ingevoerde producten².

Het Hof heeft als eerste en belangrijkste zorg de intracommunautaire uitwisseling van goederen te waarborgen³ en veroordeelt daarom discriminerende of beperkende nationale maatregelen op het gebied van de invoer van goederen⁴.

Het Hof heeft inderdaad, in de [zaak Schul 1](#), evenals in het arrest Drexel⁵, geoordeeld dat, in de interpretatie van artikel 95 van het Verdrag van Rome, rekening dient gehouden te worden met de doelstellingen van het Verdrag, waarin de artikelen 2 en 3, de installatie van een eenheidsmarkt wordt beoogd, waarbij elke concurrentieverstoring geëlimineerd wordt teneinde de fusie van de nationale markten te bewerkstelligen en de meest gunstige voorwaarden te creëren om een interne markt te bekomen.

De Richtlijnen 91/680/EEG en 92/111/EEG zijn in dat verband de belangrijkste instrumenten geweest van een overgangsregime dat in principe moet beëindigd worden op 31 december 1996.

Herinneren wij eraan dat de overgangsregeling een zekere distorsie teweeggebracht heeft tussen de belastingplichtigen die hun aankopen in België of buiten de Gemeenschap doen en diegenen die hun aankopen verrichten in andere lidstaten en zodoende van een algemeen stelsel van verlegging van heffing genieten.

Nochtans mag men echter niet uit het oog verliezen dat hoewel dit op zekere wijze het aankopen in andere lidstaten kan bevoordelen ten opzichte van het aankopen in België, deze toestand eveneens voordelig is voor de Belgische belastingplichtigen die verkopen aan belastingplichtigen, gevestigd in andere lidstaten die eveneens van dit stelsel van verlegging van heffing genieten⁶.

Herhaald wordt dat het overgangsregime in principe diende beëindigd te zijn op 31 december 1996. Wij weten ondertussen dat dit niet is gebeurd. Meer zelfs, er kan enkel vastgesteld worden dat het huidige systeem, in tegenstelling tot de uiteindelijke doelstelling, enkel de naam gemeen heeft. Er bestaan immers te veel verschillen tussen de wetgevingen in de diverse lidstaten.

Niettemin is het een algemeen aanvaard gegeven dat het in aanmerking nemen van de economische realiteit een fundamenteel criterium vormt voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van de btw⁷.

De overstap naar een definitief stelsel dat eens te meer het fiscale landschap zal omgooien - zonder enige garantie op succes - zou hoe dan ook de slechtste oplossing betekenen.

Het komt er bijgevolg op aan het huidige stelsel te behouden, mits verwijdering van de twee obstakels die een betere werking waarborgen:

1. onverenigbare regels op het vlak van de aftrekregeling van de belasting over de toegevoegde waarde;
2. de talloze afwijkingen op de regels van belastingheffing die toegestaan worden aan de onderscheiden lidstaten.

'De belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt door de burgers betaald, door de bedrijven geïnd en is goed voor meer dan 20% van de nationale inkomsten. Zij is daarom van aanzienlijk belang voor elke EU-burger. Het is nu echter veertig jaar geleden dat het EU-btw-stelsel voor het eerst is opgezet en het past niet langer bij onze op dienstverlening gerichte en op technologie gebaseerde economie. De tijd is rijp voor een ambitieuze hervorming van de btw', aldus Algirdas Šemeta, Commissaris voor belastingen en douane-unie, audit en fraudebestrijding.⁸

¹ Cf. artikel 13 Europese Eenheidsakte 17 en 28 februari 1986, een artikel 8A inlassend in het Verdrag van Rome van 25 maart 1957.

[2](#) HvJ, 27 februari 1980, zaken C-168/78, C-169/78 en C-171/78, Rec., 1980, pp. 347, 385 en 447.

[3](#) HvJ, 15 oktober 1978, zaak C-159/78, Rec., 1979, p. 3247.

[4](#) Cf. [HvJ, 5 mei 1982, zaak C-15/81, arrest Schul 1](#), Rec., 1982, p. 1409; [HvJ 21 mei 1985, zaak 47/84, arrest Schul 2](#), Rec., 1985, p. 1491; [HvJ, 23 januari 1986, zaak C-39/85, arrest Bergerestbecque](#), Rec., 1986, p. 259; [HvJ, 23 februari 1988, zaak C-299/86, arrest Drexel](#), Rec., 1988, p. 1213.

[5](#) Cf. [HvJ, 25 februari 1988, zaak C-299/86, arrest Drexel](#), Rec., 1988, p. 1235, nr. 24.

[6](#) Vr. nr. 521, de heer Beaufays, 29 juli 1996; Vr. en Antw. Kamer 1995-1996, nr. 53.

[7](#) [HvJ, 20 februari 1997, zaak C-260/95, arrest DFDS](#), punt 23, Fiscaliteit Nu, nr. 17/97.

[8](#) Europese Commissie, Persbericht 6 december 2011.

HOOFDSTUK 2 - Grote lijnen van de btw

1. Algemene werking van de btw

Het stelsel van de btw is gebaseerd op drie fundamentele begrippen die onverbrekelijk met elkaar verbonden zijn:

1. de belastingplichtige ([artikelen 9, 11 en 13 Btw-richtlijn](#));
2. de belastbare handelingen ([artikel 2 Btw-richtlijn](#));
3. de aftrekregeling en de betaling ([artikelen 167 en 168 Btw-richtlijn](#)).

Volgens advocaat-generaal Kokott wordt, in het kader van de Unierechtelijke btw-wetgeving – en op dit punt verschilt deze van de typische wetgeving betreffende de inkomstenbelasting – geen belasting geheven over wijzigingen in het vermogen (dat wil zeggen over waardestijgingen), maar vormen werkzaamheden het enige aangrijppingspunt¹.

Dit vloeit voort uit de bewoordingen van artikel 2 ('handelingen'), artikel 9 ('economische activiteit'), artikel 13 ('werkzaamheden [...] verrichten') en artikel 168 Btw-richtlijn ('goederen [...] worden gebruikt').

Bijgevolg bestaat er in de gehele btw-wetgeving geen verplichting om een overzicht van het vermogen (balans) op te stellen².

Het bedrag van de verschuldigde btw wordt ook niet berekend op basis van de vergelijking van meerdere vermogens op verschillende tijdstippen (zogenoemde vergelijking van bedrijfsvermogens), maar op basis van de kosten die een derde voor een levering of dienstverrichting maakt³.

[1](#) [Conclusie door advocaat-generaal Kokott, voorgesteld op 6 april 2017, zaak C-132/16, arrest Iberdrola immobiliaria Real estate investements](#), punt 22.

[2](#) [Conclusie door advocaat-generaal Kokott, voorgesteld op 6 april 2017, zaak C-132/16, arrest Iberdrola immobiliaria Real estate investements](#), punt 22.

[3](#) [Conclusie door advocaat-generaal Kokott, voorgesteld op 6 april 2017, zaak C-132/16, arrest Iberdrola immobiliaria Real estate investements](#), punt 22.

1.1. De belastingplichtige

1.2. De belastbare handelingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.3. De aftrekregeling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Karakteristieken

3. Principe van het respect voor de concurrentiële neutraliteit

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Voorbeelden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Grenzen van het toepassingsveld van de btw – Economische activiteit – Tegenprestatie

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. De directe band – Het rechtstreekse verband

7. Lijst van de handelingen buiten de werkingssfeer

HOOFDSTUK 3 - Enkele opmerkingen inzake btw-fraude

HOOFDSTUK 4 - Uitbreidung van de Europese Unie

In 2007 waren we toe aan de 6de uitbreiding. Herinneren we er in dit verband aan dat de zes stichtende lidstaten België, Frankrijk, Luxemburg, Italië, Nederland en Duitsland zijn.

1973	Het Europa van de Negen (1ste uitbreiding): aansluiting van Denemarken, het Verenigd Koninkrijk (uittreding vanaf 01.01.2021) en Ierland
1981	Het Europa van de Tien (2de uitbreiding): aansluiting van Griekenland
1986	Het Europa van de Twaalf (3de uitbreiding): aansluiting van Spanje en Portugal
1995	Het Europa van de Vijftien (4de uitbreiding): aansluiting van Oostenrijk, Finland en Zweden
1 mei 2004	Het Europa van de Vijfentwintig (5de uitbreiding): aansluiting van Cyprus, Estland, Hongarije, Letland, Litouwen, Malta, Polen, Slowakije, Slovenië en Tsjechië
2007	Bulgarije en Roemenië (6de uitbreiding)
1 juli 2013	Kroatië (7de uitbreiding): op 9 december 2011 hebben de staatshoofden en het Europees Parlement met Kroatië een toetredingsakkoord ondertekend. Onder voorbehoud van ratificatie door alle lidstaten en Kroatië wordt deze op 1 juli 2013 lidstaat van de EU.

Sedert de effectieve uittreding van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie op 01.01.2021 is het Europees btw-stelsel in principe niet meer van toepassing op de btw-handelingen tussen de 27 lidstaten van de Europese Unie en het Verenigd Koninkrijk.

Nochtans is overeenkomstig de modaliteiten opgenomen in artikel 8 van het Protocol inzake Ierland/Noord-Ierland bij het Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie gedaan te Brussel en Londen op 24 januari 2020, een bijzonder statuut voorzien inzake btw voor Noord-Ierland.¹

¹ Zie artikel 1, §3bis W.Btw.

HOOFDSTUK 5 - Misbruiken

1. Het huidig klimaat

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Economische context

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Toepassingsvoorwaarden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Het verband met de Verordening 282/2011

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Omzetting in de btw-wetgeving

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Een maximalistische administratieve circulaire?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Hoe past de Administratie het begrip misbruik toe?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Omstandigheden om misbruik te voorkomen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9. Behoud van de keuze voor de minst belaste weg

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10. Inwerkingtreding van de antimisbruikbepalingen in België

10.1. Vooraf

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.2. Het beginsel van het verbod op misbruik is een algemeen beginsel van het Europees recht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

11. Evolutie in de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie

11.1. Het arrest Weald Leasing

11.2. Het arrest Tanoarch

11.3. Het arrest Newey

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

11.4. Het arrest WebMindLicences

Een licentieovereenkomst heeft als gevolg dat een lager btw-tarief (van toepassing in Madeira) is verschuldigd, maar in werkelijkheid wordt verricht in Hongarije. Is dit een contract dat een misbruik uitmaakt vermits niet de juiste plaats van de dienst is vermeld?

11.4.1. Rol van de nationale wetgeving

Om vast te stellen of een dergelijk contract een misbruik uitmaakt, komt het aan de nationale rechter toe om het geheel van de feitelijke elementen te ontleden die aan hem worden onderworpen zoals:

- nagaan of de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting niet daadwerkelijk op Madeira was gevestigd;
- nagaan of deze vennootschap voor de uitoefening van de betrokken economische activiteit niet over een geschikte structuur in termen van lokalen, menselijke en technische middelen beschikte, of nog of deze vennootschap deze economische activiteit niet in eigen naam en voor eigen rekening, op eigen verantwoordelijkheid en op eigen risico uitoefende.

11.4.2. Gevolgen van het bestaan van misbruik: rectificatie

Wanneer misbruik is vastgesteld, moeten de in het kader daarvan verrichte transacties zo worden geverifieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dat misbruik vormen¹.

Een dergelijke herdefinitie heeft een dubbel gevolg:

- de plaats van een dienst moet worden gerechtvaardigd wanneer die is bepaald in een andere lidstaat dan de lidstaat waarin die plaats zou zijn gelegen als geen misbruik was gepleegd;
- de btw moet worden voldaan in de lidstaat waarin die had moeten worden voldaan, ook al is die betaald in de andere lidstaat².

1 HvJ, 21 februari 2006, zaak C-255/02, arrest Halifax e.a., EU:C:2006:121, punt 98 en 20 juni 2013, zaak C-653/11, arrest Newey, EU:C:2013:409, punt 50.

2 HvJ, 17 december 2015, zaak C-419/14, arrest WebMindLicenses, punt 53.

11.5. Het arrest Cussens van het Europees Hof

Het Europees Hof herinnert eraan dat de uit het arrest Halifax voortgekomen rechtspraak niet vereist dat wordt aangetoond dat het verkrijgen van een belastingvoordeel het enige doel van de betrokken transacties is.

Hoewel transacties die uitsluitend een dergelijk doel hebben aan de uit die rechtspraak voortvloeiende vereiste kunnen voldoen, heeft het Hof in punt 45 van het arrest van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06) gepreciseerd dat dit ook geldt wanneer de verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel van de betrokken transacties is¹.

In de specifieke situatie van het arrest Cussens bestaan de transacties in verscheidene overeenkomsten die betrekking hebben op dezelfde onroerende goederen en zijn aangegaan tussen verschillende personen, te weten de twee huurovereenkomsten tussen verzoekers in het hoofdgeding en een vennootschap alsmede, na de beëindiging van die overeenkomsten, de verkoop van die onroerende goederen aan derden.

Om te bepalen of de huurovereenkomsten die voorafgingen aan de verkoop van de aan de orde zijnde onroerende goederen hoofdzakelijk tot doel hadden een belastingvoordeel te verkrijgen, moet specifiek rekening worden gehouden met het doel van deze huurovereenkomsten.

Er moet afzonderlijk rekening worden gehouden met het doel van de huurovereenkomsten die voorafgingen aan de verkoop van de aan de orde zijnde onroerende goederen².

Dergelijke elementen kunnen bepalen of het wezenlijke doel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties al dan niet bestaan in het verkrijgen van een belastingvoordeel, niettegenstaande het eventueel bestaan van economische doeleinden³.

In casu hadden de huurovereenkomsten geen enkele commerciële realiteit en zijn zij tussen verzoekers in het hoofdgeding een met hen verbonden onderneming aangegaan met het doel de btw te verlagen over de verkoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen, die zij voornemens waren op een later tijdstip plaats te laten vinden.

Wat de omstandigheid betreft die met deze huurovereenkomsten werd beoogd, namelijk die verkoop belastingtechnisch zo efficiënt mogelijk uit te voeren, moet worden vastgesteld dat deze doelstelling niet kan worden beschouwd een ander doel te hebben dan het verkrijgen van een belastingvoordeel, aangezien het gewenste effect juist moet worden bereikt door een vermindering van de belastingdruk⁴.

1 HvJ, 22 november 2017, zaak C-251/16, arrest Cussens, punt 53.

2 Zie in die zin HvJ, arrest Halifax voornoemd, punten 75 en 81.

3 HvJ, 21 februari 2008, zaak C-425/06, arrest Part Service, punt 62.

4 HvJ, 22 november 2017, zaak C-251/16, arrest Cussens, punt 61.

11.6. Het arrest Kuršu zeme

In een arrest van 10 juli 2019 oordeelde het Europees Hof van Justitie dat het loutere bestaan van een keten van leveringen van goederen zonder dat de eindafnemer deze goederen daadwerkelijk ontvangt van de onderneming op de factuur als leverancier van die goederen, op zich niet de conclusie kan rechtvaardigen dat de transactie tussen die twee ondernemingen (de laatste in de keten) niet zou hebben plaatsgevonden.¹.

1 E.H.v.J., arrest Kuršu zeme, 10 juli 2019, C-273/18, eur-lex.europa.eu.

11.6.1. Wat zijn de feiten?

Kuršu zeme is een in Letland gevestigde vennootschap die van februari tot en met december 2012 aangifte heeft gedaan van goederenverwervingen bij een andere in Letland gevestigde vennootschap, KF Prema, en de daarvoor betaalde voorbelasting in aftrek heeft gebracht.

Bij een belastingcontrole heeft de Letse fiscale administratie vastgesteld dat deze verwervingen plaatsvonden na een reeks van opeenvolgende transacties tussen verscheidene vennootschappen. De betrokken goederen waren namelijk eerst door UAB „Baltfisher”, een in Litouwen gevestigde vennootschap, verkocht aan twee in Letland gevestigde vennootschappen. De goederen zijn vervolgens door laatstgenoemden doorverkocht aan een andere in Letland gevestigde vennootschap, die ze heeft doorverkocht aan KF Prema, die ze ten slotte doorverkocht aan Kuršu zeme, die zelf het transport van de goederen van Klaipėda (Litouwen) naar haar fabriek in Letland heeft verzorgd.

11.6.2. Wat is de stellingname van de fiscale administratie?

Bedoelde Administratie heeft geconcludeerd dat de tussenvennootschappen feitelijk op geen enkele wijze aan de verwerving van de betrokken goederen deelnamen en dat Kuršu zeme niet onkundig kon zijn van de kunstmatige aard van die keten.

Zij was dan ook van mening was dat Kuršu zeme de betrokken goederen in werkelijkheid rechtstreeks had verkregen van Baltfisher.

Bijgevolg werd de aftrek van btw verworpen die voorkwam om de factuur uitgereikt door KF Prema, terwijl werd overgegaan tot de navordering van de verschuldigde btw die verschuldigd is op de intracommunautaire verwerving van de niet aangegeven goederen.

De Letse fiscale administratie oordeelt dat het niet gaat over fraude maar over misbruik.

Voor de vaststelling van misbruik moet worden voldaan aan twee voorwaarden:

- dat de betrokken handelingen, in weervil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van de Btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend en
 - dat uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen¹.
-

1 zie o.a. arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, punt 36.

11.6.3. Beslissing van het Hof

De Letse fiscale administratie heeft niet aangetoond:

- welk ongerechtvaardigd belastingvoordeel Kuršu zeme zou hebben genoten en
- heeft de eventuele ongerechtvaardigde belastingvoordelen niet aangeduid die zouden zijn verkregen door de andere vennootschappen die hebben deelgenomen aan de betrokken keten van opeenvolgende transacties van goederenverkoop, teneinde na te gaan of het daadwerkelijke doel van die transacties uitsluitend bestond in het verkrijgen van een ongerechtvaardigd belastingvoordeel.

Derhalve dient te worden vastgesteld dat het enkele bestaan van een transactieketen en het feit dat Kuršu zeme de betrokken goederen fysiek in bezit kreeg in het entrepot van Baltfisher zonder ze daadwerkelijk te ontvangen van de op de factuur van die goederen als leverancier vermelde vennootschap, te weten KF Prema, niet zonder meer de conclusie rechtvaardigen dat Kuršu zeme voornoemde goederen niet van KF Prema heeft verkregen zodat de transactie tussen die twee vennootschappen niet zou hebben plaatsgevonden.

Aangezien de bevoegde belastingautoriteit geen enkel bewijs heeft geleverd dat er sprake is van misbruik, kan de belastingplichtige het recht op aftrek niet worden ontezegd¹.

[1 E.H.v.J., arrest Kuršu zeme, 10 juli 2019, C-273/18, eur-lex.europa.eu.](#)

11.6.4. Opmerking

Het is dan ook niet verrassend dat het Hof van Justitie eraan herinnert dat het bestaan van een misbruik door de overheid moet worden aangetoond, met ondersteunende bewijzen.

Natuurlijk zijn opeenvolgende verkopen van dezelfde goederen als zodanig volkomen legitiem.

Op dit niveau herinnert het Hof van Justitie eraan dat het niet noodzakelijk is dat de eerste koper eigenaar van de goederen in kwestie is geworden op het moment van vervoer, aangezien het bestaan van een levering in de zin van artikel 14, lid 1, van de Btw-richtlijn niet veronderstelt dat de juridische eigendom van de goederen wordt overgedragen¹.

[1 zie in die zin E.H.v.J., arresten van 8 februari 1990, Safe, C-320/88, punt 9; van 18 juli 2013, Evita-K, C-78/12, punt 33 en verordening van 6 februari 2014, Jagietto, C-33/13, punt 32.](#)

11.7. Het arrest Glencore van het Europees Hof

11.7.1. Herinnering aan de beginselen

Het Hof van Justitie heeft herhaaldelijk geoordeeld dat personen zich niet op frauduleuze of oneigenlijke wijze mogen beroepen op de regels van het recht van de Unie. Bijgevolg is het aan de nationale autoriteiten en rechtsbanken om het recht op aftrek te weigeren als in het licht van objectieve factoren wordt vastgesteld dat dit recht op frauduleuze of oneigenlijke wijze wordt ingeroepen¹.

Als dat het geval is wanneer de belastingplichtige zelf fraude pleegt, is dat ook het geval wanneer een belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn verwerving deelnam aan een transactie waarbij sprake was van btw-fraude.

Een belastingplichtige kan dus alleen het recht op aftrek worden ontezegd als op basis van objectieve factoren wordt vastgesteld dat de belastingplichtige aan wie de goederen of diensten waarop het recht op aftrek is gebaseerd, zijn geleverd, wist of had moeten weten dat hij door de verwerving van deze goederen of diensten deelnam aan een transactie waarbij sprake is van btw-fraude door de leverancier of dienstverrichter of een andere handelaar die betrokken is bij de input- of outputketen van deze leveringen of diensten².

Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering vormt op de toepassing van het grondbeginsel van het recht op aftrek, is het aan de belastingdienst om de objectieve factoren waaruit kan worden geconcludeerd dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarop het recht op aftrek is gebaseerd, bij een dergelijke fraude betrokken was, rechtens genoegzaam vast te stellen³.

[1 Zie in die zin E.H.v.J., arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punten 35 tot 37 en van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, punt 50.](#)

[2 Zie in die zin E.H.v.J., arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punten 38 tot 40 en van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, punt 29., Astone, C-332/15, punt 50.](#)

[3 Zie in die zin E.H.v.J., arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, punt 29.](#)

11.7.2. Ontbreken van regels over de wijze waarop bewijzen van btw-fraude moeten worden geleverd

Aangezien het recht van de Unie niet voorziet in regels over de wijze waarop het bewijs van btw-fraude moet worden geleverd, moeten deze objectieve elementen door de belastingadministratie worden vastgesteld overeenkomstig de bewijsregels van het nationale recht. Deze regels mogen echter de doeltreffendheid van het recht van de Unie niet ondermijnen en moeten de door dat recht, en met name door het Handvest, gewaarborgde rechten eerbiedigen.¹.

Zo heeft het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in zijn arrest van 17 december 2015 in de zaak WebMindLicenses, reeds aangehaald, in punt 68 van dat arrest geoordeeld dat het recht van de Unie zich er niet tegen verzet dat de belastingadministratie in het kader van een administratieve procedure, om het bestaan van een misbruik op het gebied van de btw vast te stellen, gebruik kan maken van bewijsmateriaal dat is verkregen in het kader van een parallelle strafrechtelijke procedure die nog niet is afgesloten ten aanzien van de belastingplichtige.

Er dient eveneens aldus te worden geoordeeld wanneer met het oog op de vaststelling van btw-fraude gebruik wordt gemaakt van bewijzen die zijn verkregen in niet-afgesloten strafprocedures die de belastingplichtige niet betreffen, of die zijn verzameld in het kader van gerelateerde administratieve procedures waarbij, zoals in het hoofdgeding, de belastingplichtige geen partij was.²

¹ Zie in die zin arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, punten 65 tot 67.

² Zie [E.H.v.J., arrest Glencore Agriculture Hungary, 16 oktober 2019, C-189/18, punt 38](#).

11.7.3. Recht op verdediging tijdens een fiscale controle

Dat algemene beginsel is van toepassing in omstandigheden waarin een lidstaat, teneinde te voldoen aan de uit de toepassing van het Unierecht voortvloeiende verplichting om alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden, een belastingplichtige aan een belastingcontrole onderwerpt.¹

Het recht om te worden gehoord, dat integraal deel uitmaakt van de eerbiediging van de rechten van de verdediging, waarborgt dat eenieder in staat wordt gesteld zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken in het kader van een administratieve procedure en voordat een besluit wordt genomen dat zijn belangen kan schaden. Volgens de rechtspraak van het Hof heeft de regel dat aan de geadresseerde van een bezwarend besluit de gelegenheid moet worden gegeven om zijn opmerkingen kenbaar te maken voordat dit besluit wordt genomen, tot doel de bevoegde instantie in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante gegevens. Die regel beoogt met name, ter verzekering van de effectieve bescherming van de betrokken persoon, deze laatste in staat te stellen om een vergissing te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen, niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten.²

Het recht om te worden gehoord, impliceert tevens dat de overheid met de nodige aandacht kennis neemt van de opmerkingen van de betrokkenen door alle relevante gegevens van het geval zorgvuldig en onpartijdig te onderzoeken en het besluit omstandig te motiveren. De verplichting om een besluit op voldoende specifieke en concrete wijze te motiveren zodat betrokkenen in staat is te begrijpen waarom zijn verzoek is geweigerd, vormt dus het uitvloeisel van het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging.³

Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging evenwel geen absolute gelding, maar kan het beperkingen bevatten, mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduldbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast.⁴

¹ Zie [E.H.v.J., arrest Glencore Agriculture Hungary, 16 oktober 2019, C-189/18, punt 40](#).

² Zie [E.H.v.J., arrest Glencore Agriculture Hungary, 16 oktober 2019, C-189/18, punt 41](#).

³ Zie [E.H.v.J., arrest Glencore Agriculture Hungary, 16 oktober 2019, C-189/18, punt 42](#).

⁴ Zie [E.H.v.J., arrest Glencore Agriculture Hungary, 16 oktober 2019, C-189/18, punt 43](#).

11.7.4. De belastingplichtige moet zijn standpunt naar behoren en effectief kunnen maken

Volgens het Europees Hof moet aan de belastingplichtige aan wie de uitoefening van het recht op btw-aftrek wordt geweigerd de mogelijkheid worden geboden om zijn standpunt ten aanzien van de gegevens waarop de belastingdienst zich wil beroepen, in de loop van de administratieve procedure en vóór de vaststelling van een voor zijn belangen nadelige beslissing, naar behoren en effectief kenbaar te maken maken¹. Zij heeft gevolgen voor de mogelijkheid voor de bevoegde instantie om naar behoren alle relevante gegevens in aanmerking te nemen en voor de betrokken persoon om, in voorkomend geval, een vergissing recht te zetten.

De belastingdienst heeft de verplichting om met de nodige aandacht kennis te nemen van de opmerkingen van de betrokkenen door alle relevante gegevens van het geval zorgvuldig en onpartijdig te onderzoeken en zijn besluit omstandig te motiveren.

¹ Zie [E.H.v.J., arrest Glencore Agriculture Hungary, 16 oktober 2019, C-189/18, punt 49.](#)

12. Herkwalificatie van de contractuele bepalingen

Het is rechtspraak van het Europees Hof dat de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt bij de kwalificatie van een handeling als belastbare handeling¹.

¹ Zie in die zin [HvJ, 7 oktober 2010, zaken C-53/09 en C-55/069, arrest Loyalty Management UK en Baxi Group, Jurispr. p. I-9187, punten 39 en 40 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.](#)

12.1. Principe van de realiteit

Aangezien de contractuele bepalingen normaliter de economische en commerciële realiteit van de handelingen weergeven, vormen zij, omwille van de rechtszekerheid, een in aanmerking te nemen factor teneinde te bepalen wie de verrichter en de ontvanger zijn van een 'dienst' in de zin van artikelen 2, punt 1 en 6, lid 1 Zesde Richtlijn.

12.2. Herinnering

Het Hof heeft meermaals geoordeeld dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doelstelling is die door de Zesde Richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en dat het verbod van misbruik het verbod met zich meebrengt van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen¹.

¹ Zie [HvJ, 22 mei 2008, zaak C-162/07, arrest Ampliscientifica en Amplifin, Jurispr. p. I-4019, punt 28; 27 oktober 2011, zaak C-504/10, arrest Tanoarch, punt 51, en HvJ, 12 juli 2012, zaak C-326/11, arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punt 35.](#)

12.3. Artificiële constructie – Geval van herkwalificatie

Toch kan blijken dat bepaalde contractuele bepalingen de economische en commerciële realiteit van de handeling soms niet geheel weergeven. Dat is met name het geval wanneer blijkt dat deze contractuele bepalingen een zuiver kunstmatige constructie vormen die niet beantwoordt aan de economische en commerciële realiteit van de handelingen.

Het is de taak van de verwijzende rechter om op basis van een globale beoordeling van de omstandigheden van het hoofdgeding na te gaan of de contractuele bepalingen de economische realiteit waarheidsgrouw weergeven¹.

Is dat het geval, dan moeten deze contractuele bepalingen zodanig worden geverifieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de handelingen die dit misbruik vormen².

Aan de contractuele bepalingen kan worden voorbijgegaan, zodat ze niet tegenstelbaar zijn aan de Commissie wanneer blijkt dat zij niet de economische en commerciële realiteit weergeven, maar een zuiver kunstmatige constructie vormen

die geen verband houdt met de economische realiteit en alleen bedoeld is om een belastingvoordeel te verkrijgen, hetgeen de nationale rechter moet beoordelen³.

1 Zie [HvJ, 20 juni 2013, zaak C-653/11, arrest Newey](#), nr. 49.

2 Zie in die zin [arrest Halifax e.a.](#), punt 98.

3 Zie [HvJ, 20 juni 2013, zaak C-653/11, arrest Newey](#), nrs. 51 en 52.

12.4. Met elkaar verbonden handelingen waarbij bepaalde een misbruik uitmaken

In het arrest Cussens heeft het Europees Hof zich uitgesproken over de behandeling van verbonden handelingen, waarbij de ene misbruik uitmaken en de andere niet.

In dergelijke onderstelling, wanneer bepaalde transacties ingevolge het beginsel van het verbod van misbruik zouden moeten worden geherdefinieerd, over de transacties die geen misbruik vormen, kan belasting over de toegevoegde waarde worden geheven op grondslag van de relevante bepalingen van de nationale regeling die in een dergelijke belastingplicht voorzien¹.

1 [HvJ, 22 november 2017, zaak C-251/16, arrest Cussens](#), punt 2 dictum.

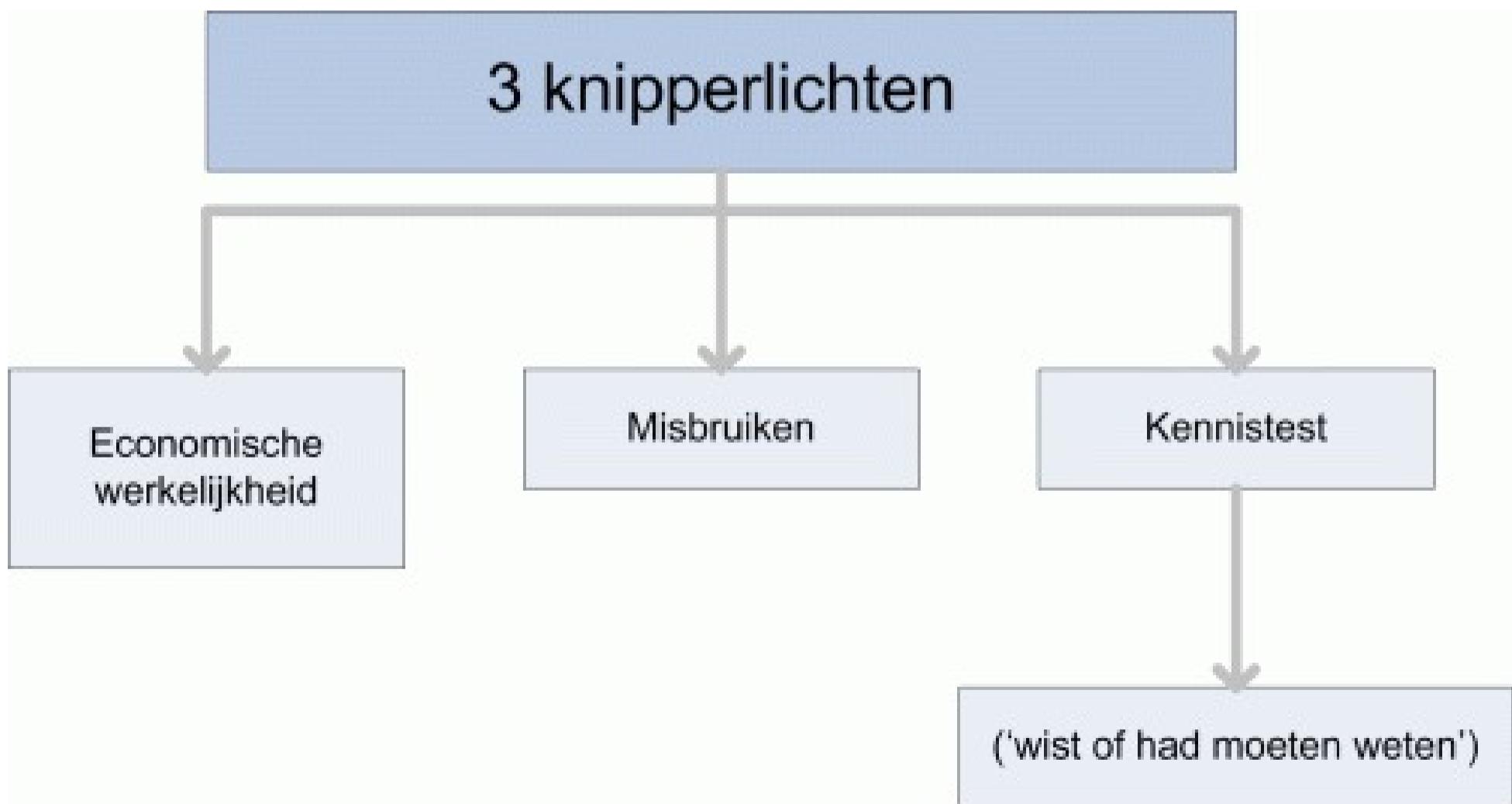
13. Knipperlichten

Een uitleggingsbeginsel is een onmisbare veiligheidsklep om de doelstellingen van gemeenschapsbepalingen te beschermen tegen een formalistische, enkel op hun letterlijke betekenis gebaseerde toepassing¹.

Deze bepaling is onmisbaar teneinde de doelstellingen van alle wetgevende communautaire bepalingen te beschermen tegen een formalistische toepassing ervan, enkel gebaseerd op een eerste betekenis.

Er wordt met name sterk aanbevolen de bestaande structuren te verifiëren.

Op basis van de jurisprudentie van het Europese Hof, bestaan er drie knipperlichten waarmee rekening dient gehouden te worden wanneer een constructie in de plaats wordt gesteld.



1 [HvJ, conclusies van 7 april 2011, zaak C-255/02, arrest Halifax, randnr. 74.](#)

14. Rechterlijke beslissing verleent gezag van gewijsde (res iudicata) en misbruiken

In dit verband heeft het Europese Hof van Justitie zich als volgt uitgesproken:

- een dergelijke uitlegging belet niet dat een rechterlijke uitspraak met gezag van gewijsde opnieuw in geding wordt gebracht, ook al bevat deze beslissing een schending van het gemeenschapsrecht;
- een dergelijke belet evenmin dat naar aanleiding van de rechterlijke toetsing van een andere beslissing van de bevoegde belastingoverheid ten aanzien van dezelfde belastingplichtige, doch voor een ander belastingjaar een vaststelling betreffende een gemeen fundamenteel punt in een rechterlijke uitspraak met gezag van gewijsde opnieuw in twijfel wordt getrokken.

Volgens het Europese Hof van Justitie heeft een dergelijke toepassing van het beginsel van het gezag van gewijsde dus tot gevolg dat, gesteld dat de definitief geworden rechterlijke uitspraak steunt op een met het gemeenschapsrecht strijdige uitlegging van de gemeenschapsvoorschriften betreffende misbruik inzake btw, de onjuiste toepassing van deze regels wordt herhaald voor elk nieuw belastingjaar, zonder dat deze onjuiste uitlegging kan worden bijgestuurd.

Derhalve luidt de conclusie dat beletsels van een dergelijke omvang voor de daadwerkelijke toepassing van de gemeenschapsregels inzake de btw niet redelijkerwijs kunnen worden gerechtvaardigd door het rechtszekerheidsbeginsel en dus in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel moeten worden geacht¹.

[1 HvJ, 3 september 2009, zaak C-2/08, arrest Fallimento Olimpiclub](#), randnr. 29, 30 en 31.

15. Fraude en misbruik op dezelfde voet behandelen?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 6 - Voornaamste principes

Hierna worden de tabellen voorgesteld die de grootste en voornaamste principes omvatten die het Europees Hof ontwikkelde naarmate van de ontwikkeling van de jurisprudentie.

Het beginsel van de fiscale neutraliteit is geen regel van primair recht waaraan de geldigheid van een vrijstelling kan worden getoetst, maar een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast tezamen met het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd¹.

Hierna volgen bedoelde voorname principes:

1. Keuze voor de minst belaste weg;
2. vertrouwen in de wetgeving;
3. Effectiviteit;
4. gelijkheid van behandeling;
5. gelijkwaardigheid;
6. neutraliteit;
7. misbruiken;
8. evenredigheid;
9. respect voor de rechten van de verdediging;
10. juridische zekerheid;
11. fiscale territorialiteit.

[1 HvJ, 19 juli 2012, zaak C-44/11, arrest Deutsche Bank](#), nr. 45 en Cass., 17 juni 2021, F.19.0071.

1. Keuze van de minst belaste weg

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Vertrouwen in de wetgeving

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Effectiviteit

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Gelijkheid van behandeling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Gelijkwaardigheid

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Neutraliteit

Arresten van het Europees Hof	Datum arrest	Zaak
Hong Kong Trade	1 april 1982	C-89/81
Rompelman D.A. et E. A. Rompelman-Van Deelen	14 februari 1985	C-268/83
Mol W. J. R.	5 juli 1988	C-269/86
Happy Family Vereniging Rustenburgerstaat	5 juli 1988	C-289/86
Commissie/Frankrijk	21 september 1988	C-50/87
Kühne H.	27 juni 1989	C-50/88
Genius Holding bv	13 december 1989	C-342/87
Van Tiem	4 december 1990	C-186/89
Polysar Investments Netherlands bv	20 juni 1991	C-60/90
Mohsche Gherard	25 mei 1993	C-193/91
Lange Wilfried	2 augustus 1993	C-111/92
BLP Group Plc	6 april 1995	C-4/94
INZO – Intercommunale voor Zeewaterontzilting	29 februari 1996	C-110/94
Wellcome Trust Ltd	20 juni 1996	C-155/94

Gibbs Elida Ltd	24 oktober 1996	C-317/94
Harnas & Helm CV	6 februari 1997	C-80/95
Commissie/Italië	25 juni 1997	C-45/95
Ghent Coal Terminal nv	15 januari 1998	C-37/95
Goodwin John Charles – Edward Thomas Unstead	28 mei 1998	C-3/97
Fischer Karlheinz	11 juni 1998	C-283/95
Card Protection Plan Ltd	25 februari 1999	C-349/96
Coffeeshops 'SIBERIË' vof	29 juni 1999	C-158/98
Gregg.Jennifer et Gergg Mervyn	7 september 1999	C-216/97
Gabalfrisa SL e.a. – Bungy Fun Germany	21 maart 2000	C-110/98 tot C-147/98
Grundstückgemeinschaft Schlossstrasse	8 juni 2000	C-396/98
Breitsohl Brigitte	8 juni 2000	C-400/98
Salumets Kaupo e.a.	29 juni 2000	C-455/98
Schmeink & Cofreth AG & Co. KG – Manfred Strobel	19 september 2000	C-454/98
Floridienne SA – Berginvest SA	14 november 2000	C-142/99
Bakcsi Laszlo	8 maart 2001	C-415/98
Commissie/Frankrijk	29 maart 2001	C-404/99
Commissie/Frankrijk	3 mei 2001	C-481/98

<u>Fischer Hans-Georg – Brandenstein Klaus</u>	17 mei 2001	C-322/99 tot C-323/99
<u>Freemans plc</u>	29 mei 2001	C-86/99
<u>Stichting ‘Goed Wonen’</u>	4 oktober 2001	C-326/99
<u>Cantor Fitzgerald International</u>	9 oktober 2001	C-108/99
<u>Adam Christiane</u>	11 oktober 2001	C-267/99
<u>Commissie/Italië</u>	25 oktober 2001	C-78/00
<u>Teleos</u>	27 september 2007	C-409/04
<u>Collée</u>	27 september 2007	C-146/05
<u>Zweckverband zur Trinkwasserversorgung</u>	3 april 2008	C-442/05
<u>Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club</u>	16 oktober 2008	C-253/07
<u>NCC Construction Danmark</u>	29 oktober 2009	C-174/08
<u>SKF</u>	29 oktober 2009	C-29/08
<u>The Rank Group</u>	10 november 2011	C-259/10 en C-260/10
<u>Orfey Bulgaria</u>	19 december 2012	C-549/11
<u>LVK – 56</u>	31 januari 2013	C-643/11
<u>Stroy trans EOOD</u>	31 januari 2013	C-642/11
<u>Sani treyd</u>	21 maart 2013	C-153/12
<u>Metropol Spielstätten</u>	24 oktober 2013	C-440/12
<u>MDDP</u>	28 november 2013	C-319/12

Macikowski	26 maart 2015	C-499/13
Nuova Invincibile	15 juli 2015	C-82/14
WebMindLicenses	17 december 2015	C-419/14
Marinova	5 oktober 2016	C-576/15
Compass Contract	14 juni 2017	C-38/16
Geocycle Bulgaria	23 november 2017	C-314/17
Boehringer Ingelheim Pharma	20 december 2017	C-462/16
Stadion Amsterdam	18 januari 2018	C-463/16
Nidera	28 februari 2018	C-387/16
Imofloresmira	28 februari 2018	C-672/16
Volkswagen AG	21 maart 2018	C-533/16
Biosafe	12 april 2018	C-8/17
Bühler	19 april 2018	C-580/16
Siemens Gamesa	12 september 2018	C-69/17
Tratave	6 december 2018	C-672/17
A-PACK	8 mei 2019	C-127/18
EN SA	8 mei 2019	C-712/17
Unitel	17 oktober 2019	C-653/18
Segler-Vereinigung Cuxhaven	19 december 2019	C-715/18

7. Misbruiken

Arresten van het Europees Hof	Datum arrest	Zaak
Kefalas	12 mei 1998	C-367/96
Diamantis	23 maart 2000	C-373/97
<u>Emsland-Stärke</u>	14 december 2000	C-110/99
<u>Gemeente Leusden/Holin Groep</u>	29 april 2004	C-487/01
Eichsfelder	21 juli 2005	C-515/03
<u>Halifax</u>	21 februari 2006	C-255/02
<u>University of Huddersfield</u>	21 februari 2006	C-223/03
Cadbury Schweppes	12 september 2006	C-196/04
Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation	13 maart 2007	C-524/04
<u>Planzer</u>	28 juni 2007	C-73/06
Kofoed	5 juli 2007	C-321/05
<u>Collée</u>	27 september 2007	C-146/05
<u>ING. AUER</u>	8 november 2007	C-251/06
<u>Part Service</u>	21 februari 2008	C-425/06
The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (ordonnance)	23 april 2008	C-201/05
<u>Ampliscientifica</u>	22 mei 2008	C-162/07
Aberdeen Property	18 juni 2009	C-303/07

<u>Oasis East</u>	30 september 2010	C-395/09
<u>RBS</u>	22 december 2010	C-277/09
<u>Weald Leasing</u>	22 december 2010	C-103/09
<u>Tanoarch</u>	27 oktober 2011	C-504/10
<u>Foggia</u>	10 november 2011	C-126/10
<u>Newey</u>	20 juni 2013	C-653/11
<u>Surgicare</u>	12 februari 2015	C-662/13
WebMindLicenses	17 december 2015	C-419/14
<u>Cussens</u>	22 november 2017	C-251/16
DPAS	25 juli 2018	C-5/17
<u>Kursu Zeme</u>	10 juli 2019	C-273/18

8. Evenredigheid

Arresten van het Europees Hof	Datum arrest	Zaak
REWE I	7 juli 1981	C-158/80
Drexl Rainer	25 februari 1988	C-299/86
Direct Cosmetics et Laughtons Photographs	12 juli 1988	C-138/86 en C-139/86
Commissie/Griekenland	16 december 1992	C-210/91
Molenheide – Schepens – Decan-business – Sanders	18 december 1997	C-286/94 – C-340/95 - C-401/95 – C-47/96
Société générale des grandes sources d'eaux Minérales françaises	11 juni 1998	C-361/96

Heinonen Sami	15 juni 1999	C-394/97
Ampafrance SA et Sanofi Synthelabo	19 september 2000	C-177/99 et C-181/99
de Andrade José Téodoro	7 december 2000	C-213/99
Federation of Technological Industries	11 mei 2006	C-384/04
Netto Supermarkt	21 februari 2008	C-271/06
Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski	29 juli 2010	C-188/09
R.	7 december 2010	C-285/09
EMS-Bulgaria	12 juli 2012	C-284/11
Stroy trans EOOD	31 januari 2013	C-642/11
Rodopi	20 juni 2013	C-259/12
BDV Hungary Trading Kft.	19 december 2013	C-563/12
Macikowski	26 maart 2015	C-499/13
WebMindLicenses	17 december 2015	C-419/14
Marinova	5 oktober 2016	C-576/15
BB construct	26 oktober 2017	C-534/16
Pienkowski	28 februari 2018	C-307/16
Siemens Gamesa	12 september 2018	C-69/17
A-PACK	8 mei 2019	C-127/18
EN SA	8 mei 2019	C-712/17

Unitel	17 oktober 2019	C-653/18
--------	-----------------	----------

9. Respect voor de rechten van de verdediging

Arresten van het Europees Hof	Datum arrest	Zaak
Commissie/Spanje	16 september 1999	C-414/97
Commissie/Frankrijk	25 januari 2001	C-429/97
Olympiaki Aeroporia Ypiresies AE	12 september 2007	T-68/03
Global Trans Lodzhistik	13 maart 2014	C-29/13 en C-30/13
Surgicare	12 februari 2015	C-662/13
WebMindLicenses	17 december 2015	C-419/14
Ispas	9 november 2017	C-298/16
Presqu'Italia	20 december 2017	C-276/16
Glencore Agriculture	16 oktober 2019	C-189/18

10. Juridische zekerheid

Arresten van het Europees Hof	Datum arrest	Zaak
Commissie/Italië	21 juni 1988	C-257/86
Commissie/Spanje	26 februari 1991	C-119/89
Commissie/Italië	26 februari 1991	C-120/88
Commissie/Griekenland	26 februari 1991	C-159/89
Commissie/Frankrijk	1 oktober 1991	C-13/90
Commissie/Duitsland	27 oktober 1992	C-74/91

<u>INZO – Intercommunale voor Zeewater-ontzilting</u>	29 februari 1996	C-110/94
<u>Molenheide</u>	18 december 1997	C-286/94
<u>Belgocodex SA</u>	3 december 1998	C-381/97
<u>Norbury Developments Ltd</u>	29 april 1999	C-136/97
<u>Evangelischer Krankenhausverein Wien et Wien Abgaben-berufungskommission Wien</u>	9 maart 2000	C-437/97
<u>Grundstückgemeinschaft Schlossstrasse</u>	8 juni 2000	C-396/98
<u>Breitsohl Brigitte</u>	8 juni 2000	C-400/98
<u>Ampafrance SA et Sanofi Synthelabo</u>	19 september 2000	C-177/99 en C-181/99
<u>Commissie/Spanje</u>	18 januari 2001	C-83/99
<u>Cantor Fitzgerald International</u>	9 oktober 2001	C-108/99
<u>Federation of Technological Industries</u>	11 mei 2006	C-384/04
<u>Netto Supermarkt</u>	21 februari 2008	C-271/06
<u>R.</u>	7 december 2010	C-285/09
<u>LVK – 56</u>	31 januari 2013	C-643/11
<u>BDV Hungary Trading Kft.</u>	19 december 2013	C-563/12
<u>Salomie & Oltean</u>	9 juli 2015	C-183/14
<u>Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiaga</u>	9 juli 2015	C-144/14
<u>Gmina Wroclaw</u>	29 september 2015	C-276/14

<u>Veloserviss</u>	10 december 2015	C-427/14
<u>Rey</u>	9 juni 2016	C-332/14
<u>Aviva</u>	21 september 2017	C-605/15
<u>DNB Banka</u>	21 september 2017	C-326/15
<u>Cussens</u>	22 november 2017	C-251/16
<u>Volkswagen AG</u>	21 maart 2018	C-533/16
SGI	27 juni 2018	C-459/17 en C-460/17
Božičević Ježovnik	25 oktober 2018	C-528/17
<u>Human Operator</u>	13 februari 2019	C-434/17
<u>Belgisch Syndicaat van Chiropraxie</u>	27 juni 2019	C-597/17
<u>Glencore Agriculture</u>	16 oktober 2019	C-189/18

11. Fiscale territorialiteit

Arresten van het Europees Hof	Datum arrest	Zaak
Berkholz	4 juli 1985	C-168/84
Trans Tirreno Express Spa	23 januari 1986	C-283/84
Köhler	15 september 2005	C-58/04
Collée	27 september 2007	C-146/05
Crédit Lyonnais	12 september 2013	C-388/11
SMK	30 april 2015	C-97/14
ESET	21 juni 2016	C-393/15

HOOFDSTUK 7 - Cases

1. Case 1

2. Case 2

DEEL 2 Belastingplicht

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

1. Europese wetgeving

1.1. Richtlijn 2006/112/EG

1.2. Rechtspraak van het Europese Hof van Justitie

2. Belgische wetgeving

2.1. Wetboek Btw

Belastingplicht

[Artikel 4 t.e.m. 8bis](#)

Andere vrijstellingen

[Artikel 44 en 44bis](#)

2.2. Andere verwijzingen

2.2.1. Koninklijke besluiten

2.2.1.1. KB nr. 14 van 3 juni 1970

Met betrekking tot de vervreemding van gebouwen overeenkomstig het bepaalde van [artikel 8, §§ 2 en 3 W.Btw.](#)

2.2.1.2. KB nr. 26 van 2 december 1970

Met betrekking tot het onderwerpen van de openbare instellingen aan de belastingen over de toegevoegde waarde.

Opgeheven door het KB van 20 december 2007 met 1 juli 2007 als datum van inwerkingtreding. Dit besluit werd gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 11 januari 2008.

2.2.1.3. KB nr. 31 van 29 december 1992

Met betrekking tot de toepassingsmodaliteiten van de btw ten aanzien van de handelingen verricht door niet in België gevestigde belastingplichtigen.

2.2.1.4. KB nr. 43 van 5 juli 1991 (opgeheven door de Wet van 26 mei 2016, BS, 9 juni 2016)

Met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten.

2.2.1.5. KB nr. 45 van 14 april 1994

Met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de kans- en geldspelen.

2.2.1.6. KB nr. 53 van 23 december 1994

Met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

2.2.2. Aanschrijvingen en circulaires

2.2.2.1. Aanschrijving nr. 6/71

Inhoud: bezorgers van kranten, reclamedrukwerken en handelsmonsters.

2.2.2.2. Aanschrijving nr. 7/71

[Nr. 7/71](#). Inhoud: verdelers en onderverdelers van biljetten van de Nationale Loterij.

Ingetrokken met ingang van 1 oktober 1997, gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 131/97.

2.2.2.3. Aanschrijving nr. 11/71

[Nr. 11/71](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 13/71

Inhoud: zelfstandige journalisten en zelfstandige of losse dagbladcorrespondenten.

Vervangen door [Aanschrijving nr. 8/93](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 104/93.

2.2.2.4. Aanschrijving nr. 55/71

Inhoud: verkopers van Tupperware-producten.

2.2.2.5. Aanschrijving nr. 81/71

[Nr. 81/71](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 3/71

Inhoud: het organiseren van culturele of sportieve samenkomsten of van vermakelijkheden.

2.2.2.6. Aanschrijving nr. 94/71

gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 4/71

Inhoud: depothouders, inzamelaars en ophalers van deelnemingsformulieren voor een pool met betrekking tot sportwedstrijden.

2.2.2.7. Aanschrijving nr. 125/71

Inhoud: verkopers van Grolier-boekhandel producten.

2.2.2.8. Aanschrijving nr. 126/71

Inhoud: verkopers van Vanda-cosmetische producten.

2.2.2.9. Aanschrijving nr. 166/71

[Nr. 166/71](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 5/71

Inhoud: auteurs en componisten, verlenen van licenties inzake auteursrechten.

2.2.2.10. Aanschrijving nr. 85/72

[Nr. 85/72](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 9/72

Inhoud: handelspraktijken, gezamenlijk aanbod van producten of diensten, titels tot deelneming aan loterijen, tombola's, verkoop van titels door de uitgever, belastingplichtige die zelf titels uitgeeft.

Aangevuld door [Aanschrijving nr. 22/75](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 22/78.

2.2.2.11. Aanschrijving nr. 14/73

[Nr. 14/73](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 13/73

Inhoud: automaten, exploitatie van automaten, belastingregeling.

Opgeheven door [Aanschrijving nr. 6/94](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 109/94.

2.2.2.12. Aanschrijving nr. 7/74

[Nr. 7/74](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 17/74

Inhoud: kunstschilders, beeldhouwers, graveerders en keramiekbewerkers.

2.2.2.13. Aanschrijving nr. 15/74

[Nr. 15/74](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 18/74

Inhoud: agentschappen voor weddenschappen op paardenwedrennen.

2.2.2.14. Aanschrijving nr. 20/75

[Nr. 20/75](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 22/75

Inhoud: financieringsmaatschappijen, geregelde verkoop van goederen voortkomende van de ontbinding van verkopen waarvoor zij in de rechten van de verkoper gesubrogeerd zijn.

2.2.2.15. Aanschrijving nr. 21/75

[Nr. 21/75](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 22/75

Inhoud: verzekeraars, ontbinding van verkopen, verkoop van overgelaten goederen.

2.2.2.16. Aanschrijving nr. 30/75

[Nr. 30/75](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 24/75

Inhoud: in het buitenland gevestigde belastingplichtigen zonder vaste inrichting in België, aansprakelijk vertegenwoordiger.

Aangevuld door [Aanschrijving nr. 4/79](#). Gewijzigd door [de Aanschrijving nr. 3/82](#). Gewijzigd door de [Aanschrijving nr. 4/88](#).

2.2.2.17. Aanschrijving nr. 11/78

[Nr. 11/78](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 34/78

Inhoud: prestaties van bedrijfsrevisoren.

2.2.2.18. Aanschrijving nr. 10/79

[Nr. 10/79](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 40/79

Inhoud: tussenpersonen bij verzekeringen, schade-experts.

2.2.2.19. Aanschrijving nr. 18/79

[Nr. 18/79](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 43/79

Inhoud: betalings- en ontvangstverrichtingen, [artikel 44, § 3, 2bis W.Btw](#), keuze voor belastbaarheid.

2.2.2.20. Aanschrijving nr. 18/81

Inhoud: regeling van toepassing voor goud dat normaal als beleggingsobject wordt gebruikt.

Aangevuld met [de Aanschrijving nr. 13/82](#), gepubliceerd in de BTW-Revue nr. 65/82.

2.2.2.21. Aanschrijving nr. 11/92

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.22. Aanschrijving nr. 8/93

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.23. Aanschrijving nr. 13/93

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.24. Aanschrijving nr. 21/93

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.25. Aanschrijving nr. 25/93

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.26. Aanschrijving nr. 2/94

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.27. Aanschrijving nr. 6/94

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.28. Aanschrijving nr. 7/94

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.29. Aanschrijving nr. 1/95

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.30. Aanschrijving nr. 2/95

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.31. Aanschrijving nr. 13/95

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.32. Aanschrijving nr. 3/96

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.33. Aanschrijving nr. 13/97

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.34. Aanschrijving nr. 9/97

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.35. Aanschrijving nr. 4 van 9 november 2000

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.36. Circulaire nr. 10 (AFZ/2001-0518) van 22 april 2002

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.37. Circulaire nr. 4 (E.T. 103.925) van 4 maart 2003

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.38. Circulaire nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252) van 29 augustus 2007

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.39. Circulaire nr. AOIF 42/2007 (E.T.111.702) van 9 november 2007

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.40. Circulaire nr. AOIF 22/2008 (E.T.113.316) van 17 juni 2008

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.41. Circulaire nr. 5/2011 (AFZ nr 4/2011) van 14 april 2011

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.42. Circulaire (AAFisc nr. 1/2012) nr. E.T. 121.844 van 3 januari 2012

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.43. Circulaire AAFisc nr. 36/2012 (E.T. 123.139) van 27 november 2012

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.44. Circulaire AAFisc nr. 42/2015 (nr. E.T. 125.567) van 10 december 2015

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.45. Circulaire AAFisc nr. 32/2016 (nr. E.T. 130.082) van 30 november 2016

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.46. Circulaire AAFisc nr. 31/2016 (nr. E.T. 127.540) van 12 december 2016

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.47. Circulaire nr. 2017/C/23 van 19 april 2017

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.48. Circulaire nr. 2017/C/26 van 24 april 2017

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.49. Circulaire nr. 2017/C/36 van 12 juni 2017

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.50. Circulaire nr. 2017/C/48 van 14 juli 2017

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.51. Circulaire nr. 2017/D/60 van 20 september 2017

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.52. Circulaire nr. 2017/C/91 van 22 december 2017

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.53. Circulaire nr. 2018/C/30 van 7 maart 2018

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.54. Circulaire nr. 2018/C/49 van 24 april 2018

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.55. Circulaire nr. 2018/C/84 van 29 juni 2018

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.56. Circulaire 2018/C/99 van 20 juli 2018

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.57. Circulaire 2019/C/3 van 25 januari 2019

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.58. Circulaire 2019/C/5 van 29 januari 2019

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.59. Circulaire 2019/C/18 van 20 februari 2018

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.60. Circulaire 2019/C/25 van 21 maart 2019

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.61. Circulaire 2019/C/40 van 05.05.2019

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.62. Circulaire 2019/C/46 van 04.06.2019

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.63. Circulaire 2019/C/129 van 12.12.2019 met betrekking tot de wijzigingen in verschillende koninklijke besluiten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.64. Circulaire 2020/C/17 van 22.01.2020

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.65. Circulaire 2020/C/66 van 11.05.2020

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.66. Circulaire 2020/C/68 van 15.05.2020

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.67. Circulaire 2020/C/73 van 26.05.2020

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.68. Circulaire 2020/C/89 van 30.06.2020

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.69. Circulaire 2020/C/139 van 12.11.2020

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.70. Circulaire 2021/C/8 van 05.02.2021

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.71. Circulaire 2021/C/44 van 18.05.2021

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.72. Circulaire 2021/C/57 van 11.06.2021

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.73. Circulaire 2021/C/81 van 03.09.2021

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.74. Circulaire 2021/C/114 van 20.12.2021

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.75. Circulaire 2022/C/30 van 17.03.2022

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.76. Circulaire 2022/C/46 van 06.05.2022

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.77. Circulaire 2022/C/61 van 22.06.2022

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.78. Circulaire 2022/C/65 van 06.07.2022

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.79. Circulaire 2022/C/66 van 11.07.2022

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.80. Circulaire 2022/C/98 van 28.09.2022

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2.81. Circulaire 2022/C/100 van 13.10.2022

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 1 - Belastingplichtige

Belastingplicht ontstaat door de uitoefening van een economische activiteit, dit is een zelfstandige werkzaamheid bestaande in het geregd leveren van goederen en diensten, in de betekenis die het Wetboek aan deze handelingen toekent.

Degene in wiens hoofde belastingplicht ontstaat wordt in het Wetboek als belastingplichtige aangeduid, en krachtens artikel 2 W.Btw wordt btw geheven op de belastbare handelingen die door deze persoon in de uitoefening van zijn economische activiteit worden verricht.

De belastingplichtige speelt bijgevolg een essentiële rol in het btw-systeem.

Waaruit bestaat deze essentiële rol?

Een belastingplichtige is belast met het innen van de belasting.

Een belastingplichtige zorgt tevens voor een vlotte werking van het btw-mechanisme, daar hij alleen het recht heeft om de voorbelasting te recupereren.

Een handeling is slechts met btw belastbaar in zoverre ze wordt verricht door een belastingplichtige.

Hieruit blijkt voldoende hoe belangrijk de definitie van de belastingplichtige is.

Het begrip belastingplichtige inzake btw is specifiek voor de btw-wetgeving.

1. Definitie van de belastingplichtige

1.1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2. Essentiële kenmerken

1.3. Niet-essentiële kenmerken

1.4. Aanduiding als btw-belastingplichtige met terugwerkende kracht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.5. Begrip 'belastingplichtige die als dusdanig handelt'

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.6. In te dienen documenten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Soorten belastingplichtigen

3. Begin en einde van de belastingplicht

4. Overheidslichamen, openbare instellingen en instellingen van openbaar nut

5. Intercommunale verenigingen

6. Buitenlandse belastingplichtigen

7. Particulariteiten inzake belastingplicht

8. Administratieve toleranties

De Administratie heeft op het vlak van de belastingplicht enkele maatregelen genomen die tot doel hebben het wegnemen of het vereenvoudigen van de verplichting tot het indienen van periodieke btw-aangiften.

De administratieve toleranties dienen in drie duidelijk van elkaar onderscheiden gevallen ingedeeld te worden:

1. de situatie waarbij de belastingplichtige als dusdanig optreedt, maar ontheven wordt zich te laten registreren als belastingplichtige waaruit de ontheffing van aangifteplicht voortvloeit;
2. de situatie waarin de belastingplichtige zich wel dient te laten registreren als belastingplichtige, doch een volledige ontheffing van de aangifteplicht kan bekomen;
3. de situatie waarin een geregistreerde belastingplichtige voor een vereenvoudigd stelsel van aangifteplicht kan opteren.

Hierna volgt een korte synthese van enkele getroffen regelingen waar onmiddellijk aan toegevoegd wordt dat echter niet ingegaan wordt op de wettelijke maatregelen waardoor landbouwproducenten met een bijzondere btw-regeling van de aangifteplicht ontheven zijn.

Ter zake wordt verwezen naar [DEEL 10 Verplichtingen van de btw-belastingplichtige](#), waar de verplichtingen van de belastingplichtigen aan bod komen.

8.1. Vrijstellingssregeling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.2. Verzekeraars

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.3. Stagedoende architecten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.4. Schippers

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.5. Makelaars en lasthebbers – Verschil met commissionairs

8.6. Depots van wasserijen, ververijen, stomerijen en stoppage-inrichtingen

8.7. Bezorgers van kranten, reclamedrukwerk en handelsmonsters

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.8. Personen die tussenkomst verlenen bij de inassing van aankondigingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.9. Handelaars in recuperatiestoffen en –producten

De bijzondere omstandigheden waarin het ophalen, het commercialiseren en het conditioneren van recuperatieproducten en -stoffen gebeurt hebben er de Administratie toe genoopt aan zij die de bedoelde stoffen en producten invoeren of hier te lande leveren vergunning te verlenen om de belasting die ter zake van die handelingen verschuldigd is niet te voldoen.

Deze vergunning wordt verleend door [Aanschrijving nr. 88/70¹](#), gewijzigd door de [Aanschrijving nr. 120/71²](#), en is afhankelijk van de daarin opgesomde navolgende modaliteiten.

1. Voor de toepassing van deze Aanschrijving dienen te worden aangemerkt als recuperatieproducten en -stoffen:

- a. schroot, resten en afval van werken van onedele metalen (post 73.03 e.a. van het Tarief van invoerrechten);
- b. slakken, walsschilfers, metaalassen en andere residuen die metaal of metaalverbindingen bevat ten, met uitsluiting van hoogovenslakken en van fosfaatsslakken (posten 26.02 ex. en 26.03);
- c. beenderen en hoornpitten, ruw, vers, ontvet of eenvoudig voorbehandeld (doch niet in vorm gesneden), met zuur behandeld of ontdaan van gelatine, afval van die stoffen daaronder begrepen maar met uitzondering van beenderpoeder (post 05.08 ex);
- d. pezen en zenen; snippers en dergelijk afval van ongelooide huiden en vellen (post 05.06);
- e. snippers en ander afval van leder, van kunstleder of van perkament, niet bruikbaar voor de vervaardiging van lederwaren (post 41.09 ex);
- f. afval van papier of van karton; oud papier- of kartonwaren enkel geschikt voor het vervaardigen van papier of van karton (post 47.02);
- g. lompen en vodden; afval en oud goed, van bindgaren, van touw of van kabels, met uitsluiting van vodden en oud linnen die gewassen en ontsmet werden om te kunnen dienen als poetsvodden voor machines, werktuigen en gelijkaardige voorwerpen (post 63.02);
- h. glasscherven en ander glasafval (post 70.01 A);
- i. afval en snippers van rubber; resten van werken van rubber, uitsluitend geschikt voor het recupereren van rubber (post 40.04 ex en 40.15 B ex);
- j. afval en resten van werken van kunstmatige plastische stoffen, uitsluitend geschikt voor het recupereren van kunstmatige plastische stoffen (posten 39.01 ex tot 39.06 ex);
- k. ruwe konijnen- en hazenvellen (post 43.01 ex).

Voor tweedehandse voorwerpen blijft de normale regeling van de btw van toepassing of, als de voorwaarden zullen vervuld, de margeregeling voor tweedehandse goederen.

Er moet worden opgemerkt dat de edele metalen volledig van de hier bedoelde regeling worden uitgesloten.

2. De ontheffing van de verplichting de belasting te voldoen is niet alleen van toepassing op de leveringen door ophalers en groothandelaars – daaronder begrepen de verkoop aan een industriële verbruiker – maar eveneens op de verkopen die gedaan worden aan een ophaler, bv. door degene die de producten verkregen heeft als afval of bijproduct van een commerciële of industriële werkzaamheid, alsmede op de invoer door om het even wie.

3. Wat betreft de leveringen hier te lande verricht door een belastingplichtige, reikt de koper aan de verkoper, uiterlijk de vijfde werkdag na de maand waarin de levering plaatsvond, een inkoopborderel uit dat de door artikel 5, § 1 KB nr. 1 van 29 december 1992, opgelegde vermeldingen bevat, aangevuld met de volgende vermelding: ‘Recuperatieproducten. btw niet toegepast. [Aanschrijvingen van 15 december 1970, nr. 88](#), en van [30 juli 1971, nr. 120](#).‘

De koper hoeft evenwel geen inkoopborderel uit te reiken wanneer de leverancier binnen de bovenvermelde termijn zelf een factuur uitreikt die de voornoemde vermeldingen bevat.

Het inkoopborderel (of de factuur) moet worden ingeschreven in het boek voor uitgaande facturen van de verkoper en in het boek voor inkomende facturen van de koper.

4. Bij invoer moet het document dat op het tijdstip van de aangifte tot verbruik wordt ingereikt, de volgende vermelding dragen:

a. ‘Recuperatieproducten. btw niet toegepast. [Aanschrijvingen van 15 december 1970, nr. 88](#), en van [30 juli 1971, nr. 120](#).‘

5. De verkoper wiens werkzaamheid als belastingplichtige volledig betrekking heeft op de verkoop van recuperatieproducten is ervan ontheven periodieke btw-aangiften in te dienen. Wanneer hij gebruik maakt van de ontheffing moet hij het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert daarvan kennis geven uiterlijk bij het verstrijken van de indieningstermijn van de eerste aangifte van het jaar.

Indien hij geen aangiften indient wordt hij geacht voor het ganse lopende jaar af te zien van zijn recht op aftrek van de btw die geheven werd van de goederen die hij heeft ontvangen of ingevoerd en van de diensten die hem werden verstrekt.

Indien de verkoper wel periodieke aangiften indient, hoeft het bedrag van de leveringen die hij ingevolge deze Aanschrijvingen heeft gedaan zonder toepassing van de btw, niet te worden opgenomen in die aangiften; die leveringen worden, voor de toepassing van de aftrekregeling (zie artikel 45, § 1, 1° W.Btw en KB nr. 3 van [10 december 1969](#)) nochtans geacht aan de belasting onderworpen handelingen te zijn.

Anderdeels wordt aangestipt:

1. dat de [Aanschrijving nr. 88](#) niet toepasselijk gemaakt werd op slakken van minerale oorsprong die gewoonlijk verkocht worden door handelaars in bouwstoffen en die bestemd zijn voor het verharden van wegen en voor het vervaardigen van beton;
2. dat krachtens artikel 72bis van het Algemeen Reglement voor de arbeidsbescherming de vodden en het oud linnen slechts als poetsvodden mogen worden gebruikt nadat zij gewassen en ontsmet zijn en dat de leverancier moet bevestigen dat de wassing en de ontsmetting plaatshadden;
3. dat steenkool gerecupereerd door het opnieuw wassen van de afval der terrils een product is dat bruikbaar is zonder enige bijkomende bewerking en dat dit product bijgevolg niet gerangschikt kan worden onder de recuperatieproducten die onder de bijzondere regeling vallen ³.

Een als bedrijfsmiddel gebruikt vervoermiddel, dat als ‘wrak’ wordt verkocht, dient onder de gewone btw-toepassing te worden behandeld. Het verkochte goed kan niet als ‘schroot’ of ‘recuperatieproduct’ in de hiervoor bedoelde zin worden beschouwd, gezien de reserveonderdelen van de verongelukte wagen nog een economische waarde hebben ⁴.

Bij toevallige handelingen, en meer bepaald bij de verkoop van bedrijfsmiddelen alsmede de verrichtingen bedoeld bij de artikelen 12, § 1, 3° tot 5° W.Btw, blijft de btw verschuldigd door de belastingplichtige en dient door hem voldaan te worden via de in te dienen periodieke btw-aangifte.

¹ BTW-Revue, nr. 1/71, p. 64.

² BTW-Revue, nr. 4/71, p. 459.

³ [Vr. nr. 173, volksvert. Beerden](#); Vr. en Antw., Kamer, 1980-1981, 2511-2512, BTW-Revue, nr. 50/81, p. 526, nr. 3.

⁴ [Bergen, 18 april 2012, rolnr. 2010/649](#).

8.10. Ophaaldienst van afval

8.11. Inkopen van huiden

Bij Beslissing van 19 juli 1971, nr. E.T. 7163 mag de regeling die voor de aankopen van afval en dierlijke vetten van toepassing is niet uitgebreid worden tot de aankopen van huiden.

De belastingplichtigen worden er echter toe gemachtigd voor hun inkopen van huiden bij slagers en groothandelaars inkoopborderellen uit te reiken in de plaats van de facturen die zij normaliter van hun leveranciers zouden moeten ontvangen.

Derhalve dienen zij uiterlijk de vijfde werkdag van de maand nadat waarin de levering heeft plaatsgehad een inkoopborderel in tweevoud uit te reiken, waarop benevens de prijs, exclusief btw, eveneens de overeenstemmende belasting moet worden vermeld.

De leverancier (slager, groothandelaar in vlees) moet dit borderel inschrijven in zijn boek voor uitgaande facturen met het oog op het opnemen van de maatstaf van heffing en het bedrag van de btw in vak 55 van de periodieke btw-aangifte.

Hij bewaart het eerste exemplaar van het borderel en stuurt het tweede terug naar de koper, na erop de vermelding te hebben aangebracht: 'boek voor uitgaande facturen, inschrijvingsnummer ...', na het voor akkoord te hebben ondertekend.

De btw die aan de leveranciers wordt betaald mag slechts in aftrek worden gebracht mits de koper in het bezit is van het exemplaar van het inkoopborderel dat de leverancier moet terugsturen.

Genoteerd dient te worden dat de aankopen van huiden nooit mogen worden vermeld op dezelfde aankoopborderellen als deze van beenderen en vetten.

8.12. Plaatsvervangende apothekers en apothekersprovisors

De Administratie heeft bij [Beslissing van 15 mei 1972, nr. E.T. 8753](#)¹ de navolgende regeling uitgewerkt met betrekking tot de toepassing van de btw ter zake van de prestaties van provisors en plaatsvervangende apothekers.

¹ BTW-Revue, nr. 13/73, p. 395, nr. 397.

8.12.1. Provisors

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.12.2. Plaatsvervangende apothekers

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.13. Dagbladen en weekbladen

De Administratie heeft beslist dat de leveringen en invoeren van dagbladen en periodieke publicaties, met een algemeen informatieve strekking, die ten minste achtenveertig keer per jaar (voorheen vijftig keer) verschijnen, van de belasting zijn vrijgesteld vanaf de levering door de uitgever tot ze in handen van de lezers komen.

Betreffende vrijstelling bleef na 31 december 1992 behouden.

Ingevolge de toenemende diversificering op het vlak van de populaire geschreven pers en de evolutie van het leesgedrag van het grote publiek werd beslist om de toepassing van de betreffende vrijstellingsregeling uit te breiden.

De uitvoeringsmodaliteiten zijn opgenomen in de [Aanschrijving nr. 82 van 15 december 1970](#)¹, en werden ingevolge de hiervoor genoemde uitbreiding van de vrijstellingsregeling licht gewijzigd door [Aanschrijving nr. 21 van 30 september 1993](#)² en haar addendum van 5 januari 1994³.

1. Als dagbladen en periodieke publicaties, met een algemene informatieve strekking, worden aangemerkt, de dagbladen en periodieke publicaties die ingedeeld worden onder post nr. 49.02 van het tarief van invoerrechten en daarenboven aan de navolgende voorwaarden voldaan:
 - a. ze moeten bestemd zijn voor het grote publiek rekening houdend met de aard van het (de) behandelde thema('s) als met de wijze waarop het (de) thema('s) wordt (worden) behandeld (algemeen en bevattelijk voor leken, populair, vulgariserend);
 - b. ze moeten zonder beperking in de duur bij regelmatige, vooraf bepaalde tussenpozen, onder een gemeenschappelijke benaming verschijnen en duidelijk de kenmerken van de periodiciteit dragen;
 - c. ze moeten ten minste achtenveertig keer per jaar verschijnen;
 - d. ze mogen niet, ongeacht het voorkomen waaronder ze aan het publiek worden aangeboden, tot de navolgende categorieën van publicaties behoren:

- advertentiebladen, prospectussen, catalogussen, almanakken, prijscouranten, koerslijsten, scheepsberichten, notariële berichten, dienstregelingen;
- publicaties waarvan meer dan 60% van de plaatsruimte wordt ingenomen door handelsadvertenties, reclame of publiciteitsteksten, die al of niet tegen vergoeding worden geplaatst; deze beperking geldt niet voor dagbladen, d.w.z. publicaties die minstens vijfmaal per week verschijnen en die bij iedere verschijning op normale wijze aan het publiek te koop worden aangeboden;
- publicaties die als voornaamste doel hebben het opzoeken, in stand houden en uitbreiden van overeenkomsten ten voordele van industriële, financiële, commerciële of andere ondernemingen en die slechts een werktuig van publiciteit of reclame voor ondernemingen zijn;
- publicaties die onder de naam van een industriële, financiële, commerciële of andere onderneming worden uitgegeven, zelfs indien ze uitsluitend teksten of illustraties van algemeen belang bevatten zonder rechtstreekse reclame;
- publicaties die in hoofdzaak een volledige roman, verhaal of werk van welke aard ook bevatten, hetzij in de vorm van al of niet verluchte tekst, hetzij in de vorm van beeldverhaal met al of niet in- of ondergeschreven korte tekst;
- de in afleveringen uitgegeven boeken, waarvan de verschijning een beperkte tijdruimte beslaat of die een bijvoegsel of een bijwerking vormen van reeds verschenen werken;
- publicaties die enkel cryptogrammen, kruiswoordraadsels, puzzels en dergelijke woordzoek- en denkoefeningen bevatten; gespecialiseerde publicaties voor professioneel gebruik, m.a.w. vaktijdschriften en dergelijke literatuur bestemd voor vakspecialisten of deskundigen voor hun professionele doeleinden.

2. Voor de toepassing van deze beslissing wordt als uitgever aangemerkt, hij die de in 1 bedoelde dagbladen of periodieke publicaties op zijn kosten publiceert of laat publiceren.
3. Het bedrag van de vrijgestelde verkopen moet worden opgenomen in het vak 00 van de in te dienen periodieke btw-aangifte.
4. De facturen betreffende vrijgestelde leveringen en de aangiften ten verbruik bij invoer moeten de volgende vermelding bevatten: '[Btw-Aanschrijving van 15 december 1970, nr. 82](#)'.
5. Deze beslissing is niet van toepassing op de volgende drukwerken:
 - a. dagbladen of periodieke publicaties die verkocht of ingevoerd worden na het verstrijken van een termijn van één jaar vanaf de datum van verschijning;
 - b. dagbladen of periodieke publicaties die verenigd zijn in volledige of onvolledige verzamelingen, in één band, of in al dan niet periodieke albums;
 - c. dagbladen en periodieke publicaties die als oud papier of karton worden verkocht;
 - d. weekbladen met informatieve strekking gedrukt, hetzij met levering van papier, hetzij in maakloon, voor rekening van een niet-belastingplichtige (bv. een vereniging zoals een parochiale kring) en die zich voordoet als uitgever van dit weekblad en die het kosteloos aan haar leden toezendt.

Alle bepalingen van de [Aanschrijvingen nr. 82/70](#) blijven van kracht met dien verstande uiteraard dat voor de toepassing ervan dient rekening gehouden te worden – waar nodig – met de vanaf 1 januari 1993 bestaande btw-wetgeving. In dat verband wordt bv. aangestipt dat thans ook de belastbare intracommunautaire verwervingen van de beoogde dagbladen en periodieke publicaties kunnen vrijgesteld worden van de belasting op grond van de bijzondere regeling.

In België werd vanaf 1 april 2019 een nieuwe [tabel C](#) ingevoegd bij de [bijlage van het KB nr. 20 met betrekking tot de btw-tarieven](#) waardoor een nultarief werd ingelast (0%).

Het doel van deze maatregel is:

- het nultarief dat de dagbladen reeds hebben genoten door middel van administratieve circulaires ([Circulaire nr. 82/1970](#), gewijzigd bij Circulaire nr. 21/1993 betreffende dagbladen en periodieke publicaties, van algemene informatie, die ten minste 48 keer per jaar verschijnen), te formaliseren;
- het voordeel van het nultarief toe te kennen aan elektronische publicaties.

De voorwaarden hebben specifiek betrekking op het feit dat de betrokken periodieke publicaties een samenhangend geheel van auteursrechtelijk beschermd persartikelen moeten vormen die worden geproduceerd onder de eindverantwoordelijkheid van een redactieraad die hoofdzakelijk bestaat uit professionele journalisten.

De nieuwe tabel C is als volgt opgesteld:

'TABEL C – Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 0 pct.

I. Periodieke publicaties

§ 1. Het verlaagd tarief is van toepassing op de gedrukte periodieke publicaties die:

1. bestemd zijn voor het grote publiek, rekening houdend met de aard van de thema's en de manier waarop die worden behandeld;
2. niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit reclamemateriaal;
3. die een coherent geheel omvatten van persartikels die:
 - a. auteursrechtelijk beschermd zijn;
 - b. werden geschreven en samengesteld onder de eindverantwoordelijkheid van een professionele redactie die hoofdzakelijk is samengesteld uit journalisten, die:
 - gerechtigd zijn om de titel van beroepsjournalist te voeren bedoeld in de wet van 30 december 1963 betreffende de erkenning en de bescherming van de titel van beroepsjournalist of die gerechtigd zijn om de titel van journalist van beroep te voeren bedoeld in het koninklijk besluit van 12 april 1965 tot instelling van identificatielijsten en -kentekens ten behoeve van de leden van de periodieke pers voor gespecialiseerde informatie, als het Belgische periodieke publicaties betreft;
 - geaccrediteerd zijn als beroepsjournalisten, als het buitenlandse periodieke publicaties betreft;
4. verschijnen:
 - a. zonder beperking in de duur;
 - b. bij regelmatige, vooraf bepaalde tussenpozen;
 - c. minimaal achtenveertig keer per jaar;
 - d. onder een gemeenschappelijke benaming;
 - e. met de duidelijke kenmerken van hun periodiciteit.

§ 2. Het verlaagd tarief is niet van toepassing op de volgende categorieën gedrukte periodieke publicaties:

1. de publicaties die in hoofdzaak een volledige roman, verhaal of werk van welke aard ook of afleveringen van dergelijke werken bevatten, hetzij in de vorm van een al of niet verluchte tekst, hetzij in de vorm van een beeldverhaal met al of niet in- of ondergeschreven korte tekst;
2. de in afleveringen uitgegeven boeken, waarvan de verschijning een beperkte tijdruimte beslaat of die een bijvoegsel of een bijwerking vormen van reeds verschenen werken;
3. de advertentiebladen, prospectussen, catalogussen, almanakken, prijscouranten, koerslijsten, scheepsberichten, notariële berichten, dienstregelingen;
4. de gespecialiseerde publicaties voor professioneel gebruik;
5. de publicaties die enkel denkspellen bevatten;
6. de publicaties die onder de naam van een industriële, financiële, commerciële of andere onderneming worden uitgegeven, zelfs indien ze uitsluitend teksten of illustraties van algemeen belang bevatten zonder rechtstreekse reclame;
7. de publicaties die als voornaamste doel hebben het opzoeken, in stand houden en uitbreiden van overeenkomsten ten voordele van industriële, financiële, commerciële of andere ondernemingen en die voor ondernemingen slechts een publiciteitsmiddel zijn;
8. de publicaties die het voorwerp uitmaken van een levering, een intracommunautaire verwerving of een invoer na het verstrijken van de termijn van één jaar vanaf de datum van verschijning;
9. de publicaties die verenigd zijn in volledige of onvolledige verzamelingen, in één band, of in al dan niet periodieke albums;

10. de publicaties die uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit video-inhoud of beluisterbare muziek;

11. de publicaties die als oud papier of karton worden verkocht.

§ 3. Het verlaagd tarief is van toepassing op digitale publicaties die:

1. beantwoorden aan de voorwaarden bedoeld in paragraaf 1, 1° tot 3°;
2. beantwoorden aan de voorwaarde bedoeld in paragraaf 1, 4°, of die geregeld en voldoende worden bijgewerkt en geactualiseerd, inzonderheid door het toevoegen van nieuwe persartikels.

§ 4. Het verlaagd tarief is niet van toepassing op digitale publicaties bedoeld in paragraaf 2, 1° tot 10°.'

1 BTW-Revue, nr. 13/73, p. 375.

2 BTW-Revue, nr. 107/94, p. 90.

3 BTW-Revue, nr. 108/94, p. 319.

8.14. Handelsbeurzen, sportwedstrijden, culturele samenkomsten die slechts éénmaal worden georganiseerd

In haar [Aanschrijving van 13 mei 1971, nr. 81](#)¹ heeft de Administratie aangenomen dat niet als een belastbare werkzaamheid moet worden aangemerkt de organisatie van culturele of sportieve samenkomsten of van vermakelijkheden, zoals een bal, een kermis, een feest of een sportwedstrijd, door een vereniging of een groepering, die al of niet een rechtspersoonlijkheid bezit en geen winstoogmerk heeft, wanneer de navolgende voorwaarden **samen** vervuld zijn:

1. het doel van de vereniging of groepering mag niet bestaan in de verdediging van de beroepsbelangen van de leden;
2. de vereniging of groepering mag niet opgericht zijn speciaal met het oog op de organisatie van culturele of sportieve samenkomsten of van vermakelijkheden;
3. de samenkomsten mogen niet van blijvende aard zijn;
4. de opbrengst van die samenkomsten moet uitsluitend gebruikt worden voor het realiseren van het doel van de vereniging of groepering en mag niet zijn onderworpen, in hoofde van de vereniging of groepering, aan de venootschapsbelasting of, in hoofde van de leden of aangeslotenen, aan de personenbelasting;
5. de vereniging of groepering mag niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben uit oorzaak van andere handelingen.

Wanneer door de organisator aan de hiervoor vermelde voorwaarden niet voldaan wordt, en hij bijgevolg als belastingplichtige wordt aangemerkt heeft de Administratie bij haar [Aanschrijving van 17 juli 1972, nr. 79](#)² een vereenvoudigde regeling ingesteld op het stuk van de aangifte en de betaling van de btw op voorwaarde dat hij slechts eenmaal of hoogstens eenmaal per jaar een dergelijke manifestatie organiseert.

Aard vereenvoudigde regeling

Uiterlijk op het einde van de tweede maand die volgt op deze waarin de manifestatie is beëindigd moet de organisator bij het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert, een aangifte indienen die opgesteld is op een aangepast formulier van de btw-maandaangifte en die alle gegevens bevat betreffende de handelingen die ter gelegenheid van deze manifestatie werden verricht; bovenaan de aangifte wordt een verwijzing (datum en nummer) aangebracht die aan de organisator werd verleend.

Deze laatste stort het bedrag van de belasting die hij verschuldigd is op de postrekening van het btw-ontvangkantoor te Mechelen, binnen de termijn die hem door dat kantoor is gesteld.

De organisatoren die deze vereenvoudigde regeling wensen toe te passen, dienen een verzoek te richten aan het btw-controlekantoor waaronder zij ressorteren.

De belastingplichtigen die in de toekomst een door deze Aanschrijving bedoelde werkzaamheid aanvangen en de vereenvoudigde regeling wensen toe te passen, moeten de aanvraag doen in de bij [artikel 53 W.Btw](#) bedoelde aangifte van aanvang van werkzaamheid.

Opnieuw wordt verwezen naar de toepassing en de opmerking met betrekking tot de vrij-stellingsregeling zoals vermeld onder [8.1. Vrijstellingsregeling](#).

1 BTW-Revue, nr. 3/71, p. 292.

2 BTW-Revue, nr. 9/72, p. 527.

8.15. Groeperingen van melkproducenten

Naar aanleiding van de activiteiten van een groepering van melkproducenten als bedoeld in artikel 1, 6°, b, van het Besluit van de Waalse Regering van 9 september 2004 betreffende de toepassing van de extra heffing in de sector melk en zuivelproducten, zag de Administratie zich genoodzaakt een standpunt ter zake in te nemen.

Gelet op de Europese rechtspraak en, inzonderheid, het arrest gewezen op 27 januari 2001 door het Europese Hof van Justitie in de [zaak C-23/98](#), Staatssecretaris van Financiën t. J. Heerma, is een dergelijke groepering in principe een belastingplichtige in de zin van [artikel 4 W.Btw](#) en dient deze derhalve te worden geïdentificeerd overeenkomstig [artikel 53, § 1, 1° W.Btw](#).

Luidt het arrest immers niet als volgt:

'[Artikel 4, lid 1, van de Zesde Richtlijn \(77/388/EWG\) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag](#), moet aldus worden uitgelegd dat, indien een persoon als enige economische activiteit in de zin van deze bepaling heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan een vennootschap als een maatschap naar Nederlands recht, waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur moet worden geacht zelfstandig te worden verricht in de zin van die bepaling.'

Een dergelijke groepering van melkproducenten als bedoeld in artikel 1, 6°, b, van het besluit van de Waalse Regering van 9 september 2004 betreffende de toepassing van de extra heffing in de sector melk en zuivelproducten is een tijdelijke groepering van twee melkproducenten (natuurlijke persoon of rechtspersoon), zonder rechtspersoonlijkheid, die op autonome wijze, ten eigen bate en voor eigen rekening, een onderneming beheert die uitsluitend is ontstaan uit het samenvoegen van de ondernemingen die elk van de leden van de groepering voorafgaand aan de oprichting van die groepering beheerde.

Indien de groepering voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, en onder voorbehoud van een onderzoek van de gesloten overeenkomsten en de toepassingsvoorraarden ervan, dient rekening te worden gehouden met bepaalde gevolgen die de identificatie met zich mee kan brengen:

- de waarde van de inbrengens verricht door elk lid dient bepaald te worden in de authentieke akte die de oprichting van de groepering vaststelt; immers, die inbrengens zijn, zelfs indien zij geen aanleiding geven tot een betaling tussen de leden, wel degelijk verricht onder bezwarende titel;
- wanneer het gaat om inbrengens van eigendom – wat weinig waarschijnlijk is, gelet op het tijdelijke karakter van de groepering – kunnen die inbrengens onder de toepassing van [artikel 11 W.Btw](#) vallen;
- wanneer het gaat om inbrengens van rechten van genot, zijn die inbrengens bedoeld in [artikel 18, § 1, lid 2, 4° of 7° W.Btw](#) (huur van goederen of overdracht van quota's) en, in principe, onderworpen aan het tarief van 21%; evenwel, de inbreng van rechten van genot die slaan op onroerende goederen is normaal vrijgesteld door [artikel 44, § 3, 2° W.Btw](#) en kan, in hoofde van het lid van de groepering die eigenaar is, overeenkomstig [artikel 6 en volgende KB nr. 3 van 10 december 1969](#) met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, een herziening van de in aftrek gebrachte belasting geheven van die onroerende goederen voor gevolg hebben;
- de identificatie van de groepering ontslaat de leden van die groepering niet van hun persoonlijke identificatie voor btw-doeleinden, inzonderheid wegens de inbrengens die ze verrichten in de groepering en wegens andere prestaties die zij verstrekken aan de groepering (inbreng van activiteit) of aan derden;
- de levering van goederen en de diensten verstrekt door de groepering dienen het voorwerp uit te maken van op haar naam opgestelde uitgaande facturen; evenzo dienen de aankopen verricht voor de doeileinden van de activiteit van de groepering het voorwerp uit te maken van aan de groepering uitgereikte facturen; in de veronderstelling dat bepaalde facturen met betrekking tot aankopen door de groepering, voor de doeileinden van

haar activiteit, worden geadresseerd aan één van de leden, dient deze laatste die handelingen door te factureren aan de groepering;

- in het geval van ontbinding van de groepering, dient de verdeling van goederen die de groepering als dusdanig heeft verkregen te worden aangemerkt als een levering van goederen waarvoor de belasting moet worden geheven tot beloop van de goederen toegekend aan elk van de leden.

Gezien de identificatie van de groepering voor de leden een aanzienlijke verhoging van de administratieve formaliteiten met zich meebrengt en tevens niet altijd fiscaal neutraal is (in het bijzonder in geval van herziening van de aftrek van de belasting geheven van de onroerende goederen waarvan het genot werd ingebracht), aanvaardt de Administratie dat de identificatie van de groepering niet wordt geëist.

In dat geval, dient men rekening te houden met het volgende:

- de inbrengen, ongeacht of zij worden verricht in eigendom dan wel genot, dienen niet het voorwerp uit te maken van een facturatie door de leden van de groepering;
- de goederen en diensten die de groepering verstrekkt aan derden worden geacht rechtstreeks te zijn verstrekkt door de leden, elk voor zijn aandeel, volgens de op hen toepasselijke regeling;
- de goederen en diensten verstrekkt aan de groepering dienen in principe het voorwerp uit te maken van twee afzonderlijke facturen geadresseerd aan elk lid, elk voor zijn aandeel; ten uitzonderijken titel kan, wanneer de leverancier weigert of in de onmogelijkheid is twee afzonderlijke facturen te verstrekken (elektriciteit, telefoon ...), de factuur worden verstrekkt aan één van de leden die het aandeel van het andere lid doorfactureert;
- meer algemeen dienen de verplichtingen die rusten op belastingplichtigen te worden voldaan door elk van de vennooten afzonderlijk, elk voor zijn aandeel.

Wat de eventuele toepassing van de twee verschillende belastingregelingen in hoofde van de groepering en/of van de leden (normale belastingregeling en bijzondere landbouwregeling bedoeld in [artikel 57 W.Btw](#)) betreft, wordt de aandacht gevestigd op hetgeen volgt.

Wanneer de groepering is geïdentificeerd voor btw-doeleinden dienen, zoals hiervoor aangegeven, de leden van de groepering eveneens zelf te worden geïdentificeerd voor btw-doeleinden, inzonderheid om reden van de inbrengen die zij verrichten in de groepering.

Uit de werkingsprincipes van de groepering blijkt dat deze activiteiten van de groepering en van elk van de leden niet volledig afgescheiden en zelfstandig zijn van elkaar. Bovendien zou een reeks goederen en diensten, waarvan de btw in aftrek mag worden gebracht door de groepering onderworpen aan de normale belastingregeling, kunnen worden gebruikt door een lid onderworpen aan de landbouwregeling die geniet van de forfaitaire compensatie.

Wanneer de groepering is geïdentificeerd voor btw-doeleinden dient zij te worden onderworpen aan dezelfde belastingregeling als de twee leden waaruit zij is samengesteld, dit in de geest van [artikel 2, § 4 KB nr. 22 van 15 december 1970](#) met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde. Bovendien laat dit toe de procedures op het vlak van de facturering (uit te reiken en/of te ontvangen facturen, aftrek ingeval van normale belastingregeling, bijzondere modaliteiten voor wat betreft de landbouwregeling) en op het vlak van de controle van de handelingen tussen de verschillende betrokken belastingplichtigen te verlichten en te vereenvoudigen.

Indien bijgevolg de leden van de groepering onderworpen zijn aan de landbouwregeling als hiervoor bedoeld, dient de groepering, indien zij voldoet aan de voorwaarden bedoeld in [artikel 57 van voornoemd Wetboek](#) en het [KB nr. 22](#), voormeld, eveneens te worden onderworpen aan de landbouwregeling. De groepering kan in elk geval slechts aan de bijzondere landbouwregeling worden onderworpen indien haar leden zelf aan die bijzondere regeling zijn onderworpen. Indien de groepering niet voldoet aan de voormelde voorwaarden, dienen zowel de groepering als de leden te worden onderworpen aan de normale belastingregeling. Evenzo, indien de groepering, ofschoon ze voldoet aan alle voorwaarden om aan bijzondere landbouwregeling te worden onderworpen, aan de normale belastingregeling wenst te worden onderworpen, dienen de leden eveneens aan de normale regeling te worden onderworpen.

Het spreekt voor zich dat de twee leden van de groepering dienen te worden onderworpen aan hetzelfde belastingregime, zelfs indien de groepering niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.

8.16. Terbeschikkingstelling van ruimte voor het aanbrengen van reclame of reclameborden door particulieren – Stickers of andere reclamemedia op een wagen

De terbeschikkingstelling van ruimte voor het aanbrengen van reclame of reclameborden is een dienst inzake reclame, die de btw in principe opeisbaar maakt wanneer hij wordt verricht door een persoon die handelt onder de voorwaarden van de [artikelen 2 en 4 W.Btw](#)¹.

De Administratie gaat er vanuit dat een groot aantal van deze terbeschikkingstellingen wordt verricht door particulieren (niet-belastingplichtigen) met betrekking tot bepaalde oppervlakten van hun privewoning, die ze normaal niet op een actieve wijze (oprichting of aanpassing van hun desbetreffende woning, het zoeken van huurders via advertenties enz.) hebben bestemd voor bedoelde handelingen. Bovendien zou de btw die verschuldigd zou zijn naar aanleiding van deze terbeschikkingstellingen, in elk geval aftrekbaar zijn door de reclamebureaus, die doorgaans de afnemers zijn van deze diensten.

Onder deze voorwaarden aanvaardt de Administratie dat deze particulieren voor dergelijke terbeschikkingstellingen niet als btw-belastingplichtige moeten geïdentificeerd worden en dat derhalve in dit geval de btw niet verschuldigd is. Deze tolerantie werd aldus medegedeeld aan de btw-kantoren met het oog op een eventuele btw-identificatie.

Aangezien het gaat om een toegeving spreekt het voor zich dat, indien de betrokken personen er zich niet op willen beroepen en hun btw-identificatie eisen, dit niet kan worden geweigerd. In dit geval kan enkel de btw geheven van de kosten die specifiek werden gemaakt met het oog op deze terbeschikkingstellingen worden afgetrokken.

Wanneer ten slotte deze terbeschikkingstellingen worden verricht door personen die reeds btw-belastingplichtige zijn voor andere belastbare handelingen, zijn de normale regels van toepassing.

De bovengenoemde regeling geldt eveneens in vergelijkbare gevallen, inzonderheid het geval waarbij particulieren tegen betaling, stickers of andere reclamemedia op hun wagen bevestigen.

1 Beslissing van 10 mei 1999, nr. E.T. 77.024 en Beslissing btw van 28 maart 2006, nr. E.T. 104.989.

8.17. Zelfstandige verkopers bij de werving van abonnees in de gas- en electriciteitssector alsmede bij de operatoren inzake telecommunicatie

De Btw-administratie heeft via een de algemene [Administratieve beslissing van 13 mei 2008 nr. E.T. 110.297](#) de leveranciers van gas en elektriciteit alsmede de operatoren inzake telecommunicatie, die voor de werving van abonnees bij het cliënteel een beroep doen op zelfstandige tussenpersonen, de mogelijkheid geboden om een machtiging aan te vragen bij de centrale diensten van de AOIF teneinde een bijzondere regeling onder welbepaalde voorwaarden te kunnen toepassen.

Deze regeling, die hierna integraal wordt uiteengezet, voorziet in een afwijking op de principes van de btw-identificatie van de tussenpersonen, op de betalingsmodaliteiten van de btw evenals op bepaalde op het stuk van de btw na te leven formaliteiten.

8.17.1. Toepassingsgebied

Deze beslissing beoogt de diensten verricht door makelaars die voor hun opdrachtgevers tussenkomen bij het werven van abonnees hetzij voor leveringen van gas en/of elektriciteit, hetzij voor diensten inzake telecommunicatie. De abonnees moeten de hoedanigheid hebben van eindverbruiker (particulieren en ondernemingen). Als opdrachtgevers komen uitsluitend de leveranciers van gas en/of elektriciteit alsmede de operatoren inzake telecommunicatie (hierna steeds 'organisatoren' genoemd) in aanmerking.

Genoemde makelaars (hierna steeds 'tussenpersonen' genoemd) handelen als gewone lasthebbers en ontvangen van de organisator een commissie voor hun verrichte diensten. Deze commissie kan bestaan uit een éénmalige vergoeding per aangebrachte abonnee of uit periodieke vergoedingen in functie van het verbruik van de abonnees. Het aantal tussenpersonen die optreden als lasthebbers voor de werving van één abonnee is niet beperkt voor zover het commissieloon rechtstreeks wordt toegekend door de organisator aan elke tussenpersoon. Indien de tussenpersoon nog een andere vergoeding ontvangt van de organisator (bv. voor het opleiden en het coachen van andere tussenpersonen), volgt deze vergoeding dezelfde regeling als genoemde commissies.

De [Beslissing nr. E.T. 102.595 van 19 juni 2002](#) inzake directe verkopen kan in geen enkel geval worden gebruikt in de sector van de energie en telecommunicatie.

Tussenpersonen die optreden als koper/wederverkoper of ontvanger en verstrekker van diensten, of meer algemeen, als commissionair in de zin van de artikelen 13, § 2, en 20, § 1 W.Btw zijn van onderhavige regeling uitgesloten.

De organisatoren moeten beschikken over een Belgisch btw-identificatienummer. Indien een organisator niet in België is gevestigd, dient hij een hier te lande gevestigde aansprakelijke vertegenwoordiger te laten erkennen om deze regeling te kunnen toepassen.

De methode van kettingverkoop als bedoeld in artikel 84 Wet van 14 juli 1991 betreffende de handelspraktijken en de voorlichting en bescherming van de consument is uitdrukkelijk uitgesloten van de onderhavige beslissing.

De organisator mag derhalve geen enkele vorm van vergoeding/schadeloosstelling vragen aan de tussenpersoon wegens zijn toetreding tot het systeem of op eender welk ander tijdstip om abonnees te kunnen werven bij het cliënteel.

Indien bij de behandeling van de aanvraag om vergunning (zie [8.17.2. Na te leven formaliteiten om de onderhavige beslissing te kunnen toepassen](#)) zou blijken dat de organisator op eender welke wijze niet voldoet aan deze voorwaarde, kan de Administratie het voordeel van onderhavige beslissing weigeren.

8.17.2. Na te leven formaliteiten om de onderhavige beslissing te kunnen toepassen

De organisator kan schriftelijk een machtiging aanvragen om de onderhavige beslissing te mogen toepassen. Hij dient zijn aanvraag te richten aan het volgende adres:

FOD Financiën

Centrale diensten AOIF – Sector BTW

Directie II/2

North Galaxy, Toren A

Koning Albert II-laan 33, bus 22

1030 Brussel

De aandacht wordt gevestigd op het feit dat de aanvraag van een dergelijke machtiging in hoofde van de organisator veronderstelt dat hij akkoord gaat met alle hiernavolgende bepalingen die voorzien in een afwijking op de principes van de identificatie van de tussenpersonen, van de voldoening van de btw en van bepaalde op het stuk van de btw na te leven formaliteiten.

Geen enkele bijkomende afwijking zal worden toegestaan.

Deze aanvraag tot vergunning dient minstens de volgende inlichtingen en stukken te bevatten:

- de coördinaten van de organisator;
- zijn Belgisch btw-identificatienummer;
- de aard van de goederen of van de diensten die aan de eindverbruikers zullen worden geleverd of verstrekt;
- een kopie van de overeenkomst die de organisator met zijn tussenpersonen sluit;
- een vermelding waarin de organisator aanvaardt en zich ertoe verbindt om alle bepalingen van de onderhavige beslissing na te leven;
- een vermelding waarin hij zich ertoe verbindt om alle tussenpersonen die zullen tussenkommen bij de leveringen of de diensten, in te lichten van de regeling voorzien in de onderhavige beslissing.

Er wordt voor alle duidelijkheid benadrukt dat de toekenning van een dergelijke machtiging de verbintenis vereist van de organisator om de inhoud ervan mede te delen aan elke tussenpersoon die in naam en voor rekening van eerstgenoemde optreedt. De uitreiking van deze machtiging heeft bovendien tot gevolg dat elke tussenpersoon de bepalingen van deze beslissing moet naleven.

Indien de organisator de machtiging om te genieten van de hierna beschreven regeling niet aanvraagt, moet hij, evenals al zijn tussenpersonen, alle principes die van toepassing zijn krachtens de btw-wetgeving en de Koninklijke besluiten tot uitvoering daarvan, naleven.

Geen enkele afwijking op deze principes zal worden toegekend.

8.17.3. Toepasselijke regeling

Drie situaties dienen te worden onderscheiden.

8.17.3.1. De tussenpersoon kiest ervoor geen btw-identificatienummer aan te vragen en ziet bijgevolg af van zijn recht op aftrek voor de gehele periode waarin hij geen nummer heeft aangevraagd

In dit geval heeft de tussenpersoon de hoedanigheid van btw-belastingplichtige maar wordt hij, krachtens de onderhavige beslissing, niet als dusdanig geïdentificeerd. Deze situatie is echter enkel mogelijk indien de tussenpersoon nog geen btw-identificatienummer heeft voor een andere activiteit.

In afwijking van de normale regeling inzake btw, is de btw niet van toepassing op de commissie verkregen door de tussenpersoon voor de diensten die hij heeft verricht voor de organisator. Hij heeft bovendien geen recht op aftrek van de btw die hem in rekening wordt gebracht.

De tussenpersoon is er niet toe gehouden het controlekantoor waaronder hij ressorteert in te lichten van zijn aanvang van activiteit, ongeacht de omzet die hij zal realiseren. Hij moet noch de aangifte van aanvang van activiteit (document nr. 604A), noch periodieke btw-aangiften, noch de jaarlijkse listing van belastingplichtige klanten indienen. Hij moet evenmin een boek voor inkomende facturen noch een boek voor uitgaande facturen houden.

In deze situatie dient de medecontractant (de organisator) verplicht gebruik te maken van het systeem van selfbilling en moet hij, ten minste eenmaal per maand, aan de tussenpersoon een document uitreiken dat dienst doet als factuur. De organisator vermeldt op dat document de diensten die aan hem werden verricht door de tussenpersoon.

Genoemd document dient de volgende gegevens te bevatten:

- de datum waarop het is opgesteld;
- de vermeldingen bedoeld in [artikel 5, § 1, 2°, 3°, 5°, 6°, 8° en 11° KB nr. 1 van 29 december 1992](#) met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde;
- de vermelding ‘btw niet van toepassing – [Beslissing nr. E.T. 110.297 van 13 mei 2008](#)’.

De door de organisator uitgereikte documenten moeten voor elke tussenpersoon individueel en op een ononderbroken wijze worden genummerd.

De tussenpersoon wordt geacht akkoord te gaan met de inhoud van de afrekening indien hij niet reageert binnen een termijn die aanvangt op het tijdstip van ontvangst van de afrekening en die verstrijkt op het einde van de tweede kalendermaand die volgt op de kalendermaand waarin de medecontractant de afrekening heeft uitgereikt aan de tussenpersoon. Deze termijn is een vervaltermijn die in geen enkel geval kan worden verlengd.

Indien daarentegen de tussenpersoon opmerkingen heeft omtrent de inhoud van de aan hem toegezonden afrekening, moet hij deze opmerkingen binnen de hierboven gestelde termijn op expliciete wijze melden aan de organisator. Voor deze doeleinden gebruikt hij een aanvaardingsstuk dat hij in twee exemplaren opstelt. Dit document bevat minstens de volgende vermeldingen: de datum van uitreiking ervan aan de organisator, de coördinaten van de tussenpersoon en van de organisator, de referenties van de afrekening waarvoor opmerkingen worden gemaakt – d.w.z. de datum van uitreiking en het volgnummer van de afrekening -, alsmede de omstandige opgave van de redenen van niet-akkoord. De tussenpersoon ondertekent beide exemplaren van het aanvaardingsstuk en stuurt één exemplaar ervan naar de organisator. Wanneer de tussenpersoon niet zelf ondertekent, in het bijzonder wanneer het gaat om een rechtspersoon, dient de handtekening van de ondertekenaar te worden gevuld door zijn hoedanigheid (mandataris, zaakvoerder, bestuurder ...). Beide partijen dienen hun exemplaar van het aanvaardingsstuk te bewaren als bewijs van het niet-akkoord van de tussenpersoon met de inhoud van de afrekening en van het tijdstip waarop deze opmerkingen werden toegezonden aan de organisator.

Bij ontvangst van het stuk waaruit het niet-akkoord blijkt, moet de organisator zonder verwijl een verbeterend stuk met betrekking tot de betwiste afrekening uitreiken aan de tussenpersoon.

De organisator stelt de inzake directe belastingen vereiste fiches 281.50 alsook de samenvattende opgaven 325.50 op met betrekking tot de diensten die hem door de tussenpersonen werden verleend. Hij verzendt deze gegevens naar de Administratie binnen de inzake die materie voorziene termijn.

Ten slotte neemt de organisator in rooster 82 van zijn periodieke btw-aangifte het globale bedrag op van de hiervoor bedoelde documenten die hij heeft opgemaakt tijdens de periode waarop deze aangifte betrekking heeft.

8.17.3.2. De tussenpersoon kiest ervoor een btw-identificatienummer aan te vragen en is nog niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd voor een andere activiteit

In dat geval en in het kader van de onderhavige machtiging, is de toepassing van de vrijstellingregeling van belasting voorzien in [artikel 56, § 2 W.Btw](#) uitgesloten. De tussenpersoon is een belastingplichtige, indiener van kwartaal- of maandaangiften, al naargelang het geval.

Hij is ertoe gehouden het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert in te lichten van zijn aanvang van activiteit (document nr. 604A).

Derhalve zijn de diensten van de tussenpersoon, titularis van een btw-identificatienummer, onderworpen aan de normale regeling inzake btw. De door de tussenpersoon als tegenprestatie van zijn diensten verkregen commissies zijn derhalve onderworpen aan de belasting. De tussenpersoon heeft recht op aftrek van de btw die hem in rekening wordt gebracht.

Voor wat de facturering van de commissies betreft, kan overeenkomstig [artikel 6 van het vooroemde KB nr. 1](#) eventueel gebruik worden gemaakt van de procedure van selfbilling (zie [Circulaire AOIF nr. 48 van 8 december 2005](#)).

Bijgevolg dient volgend onderscheid te worden gemaakt:

8.17.3.2.1. De tussenpersoon reikt zelf een factuur uit voor zijn diensten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.17.3.2.2. Beide partijen komen overeen om de procedure van selfbilling toe te passen

8.17.3.3. De tussenpersoon oefent eveneens een andere activiteit uit waarvoor hij reeds de hoedanigheid van btw-belastingplichtige bezit

8.17.3.3.1. Voor deze andere activiteit moet hij geen periodieke btw-aangiften indienen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.17.3.3.2. Voor deze andere activiteit dient hij reeds periodieke btw-aangiften (kwartaal- of maandaangiften) in

De tussenpersoon is gehouden tot indiening, op het controlekantoor waaronder hij ressorteert, van een document van wijziging van activiteit (nr. 604B) waarin hij melding maakt van de uitbreiding van zijn activiteiten.

De diensten verricht door de tussenpersoon zijn onderworpen aan het gewone btw-regime en de commissies die hij ontvangt zijn dus aan de belasting onderworpen. Hij heeft echter recht op aftrek van de btw die hem in rekening wordt gebracht.

Voor wat de facturering van de commissies betreft, kan overeenkomstig [artikel 6 van voornoemd KB nr. 1](#) eventueel gebruik worden gemaakt van de procedure van selfbilling (zie [Circulaire AOIF nr. 48 van 8 december 2005](#)).

Bijgevolg dient volgend onderscheid te worden gemaakt:

8.17.3.3.2.1. De tussenpersoon reikt zelf een factuur uit voor zijn diensten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.17.3.3.2.2. Beide partijen komen overeen de procedure van selfbilling toe te passen

Indien wordt gekozen voor de procedure van selfbilling, zal de organisator een factuur uitreiken in naam en voor rekening van de tussenpersoon. Deze regeling veronderstelt dat genoemde partijen een voorafgaand akkoord tot gebruik van de procedure selfbilling sluiten overeenkomstig de modaliteiten opgesomd in [nummer 21 van de Circulaire AOIF nr. 48 van 8 december 2005](#).

In dit geval dient echter nog een bijkomend onderscheid te worden gemaakt. Overeenkomstig nummer 60, punten c, eerste streepje, en f van de in het voorgaande lid bedoelde circulaire heeft de organisator, als medecontractant van de tussenpersoon, de keuze om al dan niet de verlegging van heffing toe te passen. Indien hij opteert voor de verlegging van heffing, moet hij dit echter doen ten aanzien van alle tussenpersonen die in deze situatie zijn beoogd (andere activiteit

met indiening van aangiften) of die ervoor gekozen hebben om een btw-identificatienummer aan te vragen en nog niet als zodanig waren geïdentificeerd voor een andere activiteit, voor zover in deze gevallen de procedure van selfbilling wordt gebruikt.

De organisator opteert voor de verlegging van heffing. De verschuldigde btw dient te worden voldaan door de organisator

Hierbij dienen de volgende voorwaarden te worden nageleefd:

- de door de organisator verrichte keuze om de verlegging van heffing toe te passen moet uitdrukkelijk worden opgenomen in het voorafgaand akkoord tot gebruik van de procedure selfbilling (zie [Circulaire AOIF nr. 48/2005, nummer 21, punt i](#));
- de organisator en de tussenpersoon dienen het btw-controlekantoor waaronder zij respectievelijk ressorteren, in te lichten omtrent de toepassing van de verlegging van heffing (zie [Circulaire AOIF nr. 48/2005, nummer 60, punten h en i](#));
- de organisator maakt, binnen de termijn voorzien inzake facturering, in twee exemplaren de factuur op met betrekking tot de door de tussenpersoon verstrekte dienst. Dit document bevat de gewone factuurvermeldingen als bedoeld in [artikel 5, § 1 KB nr. 1](#) alsmede, in plaats van het btw-tarief en het bedrag van de verschuldigde btw, de vermelding 'Belasting te voldoen door de medecontractant – [Circulaire AOIF nr. 48/2005](#)'. Voor de nummering van dit document gebruikt de organisator een volgnummer genomen uit een ononderbroken reeks die wordt bepaald per onderscheiden tussenpersoon;
- het dubbel van dit document wordt uitgereikt aan de tussenpersoon;
- in beginsel wordt het principe van de impliciete aanvaarding van het uitgereikte document toegepast. Dit houdt in dat de tussenpersoon binnen een tussen de partijen bedongen termijn (die niet langer mag zijn dan het einde van de tweede kalendermaand volgend op de maand waarin de btw over de gefactureerde commissie opeisbaar is geworden) niet zal reageren indien hij akkoord gaat met de inhoud van de door de organisator uitgereikte factuur. In het geval van niet-akkoord met de inhoud van de factuur, zullen de hiervoor geciteerde bepalingen *mutatis mutandis* worden toegepast;
- de tussenpersoon boekt dit document in een afzonderlijk subboek voor uitgaande facturen volgens de nummering vermeld op dit document.

De organisator moet de btw voldoen in de plaats van de tussenpersoon. Hij vermeldt het bedrag van de commissies (maatstaf van heffing), toegekend aan de tussenpersonen, aangaande de betrokken aangifteperiode in de roosters 82 en 87 van zijn periodieke btw-aangifte. Het bedrag van de over deze commissies verschuldigde btw neemt hij op in rooster 56. De aftrek van die belasting kan worden uitgeoefend volgens de gewone regels in rooster 59 van dezelfde aangifte.

De tussenpersoon neemt het bedrag van de ontvangen commissies (maatstaf van heffing) aangaande de betrokken aangifteperiode op in rooster 45 van zijn periodieke btw-aangifte.

Bovendien dient de tussenpersoon deze commissies te vermelden in zijn jaarlijkse listing van belastingplichtige klanten.

De organisator opteert niet voor de verlegging van heffing. De verschuldigde btw dient te worden voldaan door de tussenpersoon

In dit geval dienen de volgende voorwaarden te worden nageleefd:

- de organisator maakt, binnen de termijn voorzien inzake facturering, in twee exemplaren de factuur op met betrekking tot de door de tussenpersoon verstrekte dienst. Dit document bevat de gewone factuurvermeldingen als bedoeld in [artikel 5, § 1 KB nr. 1](#). In dit geval dient het btw-tarief en de verschuldigde btw wel te worden vermeld. Voor de nummering van dit document gebruikt de organisator een volgnummer genomen uit een ononderbroken reeks die wordt bepaald per onderscheiden tussenpersoon;
- het dubbel van dit document wordt uitgereikt aan de tussenpersoon;
- aangezien de tussenpersoon gehouden is de verschuldigde belasting te voldoen aan de schatkist, dient de expliciete procedure van aanvaarding te worden toegepast. In beginsel geschiedt deze aanvaarding door middel van een afzonderlijk aanvaardingsstuk dat de tussenpersoon voor deze doeleinden opmaakt in twee exemplaren. De expliciete aanvaarding kan echter ook gebeuren op het document van de afrekening zelf. In dit geval reikt de organisator beide exemplaren van de afrekening uit aan de tussenpersoon. Na verificatie ondertekent laatstgenoemde beide exemplaren voor akkoord en stuurt het origineel terug naar de organisator. In geval van niet-akkoord worden de hiervoor vermelde bepalingen *mutatis mutandis* toegepast;

- de tussenpersoon boekt dit document in een afzonderlijk subboek voor uitgaande facturen volgens de nummering eigen aan dit document.

De tussenpersoon dient de verschuldigde btw te voldoen. Hij vermeldt het bedrag van de ontvangen commissies (maatstaf van heffing) aangaande de betrokken aangifteperiode in het rooster 03 van de periodieke btw-aangifte. Het bedrag van de over deze commissies verschuldigde btw neemt hij op in rooster 54.

Bovendien dient de tussenpersoon deze commissies te vermelden in zijn jaarlijkse listing van belastingplichtige klanten.

9. Regeling van de belastingplichtige betreffende nieuwe gebouwen (en ermee samenhangende terreinen)

9.1. Inleiding

9.1.1. Lichamelijke goederen

Vallen binnen het toepassingsveld van de belasting over de toegevoegde waarde, alle lichamelijke goederen¹, om het even of het roerende of onroerende goederen betreffen, met inbegrip van elektriciteit, gas, warmte en koude.

Voor 1 januari 1993 werden in principe enkel de lichamelijke roerende goederen geviseerd.

Daarenboven worden de zakelijke rechten, andere dan het eigendomsrecht, die aan hun titularis een gebruiksrecht op onroerende goederen als een eigenaar geven aangemerkt als goederen (uitzondering wordt gemaakt voor het recht van erfpacht gevestigd of overgedragen door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur).

Welke zijn de onroerende zakelijke rechten die overeenkomstig [artikel 9 W.Btw](#) beschouwd worden als lichamelijke goederen terwijl ze krachtens het Burgerlijk Wetboek verder aangemerkt worden als onlichamelijke goederen?

Het zijn:

- het recht van opstal;
- het recht van erfpacht;
- het vruchtgebruik van een onroerend goed.

Het aanmerken van de bedoelde onroerende zakelijke rechten, zoals het recht van opstal of het vruchtgebruik van een onroerend goed maakt het mogelijk om binnen het kader van de Wetgeving als een levering, aan de te onderwerpen, de overdracht van rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om het onroerend goed te gebruiken.

Volgens het [nummer 12 van de Aanschrijving nr. 5 van 11 februari 1993](#) kunnen het recht van gebruik en het recht van bewoning niet als goederen worden aangemerkt om reden dat ze niet overdraagbaar zijn.

De Administratie heeft echter besloten, na een aandachtig onderzoek, dat, hoewel het recht van gebruik en het recht van bewoning door de gebruiker of de bewoner inderdaad in principe niet kunnen worden overgedragen, ze desalniettemin door de eigenaar *ab initio* gevestigd zijn ten gunste van bedoelde gebruiker of de bewoner².

Bijgevolg zijn deze rechten lichamelijke goederen en kan hun vestiging het voorwerp uitmaken van een met btw belastbare levering, wanneer ze betrekking hebben op een ‘nieuw’ gebouw.

Alleen de handelingen onder levenden kunnen onderworpen worden aan de btw. Verwervingen bij erfenis van gebouwen of gedeelten ervan of zakelijke rechten erop zijn geen leveringen en worden in principe aan successierechten onderworpen.

Te noteren valt dat een onderhandse overeenkomst, waarbij het opstalrecht tussen de partijen wordt verlengd, een duidelijke afstand van natrekking is die leidt tot een zelfstandig opstalrecht. Indien een verlenging van een opstalrecht geschiedde vooraleer de aanvankelijke termijn verstreek met het akkoord van de beide partijen, doet de niet-registratie en het niet verlijden bij authentieke akte geen afbreuk aan de tegenstelbaarheid van de verlenging ten aanzien van de Fiscale administratie. De fiscus is immers geen derde bij het vestigen van de belasting en er dient bijgevolg rekening gehouden te worden met onderhandse overeenkomsten³.

Hierna volgt een synthetische tabel van de goederen die bedoeld zijn in het Wetboek. Daaruit moet o.m. blijken dat alle lichamelijke goederen, al dan niet onroerend, geviseerd worden.

Goederen in de zin van artikel 9 W.Btw	Niet-bedoelde goederen
Lichamelijke goederen.	Onlichamelijke goederen! De overdracht van bepaalde onlichamelijke goederen dient aangemerkt te worden als een belastbare dienstenprestatie.
Worden aangemerkt als lichamelijke goederen: 1. elektriciteit, gas, warmte, koude; 2. zakelijke rechten, andere dan het eigendomsrecht, die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken.	Recht van erfpacht dat door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur wordt gevestigd of overgedragen op een gebouw dat deze onderneming heeft opgericht of heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen en waarvan de leasingnemer het recht van opstal gebruikt in de uitoefening van zijn activiteiten als belastingplichtige.
	Effecten aan toonder.

Zoals blijkt uit bovenstaande tabel worden alle lichamelijke goederen bedoeld in het Wetboek, met inbegrip van gronden, terreinen en gebouwen, of ze nu oud of nieuw zijn.

Het toepassingveld van de btw kan bijgevolg als zeer algemeen worden aangemerkt.

1 [Artikel 9, § 1 W.Btw.](#)

2 [Beslissing van 13 december 2000, nr. E.T. 99.087.](#)

3 Zie [Rb. Gent, 19 februari 2013, rolnr. 11/3342/A](#), Acc. & Fisc., nr. 10, 14 maart 2013, p. 7-8.

9.1.2. Belastbare handelingen

[Artikel 44, § 3, 1° en 2° W.Btw](#) heeft echter een reeks nieuwe vrijstellingen in het leven geroepen met de bedoeling sommige handelingen niet belastbaar te maken.

Ook hier is het opportuun op een visuele wijze aan te duiden welke handelingen, met betrekking tot onroerende goederen, al dan niet belastbaar zijn. Zie daaromtrent onderstaande tabel.

Vrijgesteld van btw	Belastbaar met btw
---------------------	--------------------

<p>Levering van uit hun aard onroerende goederen (artikel 44, § 3, 1°, a) W.Btw).</p>	<p>Levering van nieuwe gebouwen, met bijbehorende terreinen, door:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een beroepsoprichter bedoeld in artikel 12, § 2 W.Btw; • een belastingplichtige in de zin van artikel 4 W.Btw waarvan de economische activiteit niet bestaat in de geregelde verkoop van gebouwen met btw, op voorwaarde dat hij opteert voor de overdracht van het gebouw, dat hij heeft opgericht, heeft laten oprichten of dat hij heeft verkregen met voldoening van de btw, voor de toepassing van het btw-stelsel; • een toevallige belastingplichtige als bedoeld in artikel 8, § 1 W.Btw (toevallige oprichter of toevallige koper-verkoper) (uitzondering artikel 44, § 3, 1°, a) W.Btw).
<p>Vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten als bedoeld in artikel 9, alinea 2 W.Btw met betrekking tot onroerende goederen (artikel 44, § 3, b), van W.Btw).</p>	<p>Vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten als bedoeld in artikel 9, alinea 2 W.Btw met betrekking tot nieuwe gebouwen opgericht of verkregen met voldoening van de btw op voorwaarde dat zij uitgeoefend worden binnen de btw-termijn en op voorwaarde dat deze zakelijke rechten verkregen werden door de verkrijger of in zijn voordeel gevestigd werden met toepassing van de btw.</p> <p>Wie kan dergelijke belastbare handelingen stellen?</p> <ul style="list-style-type: none"> • hetzij een belastingplichtige bedoeld in artikel 12, § 2 W.Btw, die binnen de gestelde termijn een dergelijk zakelijk recht vestigt op een gebouw dat hij heeft opgericht, heeft laten oprichten of dat hij heeft verkregen met voldoening van de btw of die binnen dezelfde termijn een gelijkaardig zakelijk recht overdraagt, wederoverdraagt dat in zijn voordeel werd gevestigd of dat hem werd overgedragen met voldoening van de btw; • hetzij een belastingplichtige waarvan de economische activiteit niet bestaat in de geregelde verkoop van gebouwen met toepassing van de btw op voorwaarde dat hij op de door de Koning te bepalen wijze en binnen de gestelde termijn kennis heeft gegeven van zijn bedoeling een zakelijk recht te vestigen op het gebouw dat hij heeft opgericht, heeft laten oprichten of dat hij heeft verkregen met voldoening van de btw of dat hij binnen dezelfde termijn kennis heeft gegeven van zijn bedoeling één van deze zakelijke rechten over te dragen of weder over te dragen dat in zijn voordeel werd gevestigd of overgedragen met voldoening van de belasting; • hetzij een belastingplichtige bedoeld in artikel 8, §§ 2 of 3 W.Btw (uitzondering - artikel 44 § 3, 1°, b) W.Btw).

<p>De verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen (artikel 18, § 1, 8° W.Btw); • de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen (artikel 18, § 1, 9° W.Btw) (oude en nieuwe regeling); • het verschaffen van gemeubeld logies alsook de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen (artikel 18, § 1, 10° W.Btw) (artikel 44, § 3, 2°, a W.Btw); • onroerende financieringshuur (artikel 44, § 3, 2°, b W.Btw); • de verhuur van safeloketten (artikel 44, § 3, 2°, c W.Btw); • de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens; • de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines¹; • de aan btw onderworpen onroerende verhuur via gezamenlijke optie voor gebouwen opgericht na 01.10.2018; • terbeschikkingstelling voor andere doeleinden dan bewoning van onroerende goederen uit hun aard voor een periode van niet meer dan zes maanden.
---------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Samengevat kan gesteld worden dat:

- van de belasting wordt vrijgesteld, overeenkomstig [artikel 44, § 3, 1°, a\) en b\) W.Btw](#), de levering van uit hun aard onroerende goederen alsmede de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van sommige zakelijke rechten m.b.t. sommige onroerende goederen;
- bepaalde handelingen (leveringen, vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten) met betrekking tot nieuwe gebouwen, met bijhorende terreinen, door sommige personen en onder bepaalde voorwaarden belastbaar worden met btw.

In verband met het tweede lid van de voornoemde samenvatting, en meer bepaald de mogelijke btw-heffing ter zake van nieuwe gebouwen wordt verwezen naar het arrest Breitsohl van het Europese Hof van Justitie.

In zijn [arrest van 8 juni 2000 in de zaak C-400/98, Finanzamt Goslar versus Brigitte Breitsohl](#), heeft het hof immers voor recht verklaard dat [artikel 4, § 3, sub a\) Zesde Richtlijn 77/388/EWG van de Raad van 17 mei 1977](#) aldus moet worden uitgelegd, dat de keuze voor belastingheffing bij levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen en het erbij behorend terrein, betrekking moet hebben op de gebouwen of gedeelte van gebouwen en, onlosmakelijk daarmee verbonden, het erbij behorend terrein.

Om die reden werd eind 2009 de Belgische wetgeving aangepast.

Ingevolge de toen aangebrachte wijzigingen aan het Wetboek Btw overeenkomstig de artikelen 142 tot 149 Programmawet van 23 december 2009², werd bepaald dat vanaf 1 januari 2011 onder bepaalde voorwaarden niet langer vrijgesteld werden van de btw:

- de levering van een gebouw met bijhorend terrein als bedoeld in [artikel 1, § 9, 2° W.Btw](#);
- de vestiging, overdracht en wederoverdracht van een zakelijk recht in de zin van [artikel 9, lid 2, 2° W.Btw](#) op een gebouw met bijhorend terrein als bedoeld in [artikel 1, § 9, 2° W.Btw](#).

Onder ‘bijhorend terrein’ als bedoeld in artikel 1, § 9, 2° W.Btw moet vanaf 1 januari 2011 worden verstaan, het terrein waarvoor de toelating werd verkregen om er op te bouwen en dat door eenzelfde persoon wordt overgedragen tegelijk met het gebouw waartoe het behoort.

Voor de heffing van de btw vanaf 1 januari 2011 ten aanzien van een bijhorend terrein als bedoeld in artikel 1, § 9, 2° W.Btw, is vereist dat het gaat om het bijhorend terrein van een met btw te belasten ‘nieuw gebouw’ of ‘nieuw gedeelte van een gebouw’ (d.w.z. een gebouw of gedeelte van een gebouw dat het voorwerp is van een handeling die uitgesloten is van de vrijstelling van artikel 44, § 3, 1° W.Btw).

Met een gedeelte van een gebouw als genoemd in de gewijzigde artikelen 1, § 9, en 44, § 3, 1° W.Btw wordt onder meer bedoeld, elk deel van een gebouw dat geheel of gedeeltelijk geplaatst wordt onder het stelsel van gedwongen mede-eigendom (inzonderheid appartementen).

De levering van een bijhorend terrein als bedoeld in artikel 1, § 9, 2° W.Btw, en de vestiging, overdracht en wederoverdracht van een zakelijk recht in de zin van artikel 9, lid 2, 2° W.Btw op een bijhorend terrein als bedoeld in artikel 1, § 9, 2° W.Btw, blijven na 2010 dus verder vrijgesteld van de btw op basis van artikel 44, § 3, 1° W.Btw, wanneer het gaat om het bijhorend terrein van een gebouw of gedeelte van een gebouw dat het voorwerp is van een handeling die vrijgesteld is van de btw overeenkomstig artikel 44, § 3, 1° W.Btw. Hierbij kan als voorbeeld gegeven worden de verkoop van een ‘oud gebouw’ of ‘oud gedeelte van een gebouw’ of de situatie waarbij de verkoper niet voor belastingheffing heeft geopteerd.

De levering van een terrein waarvoor de toelating werd verkregen om er op te bouwen en de vestiging, overdracht en wederoverdracht van een zakelijk recht in de zin van artikel 9, lid 2, 2° W.Btw op een terrein waarvoor de toelating werd verkregen om er op te bouwen, blijven na 2010 eveneens verder vrijgesteld van de btw op basis van het artikel 44, § 3, 1° W.Btw, wanneer die levering, vestiging, overdracht en wederoverdracht gevolgd worden door een werkanneming inzake de oprichting van het gebouw waarvoor de toelating werd verkregen (en het bijgevolg geen verkoop op plan betreft van een grond en van een op te richten gebouw of van een gebouw in oprichting).

Eind 2010 werd het administratieve standpunt met betrekking tot de btw op bouwgrond gepubliceerd. In deze beslissing van 28 oktober 2010 nr. E.T.119.318 verduidelijkt de Administratie de nieuwe regeling.

In deze beslissing, waar de sector vanaf begin 2010 reikhalszend en in bange verwachting naar uitkeek, neemt de Administratie eveneens een standpunt in met betrekking tot andere heikale punten, zoals deze met betrekking tot de tijdelijke handelsvennootschap, de btw-eenheid maar eveneens met betrekking tot de onderhandse verkoopovereenkomsten.

Er wordt verwezen naar 9.4. Begrippen ‘gebouw’ en ‘bijhorend terrein’ voor een gedetailleerde besprekking van deze administratieve visie.

¹ Ingevoegd in artikel 44, §3, 2° W.Btw door de Wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (1) dd. 21 december 2013 (BS, 31 december 2013).

² BS, 30 december 2009.

9.1.3. Btw-termijn

Noteren we alvast, als inleiding op de uitzonderingen van artikel 44, § 3, 1° W.Btw, die verder uitgebreid worden behandeld (zie 6. Leveringen en diensten met betrekking tot uit hun aard onroerende goederen, infra), dat de wijze van de berekening van de termijn waarbinnen een gebouw als nieuw wordt beschouwd, in de loop van 2002 een belangrijke wijziging heeft ondergaan.

Een gebouw werd tot begin 2002 als nieuw aangemerkt tot 31 december van het jaar na dat waarin het gebouw voor het eerst is opgenomen in het kohier van de onroerende voorheffing¹.

In de ministerraad van 26 april 2002² werd een voorontwerp van Programmawet goedgekeurd, dat in het Wetboek Btw een wijziging diende aan te brengen met betrekking tot de termijn waarbinnen een gebouw rechtsgeldig met toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde kan worden vervreemd.

De Programmawet van 2 augustus 2002³ voorziet uiteindelijk in een nieuwe omschrijving van de termijn waarbinnen gebouwen als nieuw kunnen worden aangemerkt en dus in aanmerking kunnen komen voor verkoop, het vestigen van

zakelijke rechten of onroerende financieringshuur met btw en daarop aansluitend het recht op aftrek.

Thans wordt bepaald dat een gebouw ‘nieuw’ blijft tot ‘31 december van het 2de jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van dat gebouw’.

Deze regelgeving is in werking getreden op de dag dat zij in het Staatsblad werd bekendgemaakt, dus op 29 augustus 2002.

De begrippen ingebruikneming en inbezitneming, beoogd in [artikel 44, § 3, 1° W.Btw](#), moeten worden begrepen in de betekenis die ze hebben in de omgangstaal. De datum van eerste ingebruikneming of eerste inbezitneming kan natuurlijk samenvallen, zonder dat dit systematisch het geval is, met de datum van voltooiing of de datum van oplevering van het gebouw.

De ingebruikneming brengt normaal de toekenning van een kadastraal inkomen met zich mee dat als grondslag dient voor de inkohiering van de onroerende voorheffing van het jaar volgend op de ingebruikneming. Uit eigen beweging moet de ingebruikneming of de verhuring van nieuw opgericht of herbouwde onroerende goederen aangegeven worden binnen de dertig dagen volgend op de gebeurtenis bij toepassing van [artikel 471](#) en [473 WIB 92](#). Deze spontane aangifte is evenwel slechts een vermoeden van ingebruikneming.

Het betreft in essentie feitenkwesties.

Volgens het Europees Hof moet de eerste ingebruikname niet plaatsvinden in het kader van een belastbare handeling. In dezelfde uitspraak werd gesteld dat een gebouw belangrijke wijzigingen heeft moeten ondergaan bestemd om het gebruik te wijzigen of dat er wijzigingen moeten worden aangebracht aan de voorwaarden van gebruik, vooraleer er sprake kan zijn van een gewijzigd gebouw dat wordt gelijkgesteld met een nieuw gebouw. Voor een besprekking van dit arrest wordt verwezen naar [3.4.2.5.1. Belang van het arrest Kozuba van het Europees Hof](#).

Het bewijs van de datum van eerste ingebruikneming of inbezitneming kan worden geleverd door alle feitelijke gegevens en alle rechtsmiddelen ⁴.

In een arrest van het hof van beroep van Antwerpen ⁵ wordt aangetoond hoe belangrijk de datum van eerste ingebruikneming is. De datum van eerste inbezitneming/ingebruikneming, die niet werd betwist, was 28 februari 2008. Op het gebouw in kwestie werd een erfpacht gevestigd via notariële akte in het jaar 2011. Het Hof oordeelde dat het gebouw in 2011 geen ‘nieuw gebouw’ meer was in de zin van de btw-wetgeving en dat bijgevolg de handeling niet aan btw kon worden onderworpen.

In het geval van de ingebruikneming of inbezitneming van een kijkwoning heeft de rechtbank van eerste aanleg van Gent geoordeeld dat het inderdaad een feitenkwestie is ⁶. De Fiscale administratie heeft naar een aantal elementen verwezen die het bewijs opleveren dat de nieuwbouwwoning in gebruik is genomen als vakantiewoning vanaf 31 juli 2010. Zo is het kadastraal inkomen in 2010 bepaald, was er elektriciteitsverbruik en werd er meubilair aangekocht. Deze vaststellingen werden opgenomen in een proces-verbaal. De belastingplichtige moest inderdaad wegens ingebruikneming van de nieuwe woning als bedrijfsmiddel (woning om te verhuren) btw voldoen, maar kon deze uiteraard niet in aftrek nemen ([artikel 44, § 3, 2° W.Btw](#)).

¹ Cf. [artikel 44, §3, 1°, a\) W.Btw](#).

² BS, 30 april 2002.

³ BS, 29 augustus 2002, 2de editie, 38408.

⁴ [Vr. nr. 443, de heer Fournaux, 27 juli 2004](#). Vr. en Antw., Kamer, GZ 2004-2005, nr. 051-082.

⁵ [Antwerpen, 17 mei 2016, rolnr. 2014/AR/2340](#).

⁶ [Rb. Gent, 22 september 2016, rolnr. 15/3767/A](#).

9.1.4. Vrijstelling van registratierecht bij overdracht met btw

Wanneer de leveringen van gebouwen, of gedeelten van gebouwen, en van het bijhorend terrein, evenals de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten zoals bedoeld in [artikel 9, tweede lid, 2° W.Btw](#), belast worden met btw, zijn deze vrijgesteld van het evenredig registratierecht ingevolge [artikel 59, 8° van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten](#).

9.2. Belastingplicht

Ten aanzien van de handelingen met betrekking tot onroerende gebouwen die de belastingplicht veroorzaken onderscheidt men twee groepen belastingplichtigen:

1. degenen die van rechtswege de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgen (toepassing [artikel 4 W.Btw](#));
2. degenen die op vrijwillige basis de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgen (toepassing [artikel 8, §§ 1,2 en 3 W.Btw](#)).

Het Belgisch Staatsblad van 16 juli 1994 heeft de Wet van 6 juli 1994 houdende fiscale bepalingen gepubliceerd. Daaruit blijkt dat [artikel 44, § 3, 2°, c\) W.Btw](#) in zijn oorspronkelijke vorm werd gewijzigd: met name werd de mogelijkheid om de verhuur van gebouwen aan de btw te onderwerpen uit het W.Btw geschrapt, met als uitwerkingsdatum 1 januari 1993.

Met betrekking tot de levering van gebouwen doet het hierbij niets ter zake of de overdracht van het gebouw geschiedt voor, tijdens of na de oprichting.

Het is evenmin van belang of er een overeenkomst afgesloten wordt volgens een verkoopcontract dan wel volgens een aannemingscontract.

[Artikel 8 W.Btw](#) regelt de belastingplicht van de personen die toevallig overgaan tot de vervreemding van bepaalde onroerende goederen uit hun aard die in de btw-sfeer vallen.

9.2.1. Belastingplichtigen van rechtswege

[Artikel 4 W.Btw](#) is ter zake zeer duidelijk:

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

Daarenboven zegt [artikel 9 W.Btw](#) dat onder goederen dient te worden verstaan alle lichamelijke goederen.

Of m.a.w. ook de onroerende goederen en de hiervoor aangestipte zakelijke rechten als dusdanig worden geviseerd (zie hieromtrent [9.1.1. Lichamelijke goederen](#)).

Dit houdt in dat iedere persoon die in de uitoefening van een economische activiteit, geregeld en zelfstandig, leveringen van onroerende goederen of zakelijke rechten vestigt, overdraagt, respectievelijk wederoverdraagt dient te worden aangemerkt als een belastingplichtige van rechtswege. In combinatie met [artikel 44, § 3, 1°, a\) en b\) W.Btw](#), dat stelt dat dergelijke leveringen, vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van de belasting worden vrijgesteld in zoverre ze betrekking hebben op gebouwen, met bijhorende terreinen, die buiten de btw-termijn vallen (zie hiervoor) dient te worden afgeleid dat de economische activiteit dient betrekking te hebben op gebouwen, met bijhorende terreinen, die binnen de btw-termijn vallen.

9.2.1.1. Hoedanigheid van beroepsoprichter

Sinds 1 januari 1993 wordt de belastingplicht op eenvormige wijze geregeld door [artikel 4 W.Btw](#) dat onder de erin gestelde voorwaarden, de hoedanigheid van belastingplichtige toekent aan eenieder die, in de uitoefening van een economische activiteit, leveringen van goederen of diensten verricht. Bovendien kunnen alle onroerende goederen en, meer algemeen, alle zakelijke rechten die aan de houder een recht van gebruik op de onroerende goederen verlenen, thans het voorwerp uitmaken van in het W.Btw bedoelde leveringen van goederen. De vrijstellingen, die uiteindelijk de effectieve toepassing van de belasting beperken tot de handelingen met betrekking tot nieuwe gebouwen, beletten niet dat de beroepsoprichters van nieuwe voor de verkoop bestemde gebouwen voortaan van rechtswege de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgen overeenkomstig de gewone criteria die gelden voor elke belastingplichtige. Tevens wordt de aandacht gevestigd op het feit dat, in tegenstelling met de voor 1 januari 1993 bestaande toestand, de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van [artikel 4 W.Btw](#) als beroepsoprichter van nieuwe gebouwen eveneens geldt voor de leveringen van de gebouwen die ze hebben verkregen zodat bijgevolg die oprichters niet meer moeten kiezen voor het belasten met btw van die leveringen.

Enkel die personen met een geregelde beroepswerkzaamheid die bestaat in het verkrijgen, het oprichten of het laten oprichten van gebouwen om ze voor, tijdens of na de oprichting, geheel of gedeeltelijk, onder bezwarende titel te vervreemden worden aangemerkt als beroepsoprichter.

De omstandigheid dat een aannemer die geregeld werk in onroerende staat voor rekening van derden verricht, uitzonderlijk een gebouw vervreemd dat hij voor eigen rekening heeft opgericht, is niet voldoende om die aannemer, ten aanzien van die vervreemding, als een beroepsoprichter aan te merken.

De verwerving van de hoedanigheid van beroepsoprichter is in vele gevallen een feitenkwestie, die enkel kan beoordeeld worden aan de gegevens van elk geval afzonderlijk¹ doch die uitermate belangrijk is op het vlak van onder meer de aftrekregeling:

- Zo dient een persoon die een flatgebouw, dat bestaat uit een aanzienlijk aantal appartementen, opricht of laat oprichten beschouwd te worden als een belastingplichtige beroepsoprichter zoals bedoeld in [artikel 4 W.Btw](#).
- Gaat het daarentegen om een flatgebouw, bestaande uit een beperkt aantal appartementen, dan wordt hij niet van rechtswege een belastingplichtige beroepsoprichter als bedoeld in [artikel 4 W.Btw](#) maar kan hij veeleer geacht worden onder de toepassing van [artikel 8, § 1](#) te vallen.

Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat het onderdeel dat aанvoert dat een belastingplichtige op het ogenblik van een vervreemding slechts als beroepsoprichter kan worden beschouwd indien wordt vastgesteld dat de belastingplichtige bij aanvang van die vervreemding reeds een geregelde activiteit voert die erin bestaat gebouwen die hij heeft opgericht of laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen, uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van hun eerste ingebruikneming of hun eerste inbezitneming, onder bezwarende titel te vervreemden, of er zakelijke rechten op te vestigen of over te dragen of weder over te dragen, faalt naar recht². Het ontstaan van de belastingplicht hangt niet af van de daadwerkelijke uitvoering van een levering of vestiging, overdracht of wederoverdracht van een zakelijk recht.

De DVB heeft o.a. beslist dat

- de toekenning van een vruchtgebruik op een nieuw opgerichte commerciële ruimte en de verkoop van een nieuw gebouwde ondergrondse parking volstonden opdat de verlener van het vruchtgebruik wordt aangemerkt als een beroepsoprichter in de zin van [artikel 12, § 2, W.Btw](#)³.
- een vennootschap als beroepsoprichter wordt beschouwd wanneer zij de bouw van een gebouw van een zekere omvang uitvoert waarvan de duur zich over verschillende jaren zal uitspreiden en betrokken is bij de aanvang van plan is om hierop een zakelijk recht over te dragen⁴.
- Omdat vaststaat dat het betreffende gebouw een groot gebouw is dat een zekere omvang heeft en X van bij de aanvang van plan is om het gebouw na de renovatie-/omvormingswerken ter beschikking van Y te stellen middels een enkelvoudig vruchtgebruik, oordeelt de DVB in het licht van wat voorafgaat dat de op te richten dochtervennootschap van X kan worden aangemerkt als beroepsoprichter in de zin van [artikel 12, § 2, W.Btw](#).⁵

Ook heeft de minister in een antwoord op een vraag vanwege volksvertegenwoordiger Anthuenis heel duidelijk gesteld dat commanditaire vennootschappen die opgericht werden voor het beheer, bouwen, aanschaffen, verkopen, verhuren enz. van hun onroerende goederen, worden aangemerkt als beroepsoprichter die een economische activiteit verrichten in de zin van [artikel 4 W.Btw](#) wanneer ze binnen de btw-termijn nieuwe gebouwen vervreemden. In feite, stelt de minister, verkrijgen bedoelde personen de hoedanigheid van belastingplichtige zodra ze door ondubbelzinnige daden de wil uiten geregeld nieuwe gebouwen te leveren, zonder dat het ontstaan van die belastingplicht nog afhangt van de daadwerkelijke uitvoering. Meer zelfs, de minister voegde eraan toe dat hij, met het oog op de gelijke behandeling van alle belastingplichtigen, niet zou nalaten de btw-controlekantoren attent te maken op het hiervoor uiteengezette standpunt⁶.

¹ [Vr. nr. 16, de heer Verbist, 26 oktober 1972](#); Vr. en Antw., Senaat, 1972-73, 400, BTW-Revue, nr. 12/73, p. 308, nr. 6.

² [Cass., 14.05.2020, rol nr. F18.0119.N](#) na beroep Gent, 10.04.2018, rolnr. 2018/2733.

³ Zie o.a. [Voorafgaande beslissing nr. 2015.386](#) van 25.08.2015, bevestigd door Voorafgaande Beslissing nr. 2021.0783 van 05.10.2021.

⁴ [Voorafgaande beslissing nr. 2016.714](#) van 22.09.2016.

⁵ [Voorafgaande beslissing nr. 2018.0598 d.d. 17.07.2018..](#)

⁶ Vr. nr. 1003, de heer Anthuenis, 17 mei 2002; Vr. en Antw., Kamer, 2001-2002, nr. 138.

9.2.1.2. Aanvang belastingplicht

De natuurlijke persoon of de rechtspersoon die door ondubbelzinnige daden de wil uit geregeld nieuwe gebouwen te leveren, verkrijgt voor die activiteit de hoedanigheid van belastingplichtige zodra hij die daden stelt, zonder dat het ontstaan van die belastingplicht nog afhangt van de daadwerkelijke uitvoering van enige levering (zie in dat verband de voorheen geldende regeling¹).

Zodra bedoelde persoon de hoger genoemde daden stelt kan hij bijgevolg volgens de normale regels de voorbelasting met betrekking tot die activiteit in aftrek brengen zodat de belastingtegoeden die in voorkomend geval uit die aftrek zouden voortvloeien uiteraard vatbaar zijn voor teruggaaf volgens de gebruikelijke procedure².

¹ [Beslissing van 31 december 1974, nr. E.T. 19658](#), BTW-Revue, nr. 19/74, p. 82, nr. 500.

² [Beslissing van 28 april 1994, nr. E.T. 77.712](#), BTW-Revue, nr. 109/94, p. 627, nr. 993.

9.2.1.3. Belastingplicht t.o.v. gebouwen in aanbouw

Een persoon die reeds, om reden van zijn geregelde werkzaamheid, de hoedanigheid van belastingplichtige beroepsoprichter bezit behoudt ook ten aanzien van de aankoop en de vervreemding van een gebouw in aanbouw de hoedanigheid van beroepsoprichter.

Dit heeft onder meer tot gevolg dat hij, bij de aankoop van het in aanbouw zijnde gebouw, de ter zake voldane btw onmiddellijk mag in aftrek brengen terwijl hij er bij de doorverkoop toe gehouden is btw te heffen in zoverre uiteraard de termijn niet verstrekken is waarbinnen het onroerend goed met voldoening van de btw kan worden overgedragen.

9.2.1.4. Niet-vervreemding binnen de termijn bepaald in artikel 44, § 3, 1°, a) W.Btw

Overeenkomstig [artikel 12, § 2 W.Btw](#) wordt de belastingplichtige beroepsoprichter er toe verplicht over te gaan tot de onttrekking voor eigen behoeften aan zijn bedrijf van het niet-vervreemde gebouw wanneer hij het door of voor zijn rekening opgericht gebouw bij het verstrijken van de [artikel 44, § 3, 1°, a\) W.Btw](#) bepaalde termijn niet heeft verfreemd.

Voor appartementsgebouwen, waarvan de eigendom wordt verdeeld tussen verschillende personen, volgens kavels die elk een privaat gedeelte en een aandeel in gemeenschappelijke delen bevatten (verg. [artikel 577-3 BW](#)), moet de ingebruikneming of de inbezitneming worden beoordeeld kavel per kavel. Dit betekent dat de onverdeelde aandelen in de gemeenschappelijke delen van het appartementsgebouw onderhevig zijn aan de regeling die van toepassing is op de privatiële gedeelten waarop ze betrekking hebben.

Aldus heeft de eerste ingebruikneming van een appartement in een nieuw opgericht flatgebouw niet tot gevolg dat dan de btw-termijn begint te lopen voor de andere nog niet in gebruik genomen appartementen van het gebouw.

Wanneer een in [artikel 12, § 2 W.Btw](#) beoogde belastingplichtige een nog niet eerder in gebruik genomen garage, die deel uitmaakt van een door die belastingplichtige gecommercialiseerd nieuwbouwproject, verkoopt aan een persoon die een paar jaar eerder een appartement in hetzelfde bouwproject heeft gekocht en in gebruik genomen, heeft dit niet tot gevolg dat de btw-termijn reeds begon te lopen voor de later afzonderlijk aangekochte en nog niet eerder in gebruik genomen nieuwbouwgarage¹.

Indien de bovengenoemde onttrekking effectief dient plaats te vinden stelt zich een probleem inzake de berekening van de verschuldigde belasting over de aankoopsprijs van het gebouw of soortgelijk gebouw, of, indien er geen aankoopsprijs is, de kostprijs, in voorkomend geval rekening houdend met het tweede en derde lid van [artikel 26](#) en met [artikel 28 W.Btw](#), kostprijs van het gebouw, bepaald op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht.

¹ [Parl. vr. nr. 5-11251, de heer Anciaux, 17 maart 2014](#); Senaat, Schriftelijke vragen, 2013-2014.

9.2.2. Vrijwillige belastingplichtige

Krachtens [artikel 8, § 1 W.Btw](#) kan eenieder, die zonder te handelen in de uitoefening van een economische activiteit, een gebouw heeft opgericht, heeft laten oprichten of heeft verkregen met voldoening van de belasting om het binnen de btw-termijn, geheel of gedeeltelijk, onder bezwarende titel te vervreemden, ten aanzien van dat gebouw de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgen indien hij hiervoor op de vereiste wijze kennis heeft gegeven de vervreemding te willen doen met betrekking van de belasting.

Bij toepassing van [artikel 8, § 2 W.Btw](#) kan eenieder die, anders dan in de uitoefening van een economische activiteit, een gebouw heeft opgericht, heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen, en waarop hij, binnen de btw-termijn, onder bezwarende titel een zakelijk recht vestigt in de zin van [artikel 9, lid 2, 2° W.Btw](#) ten aanzien van deze vestiging de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgen indien hij hiervoor op de vereiste wijze kennis heeft gegeven van zijn bedoeling de vestiging te willen doen met betaling van de belasting.

Het onderscheid tussen een toevallige belastingplichtige m.b.t. de verkoop van nieuwe gebouwen (en eventueel bijhorende terreinen) en een gewone belastingplichtige die handelt in onroerende goederen, en aldus van rechtswege btw-belastingplichtige, is niet altijd gemakkelijk te maken. Het blijft steeds een feitenkwestie. Zodra een particulier geregeld overgaat tot de verkoop van onroerende goederen zal deze zich als btw-belastingplichtige dienen te laten registreren. Voor het begrip ‘geregeld’ wordt verwezen naar [1.2.3. Geregelde werkzaamheid](#), supra.

Ook voor de vestiging van een vruchtgebruik op een hotelkamer, aangekocht door een private investeerder, kan worden geopteerd voor toepassing van de btw, aldus de Rulingcommissie¹. Een vennootschap X die zich toelegt op de ontwikkeling en de realisatie van bouwprojecten zal optreden als bouwheer van een nieuw hotel in Wallonië. Zij krijgt hiervoor een recht van opstal van de grondeigenaars voor de duur van het project met een maximumduur van vijf jaar. De uitbating van het hotel zal gebeuren door een nog op te richten exploitatievennootschap.

Voor de financiering van het project wordt beroep gedaan op investeerders die de constructies van de hotelkamers in volle eigendom kunnen aankopen van X. Het feit dat het opstalrecht slechts voor een beperkte duur geldt, wordt voor de investeerders in grote mate ondervangen doordat de grondeigenaars hen tegelijkertijd een erfpachtrecht verlenen op het aan hun hotelkamer verbonden grondaandeel.

Van de investeerders wordt verwacht dat ze hun hotelkamer nadien hetzij via een zakelijk recht (vruchtgebruik) hetzij via een persoonlijk recht (door aanvrager aangeduid als exploitatiemandaat) ter beschikking stellen van de exploitatievennootschap. De vergoeding die de investeerders ontvangen, wordt – ongeacht de wijze van terbeschikkingstelling – bepaald in functie van het effectief behaalde resultaat door de exploitatievennootschap. Voor de vestiging van het recht van vruchtgebruik kunnen de investeerders opteren voor toepassing van de btw.

In een geval dat werd behandeld door het Hof van Cassatie² werd een opstalrecht op een nieuw gebouw overgedragen via een [aangifte 1045](#). De teruggaaf op de aftrekbare btw werd geweigerd door de Administratie. Door het hof van beroep werd geoordeeld dat de prijs van de overdracht van de opstellen behoorlijk lager is dan de oprichtingskosten van de gebouwen en dus van de normale verkoopwaarde van die gebouwen in volle eigendom. De belastingplichtige kan bijgevolg enkel een deel van de btw in aftrek brengen. Het recht op aftrek moet worden beperkt tot de btw op de vergoeding voor het opstalrecht.

¹ Voorafgaande beslissing nr. 2017.452 van 5 september 2017.

² Cass., 26 november 2015, rolnr. F.14.0175.N.

9.2.2.1. Vervreemding van een gebouw door erfgenaam

De Administratie heeft bij [Beslissing van 15 maart 1972, nr. E.T. 10.806](#), gesteld dat voor de toepassing van [artikel 8, § 1 W.Btw](#) wordt aangenomen dat de erfgenamen van de verkrijger van een gebouw de persoon van de overledene voortzetten en dat ze in zijn plaats mogen opteren voor de vervreemding van het gebouw met toepassing van de belasting.

9.2.2.2. Schematische voorstelling

Ten slotte heeft iedereen de mogelijkheid om bij toepassing van [artikel 8, § 3 W.Btw](#) die, anders dan in de uitoefening van een economische activiteit, een zakelijk recht in de zin van [artikel 9, lid 2, 2° W.Btw](#) op een gebouw dat met voldoening van de belasting te zijnen bate werd gevestigd of aan hem werd overgedragen, binnen de btw-termijn, onder bezwarende titel overdraagt of wederoverdraagt, ten aanzien van deze overdracht of wederoverdracht de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgen indien hij hiervoor op de vereiste wijze kennis heeft gegeven van zijn bedoeling de vestiging te willen doen met betaling van de belasting.

Een hele mondvol, dat makkelijkheidshalve als volgt schematisch kan worden samengevat, steeds vertrekende van de idee dat het hier om een nieuw gebouw gaat als bedoeld in [artikel 44, § 3, 1°, a\) W.Btw](#):

Occasionele belastingplichtige op vrijwillige basis

Toevallige oprichter van een nieuw gebouw (art. 8, § 1, van het Wetboek)

Toevallige koper-verkoper van een nieuw gebouw (art. 8, § 1, van het Wetboek)

De persoon die op een nieuw gebouw een zakelijk recht vestigt als bedoeld in artikel 9, 2^{de} alinea, 2°, van het Wetboek (art. 8, § 2, van het Wetboek)

De persoon die een zakelijk recht in de zin van art. 9, 2^{de} alinea, 2°, van het Wetboek overdraagt of wederoverdraagt dat in zijn voordeel op een nieuw gebouw gevestigd of overgedragen werd met voldoening van de btw (art. 8, § 3, van het Wetboek)

Door de keuze van de toevallige oprichter, de toevallige koper-verkoper, degene die toevallig een zakelijk recht vestigt, overdraagt of wederoverdraagt op een nieuw gebouw, wat indirect eveneens mogelijk is door de koper (beïnvloeding van de verkoper om te opteren), om te vervreemden, respectievelijk het zakelijk recht te vestigen, over te dragen of weder over te dragen met toepassing van de btw komen enkele interessante gevolgen aan bod:

1. door de mogelijkheid van recuperatie van de hem oorspronkelijk aangerekende btw, wordt de prijsbepaling van de verkoper in een andere context geplaatst; dit zal normaliter tot gevolg hebben dat de koper een bedrag aan btw zal moeten betalen, waarvan het normale tarief weliswaar hoger is dan het registratiericht, maar dat berekend zal worden over een lagere basis daar de verkoper of degene die het zakelijk recht vestigt, overdraagt of wederoverdraagt, door de recuperatie, de kostprijs kan drukken;
2. indien de koper een belastingplichtige is die het betreffende gebouw gebruikt binnen de uitoefening van een economische activiteit, heeft hij recht op aftrek van de aangerekende btw.

Hieraan wordt beknopt de procedure uiteengezet die leidt tot de vrijwillige en occasionele belastingplicht, na optie alsmede de ter zake geldende rechten en verplichtingen.

Btw-Kant. Domicilie	1° Optie toevallige belastingplicht =formulier 104	In tweevoud 2 ex
------------------------	----------------------------------------------------------	---------------------

	2° Ontvangstmelding Btw-kantoor	
--	------------------------------------	--

	3° Aangifte 104	3 ex
--	-----------------	------

4° Betaling btw, na recuperatie van de aangerekende btw

9.2.2.1. Optie

Om de hoedanigheid van belastingplichtige te verkrijgen ten aanzien van een handeling bedoeld in [artikel 8](#) of in [artikel 44, § 3, 1°, a\), tweede streepje of b\), tweede streepje](#), wat een noodzakelijke voorwaarde is om de vervreemding, de vestiging van een zakelijk recht op een gebouw of de overdracht of wederoverdracht van een dergelijk zakelijk recht met voldoening van btw te kunnen doen, dient de betreffende persoon bij het controlekantoor van het ambtsgebied waar hij zijn woonplaats of maatschappelijke zetel heeft, een verklaring in te dienen.

Is hij een in het buitenland gevestigde belastingplichtige, dan dient hij de betreffende verklaring in te dienen bij het controlekantoor in wiens ambtsgebied het onroerend goed is gelegen.

In deze verklaring, die in tweevoud dient te gebeuren, drukt hij zijn bedoeling uit een gebouw te vervreemden, een zakelijk recht op een gebouw te vestigen, een dergelijk recht over te dragen of weder over te dragen, met betaling van de btw.

De verklaring moet zijn ingediend alvorens de overeenkomst tot vervreemding, vestiging, overdracht of wederoverdracht is gesloten.

Formulieren voor die verklaring kunnen bij ieder btw-controlekantoor worden aangevraagd en verkregen. Meer bepaald betreft het hier de voorafgaande verklaring nr. 104¹.

De optie kan eveneens worden uitgeoefend door de notaris die belast is met de verkoop ten gevolge van een uitvoerend beslag of door de curator van een faillissement indien het gaat om een verkoop op verzoek van die curator¹.

Wanneer er geen btw verschuldigd is op een overdracht van een algemeenheid van goederen of een bedrijfsafdeling, bij toepassing van de [artikelen 11 en 18, § 3 W.Btw](#), heeft de optie en het voldoen van de voorziene formaliteiten geen bestaansreden. Bedoelde overdracht wordt immers niet als een levering van een goed worden beschouwd daar de fictie van de voortzetting van de persoon van de overdrager door de persoon van de overnemer van toepassing is².

Eén exemplaar zal, voorzien van een ontvangstbericht aan de betreffende persoon worden terugbezorgd. Samen met deze ontvangstmelding zal hem eveneens een bericht nr. 104² overgemaakt worden waarbij hem uitleg verschafft wordt over de ter zake geldende rechten en plichten.

De verklaring kan geheel of gedeeltelijk herroepen worden zolang de overeenkomst niet gesloten is. Ze blijft daarenboven hoe dan ook zonder gevolgen indien hij van de bedoeling om het gebouw te vervreemden, een zakelijk recht op het gebouw te vestigen, een dergelijk recht over te dragen of weder over te dragen met betaling van de btw, geen kennis heeft gegeven aan de medecontractant.

Deze kennisgeving aan de medecontractant dient te gebeuren in de eerste akte die tussen hen titel vormt van de transactie. De medecontractant moet immers op de hoogte gebracht worden dat het de bedoeling is de handeling te laten plaatsvinden met betaling van de btw. Enkel in dit geval wordt de hoedanigheid van belastingplichtige verkregen.

De Administratie stemt er evenwel mee in dat, wanneer de eerste akte die tussen de contractanten titel vormt van de handeling, bevestigd wordt door een authentieke akte die tot de formaliteit van de registratie wordt aangeboden vóór die eerste akte, de handeling onderworpen wordt aan de btw en niet aan het registratierecht zo de bedoelde vermelding is opgenomen in de authentieke akte of onderaan die akte, mits ze, in dat laatste geval, door de beide partijen wordt ondertekend³.

¹ Aanschrijving nr. 26/1978 van 31 augustus 1978, nr. 21.

² Circulaire AOIF nr. 46/2009 van 30 september 2009, punt IV, 1.

³ Btw-handleiding, versie 1 februari 2015, nr. 160.

9.2.2.2. Onderscheid verkoopovereenkomst/verkoopbelofte

In dit verband is het interessant te wijzen op een antwoord van de minister van Financiën op een vraag vanwege volksvertegenwoordiger Wouters in verband met het onderscheid tussen een verkoopovereenkomst en een verkoopbelofte¹.

Inderdaad, om de sanctie van de nietigheid van de verkoopovereenkomst te ontlopen bij de verkoop van bebouwde onroerende goederen, heeft de notariële praktijk zich aangepast. In plaats van het afsluiten van een klassieke compromis of onderhandse verkoopovereenkomst verbinden partijen zich op heden nogal eens tot een verkoopbelofte. Vervolgens wordt ineens een authentieke verkoopovereenkomst verleend.

Zoals hiervoor werd aangegeven heeft, overeenkomstig artikel 1 van het KB nr. 14 van 3 juni 1970 onder de daarin gestelde omstandigheden, eenieder die een handeling verricht bedoeld in artikel 8 of in artikel 44, § 3, 1°, a), tweede streepje of b), tweede streepje W.Btw, ten aanzien van die handeling de hoedanigheid van belastingplichtige op voorwaarde dat hij van de bedoeling om de handeling te verrichten met toepassing van btw kennis geeft aan zowel de Staat als aan zijn medecontractant.

De kennisgeving aan de Staat dient te gebeuren middels een de voorafgaande verklaring nr. 104¹ die bij het controlekantoor moet worden ingediend, in principe, alvorens de overeenkomst tot vervreemding, vestiging, overdracht of wederoverdracht is gesloten².

De persoon die de verklaring niet tijdig heeft ingediend kan echter ontheven worden van het verval van het recht om de kwestieuze handeling aan de btw te onderwerpen, wanneer uit de omstandigheden blijkt dat de partijen, ondubbelzinnig, de bedoeling hadden de handeling onder het btw-stelsel te plaatsen. De ondubbelzinnige bedoeling van de partijen zal in de regel blijken uit de verkoopbelofte waarin de partijen de hoofdstanddelen en de substantiële bestanddelen van de mogelijke verkoopovereenkomst hebben vastgelegd.

Het is bovendien vereist dat die persoon zijn medecontractant op de hoogte brengt van zijn bedoeling betreffende handeling te laten plaatsvinden met betaling van btw. Dit moet, in principe, gebeuren door een vermelding in de eerste akte die tussen hen titel vormt van genoemde handeling³.

Niettegenstaande de belofte van contract op zich beschouwd niet wordt aangemerkt als een eerste akte die de titel vormt van de overeenkomst tot vervreemding, vestiging, overdracht of wederoverdracht, zal in de verkoopbelofte, zoals hiervoor gezegd, de bedoeling van de partijen vastgelegd worden.

1 Vr. nr. 227, mevr. Wouters, 18 januari 2011; Vr. en Antw., Kamer, 2010-2011, nr. 018.

2 Artikel 1, 1° KB nr. 14 van 3 juni 1970.

3 Artikel 1, 2° KB nr. 14 van 3 juni 1970.

9.2.2.3. Kenmerken van de voorafgaande verklaring

1. Een voorafgaande verklaring moet worden ingediend telkens men een opgericht of aangekocht gebouw wenst te vervreemden met voldoening van de btw, alsook wanneer men de bedoeling heeft een zakelijk recht te vestigen op een gebouw of indien een dergelijk recht wenst over te dragen of weder over te dragen;
2. een voorafgaande verklaring mag ook meerdere gebouwen omvatten;
3. de indiening van een voorafgaande verklaring betekent niet dat degene die de voorafgaande verklaring indient effectief verplicht wordt de transactie te doen onder het stelsel van de btw; het staat hem vrij achteraf de handeling onder de registratieregeling te laten vallen;
4. de voorafgaande verklaring kan betrekking hebben op slechts een gedeelte van een gebouw.

9.2.2.4. Voldoening van de belasting

9.2.2.4.1. Aangifte

Voor de vervreemding, de vestiging van het zakelijk recht of de overdracht of wederoverdracht van een dergelijk zakelijk recht waarvoor slechts na optie de belastingplicht ontstaat en de belasting verschuldigd wordt dient steeds een afzonderlijke aangifte te worden ingediend.

Exemplaren van deze aangifte nr. 104⁵ worden door de btw-controlekantoren ter beschikking gesteld.

Deze aangifte moet in drievoud worden ingediend bij het controlekantoor waaronder degene die vervreemd, een zakelijk recht vestigt, overdraagt of wederoverdraagt ressorteert; één exemplaar van deze aangifte zal hem terug overgemaakt worden, voorzien van een ontvangstmelding.

In principe moet per levering van een gebouw of gedeelte van een gebouw en het bijhorend terrein, of per vestiging, overdracht of wederoverdracht van een zakelijk recht op dergelijk goed, één aangifte worden ingediend. Niets belet echter dat de belastingplichtige die de optie uitoefende in eenzelfde aangifte meerdere leveringen zou begrijpen op voorwaarde dat deze aangifte voor alle desbetreffende belastbare handelingen tijdig is ingediend.

9.2.2.4.2. Tijdstip van indiening van de aangifte

Deze aangifte moet worden ingediend binnen één maand te rekenen vanaf het tijdstip waarop de belasting verschuldigd is geworden over de volledige maatstaf van heffing.

Opgepast: een laattijdige indiening van bedoelde aangifte kan soms ongewenste gevolgen hebben wat de aftrek van btw betreft. Een toevallige verkoper van gebouwen had verzuimd tijdig de aangifte in te dienen, zodat het btw-controlekantoor een correctieopgave had opgesteld, zonder rekening te houden met de aftrekbare btw. De rechtbank oordeelt dat het recht op aftrek waarop zij aanspraak maken niet kan uitgeoefend worden door de te recupereren btw in mindering te brengen van de btw die zij verschuldigd zijn over de verkopen die zij hebben gesteld als toevallige btw-belastingplichtigen. Ook door een later ingediende aangifte kan dit recht op aftrek niet uitgeoefend worden, maar deze aangifte geldt wel als een aanvraag tot teruggaaf, waarvoor dient onderzocht te worden of de verjaring niet is ingetreden. De boete van 20% op het btw-bedrag van de verkopen wordt behouden ([Rb. Leuven, 13.09.2019, rolnr. 17/162/A](#)).

Geen aangifte moet worden ingediend indien voor het tijdstip waarop de belasting is verschuldigd geworden over de volledige maatstaf van heffing, reeds btw verschuldigd werd over een deel van de prijs (bv. bij een aanbetaling).

9.2.2.4.3. Berekening van de verschuldigde btw

De btw wordt berekend over de te betalen prijs, verhoogd met de aan de verkrijger opgelegde lasten (bv. opmetingskosten, bestratingskosten). Wanneer de bedoelde tegenprestatie niet uitsluitend uit een geldsom bestaat, wordt die prestatie voor de berekening van de belasting op haar normale waarde gerekend. Deze normale waarde bestaat uit een prijs die gewoonlijk voor die tegenprestatie wordt gevraagd en verkregen.

Bij het bepalen van de maatstaf van heffing bij vestiging van een zakelijk recht mogen enkel de bedragen die werkelijk verschuldigd en/of betaald worden tijdens de duur van het zakelijk recht in aanmerking genomen worden. Bovendien

moeten contractuele clausules, waarbij de partijen het zakelijk recht vroegtijdig kunnen beëindigen, uitgesloten worden ([Voorafgaande beslissing nr. 2020.1389, 07.07.2020](#)).

Indien het gaat om de vervreemding van een gebouw mag het bedrag waarover de btw wordt berekend evenwel niet lager zijn dan de normale waarde van het vervreemde gebouw zelf.

Indien de bedongen prijs de tegenwaarde vertegenwoordigt van grond en gebouw (verkoop tegen een enige prijs), dan wordt de belasting berekend over deze prijs onder aftrek van de verkoopwaarde van de grond, geraamd op het tijdstip van de vervreemding doch met inachtneming van de staat ervan voor de aanvang van het werk.

De belasting wordt op heden berekend tegen het tarief van normale tarief.

9.2.2.4.4. Aftrek

Van deze belasting mag de vervreemder of degene die het zakelijk recht vestigt, overdraagt of wederoverdraagt de btw in mindering brengen die geheven werd van de handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting of de verkrijging van het betreffende gebouw of die geheven werd bij de vestiging of de overdracht, te zijnen bate, van het zakelijk recht op het gebouw.

De uitsluiting van de grond uit het btw-systeem gebeurt rekening houdend met de staat van de grond voor de aanvang van de werken. Alle werken die werden verricht om het gebouw geschikt voor levering te maken, zelfs wanneer ze met de grond verband hielden, kunnen voor aftrek in aanmerking komen.

Aftrekbaar is derhalve de btw die de vervreemder heeft moeten voldoen:

1. voor afbraakwerken;
2. voor het nivelleren van de grond;
3. voor het aanleggen van afvoerbuizen;
4. voor het aanleggen van water-, gas- en elektriciteitsleidingen;
5. voor het aanleggen van tuinen, paden en perken;
6. ter gelegenheid van de aansluiting op het water-, gas-, elektriciteits- en/of tv-distributienet¹;
7. met betrekking tot diensten van adviseurs die met het oog op de vestiging van het zakelijk recht worden gebruikt worden aangemerkt als handelingen die een rechtstreeks verband hebben met de vestiging van dergelijk recht. De btw geheven van deze diensten is derhalve aftrekbaar voor het gedeelte dat verband houdt met de prijs van het zakelijk recht op het gebouw zelf, met uitsluiting van de grond²;
8. voor alle werken die worden verricht om een gebouw meer geschikt te maken voor het vestigen van een zakelijk recht, zelfs wanneer ze betrekking hebben op de grond (bv. afbraakwerken, nivelleren van de grond, infrastructuurwerken, aanleggen van tuinen, paden en perken) voor zover uiteraard bedoelde werken betrekking hebben op het perceel (gebouw en grond) waarop het zakelijk recht wordt gevestigd³;
9. de btw geheven van de levering van elektrische huishoudapparaten die blijvend aangehecht zijn aan het gebouw (inbouwapparatuur geïntegreerd in het keukenmeubilair) voor zover de apparatuur samen met het gebouw wordt overgedragen en voor zover de waarde ervan begrepen wordt in de maatstaf van heffing van de levering van het gebouw of van de vestiging van het zakelijk recht. De blijvende aanhechting van de apparatuur aan het gebouw kan verricht zijn door de verkoper van de apparatuur, een belastingplichtige onderneming of de eigenaar van het gebouw. Dit is een bevestiging van de stellingname die in de praktijk reeds voorheen werd toegepast⁴;
10. de btw op de commissie die een immobilienkantoor eist voor zijn tussenkomst bij de verkoop van een overgedragen gebouw⁵;
11. voor de aftrek van btw m.b.t. de overdracht van zakelijke rechten wordt verwezen naar [3.2. Overdracht onder bezwarende titel van het vruchtgebruik aftrekregeling](#).

Komt daarentegen niet voor aftrek in aanmerking:

1. de btw die voldaan werd bij de aankoop van meubels en die tevens werden vervreemd samen met gebouw waarvoor de optie werd uitgevoerd;
2. de btw die ofschoon ze voldaan werd, niet wordt gestaafd door regelmatige facturen op het tijdstip waarop de aangifte ingediend wordt;
3. de btw geheven van de werken met betrekking tot een aangrenzend perceel, zelfs niet wanneer deze een element zouden zijn van de prijs van het zakelijk recht⁶.

Indien van een flatgebouw één appartement wordt vervreemd en de facturen betrekking hebben op het volledige gebouw, dan zal de aftrekbare btw, in de regel, worden berekend volgens het aandeel van het appartement in de gemeenschappelijke delen van het gebouw.

Het navolgende voorbeeld geeft aan op welke manier de bovenstaande berekening dient te gebeuren:

	Aftrekbare btw	Verschuldigde btw
Verkoopprijs van het gebouw, evt. inclusief bijhorend terrein: 125.000 EUR Waarde keukentoestellen: 2.500 EUR Waarde meubels: 2.500 EUR Verschuldigde btw: $120.000 \text{ EUR} \times 21\% = 25.200 \text{ EUR}$		25.200 EUR
Oprichtingsprijs van het gebouw		
Facturen		
<ul style="list-style-type: none"> aannemers: 100.000 EUR keukentoest.: 2.500 EUR ¹ meubelen: 2.500 EUR erel. architect: 4.000 EUR Totaal: 109.000 EUR		
Aangerekende en aftrekbare btw: $104.000 \text{ EUR} \times 21\% = 21.840 \text{ EUR}$ Aangerekende en niet-aftrekbare btw: $2.500 \text{ EUR} \times 21\% = 525 \text{ EUR}$		
Totaal aftrekbare btw	21.840 EUR	
Saldo te betalen aan de Staat	21.840 EUR	25.200 EUR -21.840 EUR 3.360 EUR

De Administratie zal echter bij de vestiging van een zakelijk recht slechts de volledige aftrek van de btw aanvaarden wanneer de verkoopprijs van het zakelijk recht de oprichtings- of aankoopprijs van het gebouw in volle eigendom benadert. Meer bepaald wordt de volledige aftrek van de btw aanvaard voor zover de verkoopprijs van het zakelijk recht tenminste 95%, respectievelijk 97,5% van de oprichtingsprijs (of de aankoopprijs) van het gebouw in volle eigendom bedraagt wanneer het zakelijk recht wordt gevestigd voor een periode van minder dan tien jaar, respectievelijk voor een periode van tien jaar of meer ⁸.

Wanneer de verkoopprijs van het zakelijk recht deze grenzen niet bereikt zal de aftrek van de voorbelasting worden bepaald in functie van de verhouding van de verkoopprijs van het zakelijk recht tot de oprichtings- of aankoopprijs van het betreffende gebouw in volle eigendom.

Bij de berekening van dit aftrekpercentage dient geen rekening te worden gehouden met het bijhorend terrein.

In een ruling² kan in een specifiek geval een heel andere interpretatie teruggevonden worden. De ‘verkoopprijs’ van het vruchtgebruik bereikt immers slechts ongeveer 82% van de oprichtings- en aankoopprijs en toch komt men tot de conclusie dat er een VOLLEDIG recht op aftrek ontstaat.

Hoe werd de berekening hier gemaakt?

De gevraagde prijs voor het vruchtgebruik bedraagt jaarlijks 1.386.098 euro, zijnde een totale vergoeding (voor 23 jaar) van 31.880.254 euro.

Daartegenover betalen de investeerders voor het gebouw 27.258.000 euro voor de constructies en 11.682.000 voor de grond (in totaal 38.940.000 euro), zijnde een verhouding van 70/30 voor de constructies ten opzichte van de grond.

Er kan vastgesteld worden dat de gevraagde prijs slechts 81,87% ($31.880.254 / 38.940.000$) bedraagt van de aankoopprijs/oprichtingsprijs en logischerwijze zou gesteld worden dat ook slechts 81,87% van de bij aankoop/oprichting betaalde btw aftrekbaar is.

Nochtans besluit de DVB dat de aftrek van btw op de oprichtingskosten VOLLEDIG mag uitgeoefend worden vermits de redenering gevuld wordt dat, om uit de vergoeding voor het vruchtgebruik de grondwaarde te distilleren, het aandeel van de grondwaarde zeer beperkt is en niet overeenkomt met het aandeel van de grond in de totale aankoopprijs. De beslissing van de DVB stelt dat:

‘De reden hiervoor moet volgens de aanvrager gezocht worden in het feit dat de exploitatiewaarde in hoofde van de uitbater zo goed als volledig bestaat uit het rendement dat wordt gehaald uit de exploitatie van de woonzorgappartementen, en niet uit het grondaandeel. Op basis hiervan schat de aanvrager het aandeel van de grondwaarde in de totale vruchtgebruikvergoeding op vijftien procent.’

Bijgevolg komt men tot de situatie dat we een breuk hanteren van 27.098.216 (zijnde 85% van 31.880.254, zijnde de vruchtgebruikvergoeding voor de constructies) op 27.258.000 (prijs betaald voor de constructies in volle eigendom), zijnde een percentage van 99,41%, ruimschoots voldoende voor het toepassen van de volledige aftrekbaarheid.

Wat de aftrek van de voorbelasting betreft, respecteert de Administratie de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen die stelt dat slechts de belasting geheven van de bestanddelen die bijdragen tot de totstandkoming van de goederen en de diensten door de belastingplichtige verstrekt met voldoening van de belasting, aftrekbaar zijn.

In onderhavig geval brengt de vestiging van een zakelijk recht op een onroerend goed slechts een gedeeltelijke overdracht van de rechten van de overdrager met zich mee. Het is dan ook normaal dat de belasting slechts aftrekbaar is tot beloop van de prijs met betrekking tot het gevestigde zakelijk recht.

Indien echter de prijs van de vestiging van het zakelijk recht de verkoopprijs van het onroerend goed in volle eigendom gevoelig benadert, aanvaardt de Administratie de volledige aftrek van de voorbelasting niettegenstaande de door de overdrager behouden rechten.

1 [Beslissing van 28 januari 2002, nr. E.T. 10.909.](#)

2 [Vr. nr. 1278, de heer Devlies, 8 mei 2006](#); Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 124.

3 [Vr. nr. 1275, de heer Devlies, 8 mei 2006](#); Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 123.

4 [Beslissing btw van 13 maart 2014, nr. E.T. 125.655.](#)

5 [Beslissing nr. E.T. 21.626 van 30 maart 1977](#) tot intrekking van de [Beslissing nr. E.T. 14.637 van 10 april 1973.](#)

6 [Vr. nr. 1275, de heer Devlies, 8 mei 2006](#); Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 123.

7 Er wordt verwezen naar de huidige tolerantie vanwege de Administratie ter zake van de mogelijke aftrekbaarheid van btw ter zake van ingebouwde keukentoestellen. Zoals hiervoor werd aangehaald kan de persoon die opteert om de vestiging van het zakelijk recht te onderwerpen aan btw van de verschuldigde belasting de btw aftrekken die geheven werd van de handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting of verkrijging van het gebouw waarop een zakelijk recht wordt gevestigd, evenals de belasting geheven van de handelingen die rechtstreeks verband houden met de vestiging van het zakelijk recht.

8 Btw-handleiding nr. 161 – [Vr. nr. 710, de heer de Clippele, 22 september 1993](#); Vr. en Antw., Kamer, Z 1994-1995, nr. 129 – [Vr. nr. 1276, de heer Devlies, 8 mei 2006](#); Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 125.

9 [Voorafgaande beslissing nr. 2018.0748](#) d.d. 02.10.2018.

9.2.2.4.5. Betaling

De op de vervreemding verschuldigde btw moet worden voldaan binnen de termijn die is gesteld voor het indienen van de aangifte, d.i. uiterlijk één maand na het verschuldigd worden van de btw over de volledige maatstaf van heffing.

De belasting moet worden gestort of overgeschreven op de postrekening van het Regionaal Centrum voor Informatieverwerking te Mechelen. Het nummer en de benaming van de postrekening worden door het controlekantoor vermeld op het ontvangstbericht van de voorafgaande verklaring zoals bedoeld onder A hiervoor.

Een arrest¹ met betrekking tot een gefailleerde toevallige belastingplichtige is voldoende merkwaardig om hier te worden aangehaald.

Een echtpaar dient een voorafgaande verklaring in in het jaar 2000 met de bedoeling een appartementsgebouw te verkopen met btw-toepassing. In de jaren 2001 en 2002 worden de appartementen verkocht, maar er werd nagelaten om de [btw-aangifte 104.5](#) in te dienen en de verschuldigde btw werd ook niet betaald.

Op 29 april 2004 wordt de man van het echtpaar, die ook een gewone btw-activiteit had als kleinhandelaar in muziekinstrumenten failliet verklaard. Het faillissement werd in het jaar 2009 gesloten en de gefailleerde werd verschoonbaar verklaard.

Het Hof besluit dat zowel de man als de vrouw van het echtpaar zijn bevrijd van de btw-schuld door de verschoonbaarheid.

1 [Antwerpen, 23 december 2014, rolnr. 2013/AR/2412.](#)

9.2.2.4.6. Teruggaaf

Indien uit de afrekening blijkt dat het resultaat een door de Staat verschuldigd bedrag is, zal de belasting tot het passende beloop worden teruggegeven. De ingediende aangifte geldt meteen als aanvraag om teruggaaf.

Wanneer de formaliteiten, waaraan het uitoefenen van het recht op aftrek is onderworpen, niet vervuld zijn op het tijdstip van de indiening van de aangifte en in het bijzonder wanneer op dat tijdstip nog één of meer facturen moeten ontvangen worden, kan van de belasting die niet in aftrek kan worden gebracht teruggaaf worden verkregen binnen vijf jaar te rekenen vanaf het tijdstip waarop het recht op aftrek is ontstaan. Hetzelfde geldt ten aanzien van de aftrekbare belasting die slechts verschuldigd geworden is na de indiening van de aangifte.

Om deze laatste teruggaaf te verkrijgen moet een aanvraag ingediend worden bij het controlekantoor waaronder hij ressorteert.

9.2.2.4.7. Voorbeeld

In de Voorafgaande beslissing nr. 2014.479 van 30 september 2014¹ wordt het geval behandeld van een natuurlijke persoon die, onder bezwarende titel, een recht van vruchtgebruik vestigt op een gebouw dat dienstig zal zijn als een

inrichting die aan betalende gasten onderdak verleent.

De regeling inzake de toevallige oprichter kan toegepast worden en vermits de maatstaf van heffing voor het vruchtgebruik minstens 97,5% van de waarde van het gebouw in volle eigendom bedraagt en gezien het vruchtgebruik voor twintig of meer wordt gevestigd, is de btw bij aankoop volledig aftrekbaar.

De vruchtgebruiker moet, teneinde aftrek van btw te verwerven, de uitbating waarborgen van een inrichting die aan betalende gasten onderdak verleent, de ontvangst van klanten garandeert en aan elke klant gemeubeld logies en minstens één van de door de Administratie bepaalde diensten tegen een globale prijs aanbieden.

1 Voorafgaande beslissing van 30 september 2014, nr. 2014.479.

9.2.3. Gebouw in onverdeeldheid

Stel, een gebouw wordt door een echtpaar aangekocht of opgericht in onverdeeldheid – ieder voor de helft – met toepassing van de btw.

Het echtpaar raakt verwikkeld in een echtscheidingsprocedure.

Het gebouw wordt, in het kader van de voornoemde echtscheidingsprocedure, aan één van de echtgenoten toebedeeld met toepassing van de registratierechten.

Kan deze (ex-)echtgenoot, wanneer hij het gebouw vervolgens verkoopt op een ogenblik waarop het voor btw-doeleinden nog als ‘nieuw’ wordt aangemerkt, nog opteren voor de toepassing van de btw?

M.a.w., kan hij (zij) nog vervreemden met toepassing van de btw en heeft hij (zij) derhalve recht op recuperatie van de aangerekende btw bij de aankoop of de oprichting?

9.2.4. Bijgebouw: al dan niet te beschouwen als een nieuw gebouw

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9.2.5. Prefabgebouwen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9.2.6. Onderscheid tussen verbouwing en nieuwbouw

9.2.7. De ruil

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9.3. De gevolgen van het arrest Breitsohl in België

9.4. Begrippen ‘gebouw’ en ‘bijhorend terrein’

10. Regeling van de belastingplicht m.b.t. nieuwe vervoermiddelen

10.1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.2. Begrip nieuwe vervoermiddelen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.3. Ambtshalve toevallige belastingplichtige

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.4. Bedoelde personen met betrekking tot het recht op aftrek voorzien in artikel 45, § 1bis W.Btw

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.5. Bedrag van de aftrekbare btw

Bedoelde personen kunnen de btw, die de aankoop, de invoer of de intracommunautaire verwerving heeft bezwaard, slechts in aftrek brengen ten belope van het bedrag dat op de levering opeisbaar zou zijn indien ze niet vrijgesteld zou zijn op grond van artikel 39bis W.Btw¹.

1 Artikel 45, § 1bis W.Btw.

10.5.1. Absolute beperking

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.5.2. Werkelijke aftreklimiet

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.5.3. Doel van het recht op aftrek

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.5.4. Ontstaan van het recht op aftrek

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.5.5. Samenvattende tabellen m.b.t. de belastingplicht inzake nieuwe vervoermiddelen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10.6. Verplichtingen

Aangaande de na te leven verplichtingen en de te vervullen formaliteit die voortvloeien uit de toevallige, doch ambtshalve belastingplicht bij de levering van nieuwe vervoermiddelen onder de voorwaarden van [artikel 39bis W.Btw](#) wordt verwezen naar HOOFDSTUK 3 Bijzondere aangifte inzake nieuwe vervoermiddelen.

11. Btw-belastingplicht inzake telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten of elektronische diensten

Vanaf 1 januari 2015 zal de btw voor de levering van telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en elektronische diensten altijd geheven worden in de lidstaat van de klant en niet langer in de lidstaat van de dienstverrichter.

Vanaf dezelfde datum wordt eveneens de 'Mini One Stop Shop' (of mini enig loket) ingevoerd. Via deze 'Mini One Stop Shop' zullen bedoelde btw-plichtigen die telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten of elektronische diensten aanbieden aan niet-btw-plichtigen in lidstaten waar zij geen vestiging hebben, de btw op die diensten kunnen aangeven via een webportaal in de lidstaat waar zij gevestigd zijn.

Deze regeling werd intussen uitgebreid en is thans van toepassing ook voor andere elektronische diensten. Er wordt verwezen naar [HOOFDSTUK 11 Regeling inzake de elektronische diensten vanaf 1 januari 2015](#).

Ook in de regeling OSS en I-OSS kan toepassing gemaakt worden voor de hier vermelde diensten.

HOOFDSTUK 2 - Vrijstellingen op de belastingplicht

1. Inleiding

2. Eigenlijke vrijstellingen en de gemengde belastingplicht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Vrijstelling om reden van de hoedanigheid van de dienstverrichter

4. Vrijstellingen wegens sociale of culturele redenen

5. Diverse vrijgestelde handelingen

6. Leveringen en diensten met betrekking tot uit hun aard onroerende goederen

7. Beleggingsgoud – Optionele belastingplicht

HOOFDSTUK 3 - Cases

1. Case 1

2. Case 2

DEEL 3 Belastbare handelingen

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Algemene benadering

HOOFDSTUK 2 - Levering van goederen

HOOFDSTUK 3 - Diensten

HOOFDSTUK 4 - Intracommunautaire verwervingen

HOOFDSTUK 5 - Belastbaar feit – Opeisbaarheid van de belasting

HOOFDSTUK 6 - Belangrijke algemene tabellen

HOOFDSTUK 7 - Cases

DEEL 4 - Invoer

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Basisbegrippen

HOOFDSTUK 2 - Bestemming

HOOFDSTUK 3 - Belastbaar feit – Gelijktijdigheidsprincipe

HOOFDSTUK 4 - Maatstaf van heffing

Vooraf wordt eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de regeling van de Unie inzake de douanewaarde een billijk, uniform en neutraal systeem beoogt in te voeren, dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit¹.

Luidens [artikel 34 W.Btw](#) is de maatstaf van heffing voor ingevoerde goederen de waarde die wordt berekend volgens de regels tot vaststelling van de douanewaarde, vermeerderd met bepaalde kosten, voor zover zij niet al daarin zijn begrepen.

Wanneer goederen worden ingevoerd ingevolge een verkoop, bestaat de douanewaarde normaliter uit de overeengekomen transactiewaarde.

Zo is de douanewaarde van ingevoerde goederen krachtens artikel 29 Communautair Douanewetboek de transactiewaarde ervan, dat wil zeggen de voor deze goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs wanneer zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie worden verkocht, na aanpassing evenwel overeenkomstig de artikelen 32 en 33 Communautair Douanewetboek².

Hierover heeft het Hof gepreciseerd dat de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs in de regel weliswaar de basis voor de berekening van de douanewaarde vormt, maar een, zo nodig, eventueel aan te passen gegeven is om te voorkomen dat een arbitraire of fictieve douanewaarde wordt vastgesteld³.

Bij opeenvolgende verkopen van goederen bestemd om naar de gemeenschap te worden uitgevoerd, kunnen dan ook situaties ontstaan waarin meer dan een verkoopprijs als douanewaarde bruikbaar is. Dan bestaat de maatstaf van heffing van de btw uit de verkoopprijs die bij het in het vrije verkeer brengen van de goederen effectief als douanewaarde wordt aangemerkt, desgevallend vermeerderd met de kosten die nog niet in die douanewaarde zijn begrepen. Het is daarbij van geen belang dat de verkoopprijs die als douanewaarde fungert, al dan niet de prijs is die werd of zal worden betaald door de persoon die als geadresseerde van de ingevoerde goederen optreedt.

Bij de invoer gebeuren het in het vrije verkeer brengen voor de toepassing van de rechten bij invoer en de aangifte voor het verbruik op het stuk van de btw, in de regel met hetzelfde formulier ‘Enig Document’ gebezigt als aangifte IM of EU. Voor aan rechten bij invoer onderworpen goederen kan die aangifte desgewenst worden uitgesplitst in twee onderscheiden documenten, met name een aangifte IM of EU voor het in het vrije verkeer brengen en een aangifte CO voor de inverbruikstelling. Ook in dat geval moet de transactieprijs die op de aangifte IM of EU als douanewaarde wordt vermeld, worden gebruikt als grondslag voor de berekening van de op de aangifte CO te vermelden maatstaf van heffing van de btw.

Van het beginsel bepaald in [artikel 34 W.Btw](#) wordt echter afgeweken wanneer goederen onder een van de regelingen bedoeld in [artikel 23, §§4 en 5 W.Btw](#) worden geplaatst en achteraf voor het verbruik worden aangegeven na een of meerdere handelingen te hebben ondergaan die zijn vrijgesteld van de belasting op grond van [artikel 40, §2 W.Btw](#).

[1 HvJ, 15 juli 2010, zaak C-354/09, arrest Gaston Schul](#), nr. 27.

[2 HvJ, 12 december 2013, zaak C-116/12, arrest Christodoulou e.a.](#), nr. 38.

[3 HvJ, 12 december 2013, zaak C-116/12, arrest Christodoulou e.a.](#), nr. 39.

1. Douanewaarde

2. Doel van artikel 34 W.Btw

3. Plaats van bestemming

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Kosten die moeten worden begrepen in de maatstaf van heffing bij invoer: transportkosten, kosten van verzekering, kosten van commissie en verpakkingskosten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Kosten voor opslag en expertise van goederen voor hun invoer

6. Toepassing – Tussenkomst van een commissionair

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Bijzonderheden

8. Samenvattende tabel

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9. Vrijstelling voor diensten waar de prijs ervan begrepen is in de maatstaf van heffing bij invoer

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 5 - Schorsingsregelingen en economische douaneregelingen

Het Douanewetboek van de Unie maakt een onderscheid tussen:

- het aangeven voor het vrije verkeer;
- de doorvoer;
- de economische douaneregelingen¹.

[1 Artikel 1, nr. 16 en artikel 84, §1, b Communautair Douanewetboek.](#)

1. Begrip en indelingen

2. Doorvoer

3. Douane-entrepots

4. Andere dan douane-entrepots (btw-entrepots)

5. Actieve veredeling

6. Behandeling onder douanetoezicht (BOD)

7. Tijdelijke invoer van goederen met vrijstelling

8. Passieve veredeling

9. Vrije zones en vrije entrepots

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10. Goederen die niet op de reglementaire manier in het douanegebied van de EU werden binnengebracht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 6 - Definitieve invoer met vrijstelling van btw

De goederen bedoeld in de artikelen 12 tot 37, 43 en 44 KB nr. 7, mogen definitief met vrijstelling van btw worden ingevoerd.

De vrijstelling wordt verleend met inachtneming van de beperkingen en onder de voorwaarden eigen aan de btw.

Volgende tabel vermeldt de goederen die met vrijstelling kunnen worden ingevoerd en verwijst tevens naar de bepaling tot regeling van de vrijstelling.

Omschrijving goederen	KB nr. 7, artikel
Persoonlijke goederen door een particulier ingevoerd ter gelegenheid van de overbrenging van zijn normale verblijfplaats	12 en 13
Persoonlijke goederen door een persoon ingevoerd naar aanleiding van de overbrenging van zijn normale verblijfplaats ter gelegenheid van zijn huwelijk	12 en 14
Gewoonlijk ter gelegenheid van een huwelijk aangeboden geschenken	12 en 15
Persoonlijke goederen verworven door erfopvolging	12 en 16
Uitzetten, studiebenodigdheden en gebruikte roerende goederen van scholieren en studenten	17
Goederen waarvan de globale waarde niet meer bedraagt dan 22 EUR	18
Kapitaalgoederen en andere uitrusting ingevoerd ter gelegenheid van het verleggen van activiteiten	19
Paarden van zuiver ras	20
Proefdieren en voor onderzoek bestemde biologische of chemische stoffen	21
Therapeutische stoffen van menselijke oorsprong en testsera voor de vaststelling van bloed- en weefselgroepen	22
Monsters van referentiestoffen gebruikt voor de kwaliteits-controle van stoffen gebezigt bij de vervaardiging van geneesmiddelen	23
Farmaceutische producten gebruikt ter gelegenheid van internationale sportevenementen	24

Als eerbewijs verleende onderscheidingen en beloningen	<u>28</u>
Geschenken ontvangen in het kader van internationale betrekkingen	<u>29</u>
Goederen bestemd om door vorsten en staatshoofden te worden gebruikt	<u>30</u>
Goederen voor klantenwerving:	
• monsters van goederen met onbeduidende waarde	<u>31</u>
• drukwerk en voorwerpen voor reclamedoeleinden	<u>32</u>
• goederen die worden gebruikt of verbruikt tijdens tentoonstellingen en dergelijke	<u>33</u>
Goederen die worden ingevoerd met het oog op onderzoek, analyses of proefnemingen	<u>34</u>
Brandstoffen en smeermiddelen in motorvoertuigen te land en in containers voor speciale doeleinden	<u>35</u>
Zendingen voor instellingen die bevoegd zijn ter zake van de bescherming van auteursrechten of de bescherming van industriële of commerciële eigendom	<u>36</u>
Documentatiemateriaal van toeristische aard	<u>36</u>
Diverse bescheiden en voorwerpen	<u>36</u>
Goederen van opvoedkundige, wetenschappelijke of culturele aard:	
• visueel en auditief materiaal	<u>36</u>
• voorwerpen voor verzamelingen en kunstvoorwerpen	
Hulpmaterieel voor de stuwing en de bescherming van goederen tijdens hun vervoer	<u>36</u>
Strooisel, foerage en vervoermiddelen voor dieren tijdens hun transport	<u>36</u>
Goederen voor de aanleg, het onderhoud of de verfraaiing van gedenktekens op begraafplaatsen van oorlogsslachtoffers	<u>36</u>

Lijkkisten, lijkkurnen en graffornamenten	36
Provisie, brandstoffen en smeermiddelen aan boord van schepen of aanwezig in treinen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer	37
Persoonlijke bagage van reizigers	43
Kleine zendingen die door een particulier aan een andere particulier worden verzonden	44

HOOFDSTUK 7 - Persoonlijke bagage van reizigers – Definitieve invoer met gehele vrijstelling

Gehele vrijstelling van btw wordt verleend voor de definitieve invoer van de goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers¹.

[1 Artikel 43, §1, lid 1 KB nr. 7 van 29 december 1992](#) (uitvoering van [artikel 40, §4 W.Btw](#)), gewijzigd door het KB 10 december 2008 (BS, 19 december 2008).

1. Begrip persoonlijke bagage

Onder persoonlijke bagage wordt verstaan alle bagage die de reiziger bij zijn aankomst bij de douane kan aangeven, alsmede de bagage die hij later bij die douane aangeeft, mits hij kan bewijzen dat deze bij zijn vertrek als begeleide bagage was ingeschreven bij de maatschappij die zijn vervoer heeft verzorgd¹. Brandstof wordt principieel niet beschouwd als persoonlijke bagage, tenzij de brandstof die zich in het normale reservoir van elk soort motorvoertuig bevindt, alsmede een maximale hoeveelheid van tien liter brandstof in een draagbaar reservoir. Volgens het Europees Hof behoort een locomotief niet tot het hier bedoeld ‘motorvoertuig’².

[1 Artikel 43, §1, lid 2 KB nr. 7, gewijzigd door het KB 10 december 2008 \(BS, 19 december 2008\).](#)

[2 HvJ, 19 juli 2012, zaak C-250/11, curia.europa.eu, zie Arrest Lietuvos geležinkelai AB.](#)

2. Algemene voorwaarden voor de definitieve vrijstelling

1. Het moet gaan om een invoer waaraan elk handelskarakter vreemd is.

Als invoer waaraan elk handelskarakter vreemd is wordt aangemerkt de invoer die een incidenteel karakter draagt en uitsluitend betrekking heeft op goederen bestemd voor persoonlijk gebruik van de reiziger dan wel voor gebruik door leden van zijn gezin of bestemd om ten geschenke te worden aangeboden, mits blijkens de aard en de hoeveelheid van de goederen aan die invoer geen commerciële overwegingen ten grondslag liggen.

2. De totale waarde van de goederen mag, per persoon, niet meer bedragen dan 430 EUR voor luchtreizigers en zeereizigers en 300 EUR voor andere reizigers (zie tevens de hoeveelheidsbeperking voor de goederen bedoeld in [3. Hoeveelheidsbeperking](#) hierna).

Deze drempelbedragen worden beperkt tot 175 EUR ten aanzien van:

- reizigers jonger dan vijftien jaar;
- het personeel van een vervoermiddel gebruikt voor reizen vanuit een derde land of een derde landsgebied, tenzij dat personeel het bewijs levert dat het zich niet verplaatst in het kader van zijn beroepswerkzaamheid.

Onder ‘luchtreizigers’ en ‘zeereizigers’ wordt verstaan de personen die reizen door de lucht of over zee, met uitzondering van de particuliere plezierluchtvaart of -zeevaart. Onder ‘particuliere plezierluchtvaart’ en ‘particuliere plezierzeevaart’ wordt verstaan het gebruik van een luchtvaartuig of een zeewaardig vaartuig door de eigenaar daarvan of door de natuurlijke persoon of rechtspersoon die het gebruiksrecht daarvan geniet door huur of anderszins, voor andere dan

commerciële doeleinden en met name voor andere doeleinden dan voor het vervoer van personen of goederen of voor het verrichten van diensten onder bezwarende titel, dan wel ten behoeve van overheidsinstanties.

Het overvliegen van een grondgebied zonder landing wordt niet als een reis over dat grondgebied aangemerkt.

Voor de berekening van bovenbedoelde drempelbedragen mag de waarde van een afzonderlijk goed niet worden gesplitst.

Worden buiten beschouwing gelaten voor de berekening van deze drempelbedragen:

- de waarde van de persoonlijke bagage van de reiziger die tijdelijk wordt ingevoerd of na tijdelijke uitvoer wordt wederingevoerd;
- de waarde van de geneesmiddelen die zijn benodigd voor het persoonlijk gebruik van de reiziger;
- de waarde van de tabaksproducten en brandstof.

3. Hoeveelheidsbeperking

Ten aanzien van de hierna genoemde goederen wordt de vrijstelling beperkt tot de volgende hoeveelheden.¹

Tabaksproducten	
Sigaretten	200 stuks
of cigarillo's (sigaren die per stuk niet meer dan 3 g wegen)	100 stuks
of sigaren	50 stuks
of rooktabak	250 gram
of een combinatie van tabaksproducten mits de som van de percentages die van de afzonderlijke vrijstellingen worden gebruikt, niet meer dan 100 % bedraagt	

Alcohol en alcoholische dranken	
Niet-mousserende wijnen en	
ofwel: gedistilleerde en alcoholhoudende dranken, met een alcoholgehalte aan meer dan 22 % vol; niet gedenatureerde ethylalcohol van 80 % vol. en hoger	4 liter
ofwel: gedistilleerde en alcoholhoudende dranken, aperitieven op basis van wijn of van alcohol, tafia, saké of soortgelijke dranken met een alcoholgehalte van ten hoogste 22 % vol.; mousserende wijnen, likeurwijnen	1 liter
ofwel: bier	2 liter

of een combinatie van alcohol en alcoholhoudende dranken andere dan niet-mousserende wij en bier, mits de som van de percentages die van de afzonderlijke vrijstellingen worden gebruikt, niet meer dan 100 % bedraagt.

16 liter

Opmerkingen

- De vrijstelling voor tabaksproducten, alcohol en alcoholische dranken worden niet toegekend aan reizigers beneden de zeventien jaar.
- Wanneer een reis over het grondgebied van een derde land loopt of een derde land gebied als vertrekpunt heeft, zijn vermelde regels van toepassing indien de reiziger niet kan aantonen dat de in zijn bagage meegevoerde goederen zijn verkregen onder een voor de binnenlandse markt van een lidstaat geldende algemene belastingregeling, en dat zij niet voor terugval van btw in aanmerking komen.
- Het personeel bedoeld in [2. Algemene voorwaarden voor de definitieve vrijstelling](#), onder 2°b, kan enkel lagere hoeveelheden per beroepsverplaatsing invoeren.

1 De vrijstelling wordt verleend voor de goederen die inclusief alle taksen in derde landen werden aangekocht, evenals voor de goederen die genieten van terugbetaling of vrijstelling ingevolge hun uitvoer (bv. aankopen in een taxfreeshop op de luchthaven).

4. Uitsluitingen van de vrijstelling

Daar het moet gaan om een invoer waaraan elk handelskarakter vreemd is, worden van de btw-vrijstelling uitgesloten:

- de goederen die dienstig zijn bij de uitoefening van een beroep;
- de goederen bestemd voor wederverkoop;
- de goederen die worden ingevoerd in hoeveelheden die hoger liggen dan deze normaal in eenmaal door particulieren aangekocht.

5. Wat te doen bij invoer van goederen in grotere hoeveelheden dan deze toegestaan in de vrijstelling?

De goederen dienen uiteraard ten verbruik aangegeven te worden bij de douane.

Wanneer de toegelaten hoeveelheid tabaksproducten, alcoholische dranken, parfum, koffie en thee overschreden wordt, dient men enkel belastingen (rechten ten taksen) te betalen voor de hoeveelheden die het toegelaten maximum overschrijden.

Wanneer daarentegen een ander goed wordt ingevoerd, waarvan de waarde het toegelaten maximum overtreft dienen de verschuldigde belastingen betaald te worden op de totale waarde van het goed.

6. Reizigers vanuit een lidstaat van de gemeenschap

Het spreekt vanzelf dat de hiervoor bedoelde vrijstelling niet van toepassing is voor de goederen die afkomstig zijn van een andere lidstaat (aanpassing van het begrip 'invoer' op 1 januari 1993).

Goederen aangekocht in alle lidstaten

Principe van het vrije verkeer

De reizigers die afkomstig zijn van een EEG-lidstaat kunnen de goederen, aangekocht in een andere lidstaat zonder beperking van waarde of hoeveelheid in België binnenbrengen.

Heffing van accijnsrechten

Accijnsrechten zijn verschuldigd voor volgende producten, als de hierna vermelde hoeveelheden overschreden worden en als ze voor commerciële doeleinden worden binnengebracht.

Tabaksproducten	
Sigaretten	800 stuks
Cigarillo's (sigaren met een maximaal gewicht van 3 g per stuk)	400 stuks
Sigaren	200 stuks
Rooktabak	1 kg

Alcoholische dranken	
Sterke dranken	10 liter
Aperitieven	20 liter
Wijnen (waarvan maximum 60 liter mousserende wijnen)	90 liter
Bieren	110 liter

7. Reizigers afkomstig van derdelandsgebieden

Ter herinnering: voor de reizigers uit derdelandsgebieden (zie voor dit begrip [1.3. Het btw-gebied](#) hiervoor) dienen alle regels toegepast te worden zoals voor de reizigers uit derde landen. Bijvoorbeeld een reiziger uit de Canarische Eilanden.

HOOFDSTUK 8 - Douanesamenwerking

De douanereglementering kan op verschillende manieren worden genegeerd door o.a. een verkeerdelijke toepassing van het transitsysteem die erin bestaat om ingevoerde goederen te beschouwen als transitgoederen teneinde deze aan de toepasselijke douanerechten te onttrekken, of door een verkeerdelijke omschrijving van de ingevoerde goederen, teneinde minder hoge invoerrechten te bekomen, of nog door een valse aangifte met betrekking tot de oorsprong van de goederen met het oog op het vermijden van antidumping invoerrechten en toepassing van invoerquota's.

De Europese wetgeving op dit gebied omvat de Verordening nr. 515/97, die de wederzijdse administratieve samenwerking en de uitwisseling van gegevens behandelt en de Beslissing nr. 917/2009 van de Raad, die de overtredingen op douanegebied van de nationale wetgeving omvat.

Het Europees Antifraudebureau (OLAF) van de Europese Commissie beheert het uitwisselingssysteem voorzien in vermelde Verordening 515/97 inzake de Europese douanesamenwerking.

Deze verordening heeft een informatiesysteem inzake douane gecreëerd. Dit systeem wordt beheerd door de douaneadministraties van de lidstaten evenals door de Commissie en omvat een basis aan centrale gegevens die toegankelijk is via terminals die geplaatst zijn in elke lidstaat en bij de Commissie.

Dit systeem helpt om de overtredingen inzake douanereglementering en landbouwreglementering te voorkomen, op te zoeken en te vervolgen. Dankzij de snelle uitwisseling van gegevens en inlichtingen worden de samenwerkingsprocedures en controles adequater en versterkt. Hetzelfde systeem laat ook toe gegevens uit te wisselen, zowel geregeld als toevallig, met betrekking tot goederen die vervoerd worden tussen lidstaten en derdelanden.

De gebruiksvoorwaarden van deze informatica inzake douane zijn strikt gedefinieerd en omvatten enkel gegevens inzake:

- de goederen;
- de vervoermiddelen;
- de ondernemingen;
- de personen;
- de aard van de fraude;
- de beschikbare bevoegdheden;
- de inbeslagname van goederen;
- de inbeslagname van contant geld.

Directe toegang tot het systeem is voorbehouden aan de autoriteiten die aangeduid zijn door de lidstaten en de Commissie. De lijst hiervan wordt overgemaakt aan de Commissie.

HOOFDSTUK 9 - Stelsel van invoer/enig loket (I-OSS) van toepassing vanaf 1 juli 2021

1. Toepasselijke wetgeving

BTW-richtlijn	Uitvoeringsverordening 282/2011
Artikelen 369terdecies tot 369quinicies	Artikelen 57bis tot 63quater
Artikel 369septvicies quater	

2. Ratio Legis

In het nummer 10 van de (EU) Richtlijn 2017/2455 wordt het volgende gesteld:

'Het toepassingsgebied van de bijzondere regeling voor afstandsverkopen van goederen die worden ingevoerd uit derdelandsgebieden of derde landen, moet worden beperkt tot de verkoop van goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan 150 EUR, die rechtstreeks vanuit een derdelandsgebied of een derde land naar een afnemer in de Unie worden verzonden; boven die drempel is voor douanedoeleinden een volledige douaneaangifte bij invoer vereist. Accijnsgoederen moeten van het toepassingsgebied van de richtlijn worden uitgesloten aangezien accijnen deel uitmaken van de maatstaf van heffing voor de btw bij invoer. Om dubbele belasting te voorkomen, moet worden voorzien in een vrijstelling van btw bij invoer voor de goederen die in het kader van deze bijzondere regeling worden aangegeven.'

Dit stelsel wordt invoer/enig loket (I-OSS) genoemd.

Teneinde zoveel als mogelijk de bijkomende administratieve last die rust op de operatoren te beperken, wordt een nieuwe regeling van enig loket, getiteld 'Bijzondere regeling van toepassing op afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde landen ingevoerde goederen' (de invoerregeling binnen het OSS-systeem) ingevoerd, Samengevat laat het I-OSS toe om op een eenvoudige manier, in één enkele en zelfde lidstaat, de verschuldigde btw aan te geven en te betalen over de verkopen op afstand van goederen ingevoerd van derdelandsgebieden of derde landen. Het hoofddoel van dit nieuwe, facultatieve systeem bestaat erin te vermijden dat de leverancier zich voor de btw moet laten identificeren in alle lidstaten waarin hij verkopen op afstand verricht van goederen ingevoerd van derdelandsgebieden of derde landen en waarin hij niet reeds is gevestigd of geïdentificeerd.

Deze regeling moet de leveranciers, die goederen verzonden of vervoerd vanuit een derde land of een derdelandsgebied verkopen aan in de EU gesitueerde afnemers, toelaten om bij die afnemers de btw te innen over de verkopen op afstand van goederen die begrepen zijn in zendingen waarvan de waarde 150 euro niet te boven gaat en om die btw aan te geven en te betalen door tussenkomst van het enig loket voor de invoeren (IOSS).

Artikel 58quinicies, van het Belgisch W.Btw (artikelen 369terdecies tot 369quinicies van de afdeling 4, hoofdstuk 6, titel XII, van de Richtlijn 2006/112/EG) omschrijft in detail de aan het OSS-systeem gelinkte bijzondere regeling, van toepassing op de afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde landen ingevoerde goederen.

Om de intrinsieke waarde van in de Unie ingevoerde goederen te bepalen, wordt verwezen naar de douanewetgeving.

Overeenkomstig artikel 1, punt 48, van de gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28.07.2015 tot aanvulling van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, is de intrinsieke waarde de prijs van de goederen zelf bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, met uitzondering van vervoers- en verzekerkosten, tenzij deze in de prijs zijn begrepen en niet afzonderlijk op de factuur zijn vermeld, en alle andere belastingen en heffingen zoals te constateren door de douaneautoriteiten op basis van relevante documenten.

De vervoerskosten van de plaats van vertrek in het derde land tot de plaats van aankomst bij de consument in de Unie moeten bijgevolg niet in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de intrinsieke waarde voor de toepassing van de [artikelen 13bis, 58quinquies](#) en [58sexies W.Btw](#), tenzij zij in de prijs van de goederen zijn begrepen en niet afzonderlijk op de factuur worden vermeld.

De waarde van het vervoer wordt bepaald overeenkomstig de contractuele overeenkomst tussen de verschillende partijen¹.

[1 Parl. Vr. nr. 606, Josy Arens, 08.09.2021](#); Kamer, Vr. en Antw., 2020-2021, QRVA 55/067 van 26.10.2021, p. 180.

3. Welke zijn de leveringen die bedoeld zijn onder het stelsel invoer/enig loket (I-OSS)?

De invoerregeling is van toepassing op afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen zoals bedoeld in [artikel 1, §20, W.Btw](#), die aan een aantal bijkomende voorwaarden beantwoorden.

Als afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen betreft het dus vooreerst leveringen van goederen:

- die worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier (inbegrepen wanneer de leverancier onrechtstreeks tussenkomt in de verzending of het vervoer van goederen), vanuit een derdelandsgebied of een derde land naar een afnemer in een lidstaat
- voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, paragraaf 1, van de Richtlijn 2006/112/EG niet aan de btw zijn onderworpen, of voor enige andere niet-belastingplichtige
- de geleverde goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen bedoeld in artikel 8bis, §2, W.Btw en geen goederen, geleverd na montage of installatie, door of voor rekening van de leverancier.

Die afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen vallen onder de invoerregeling wanneer ze aan navolgende voorwaarden voldoen:

- de goederen worden ingevoerd in zendingen waarvan de intrinsieke waarde niet meer bedraagt dan 150 euro;
- de goederen zijn geen accijnsproducten bedoeld in artikel 1, §6, 4°, W.Btw.

De intrinsieke waarde van de goederen wordt gedefinieerd als volgt:

- voor handelsgoederen: de prijs van de goederen zelf bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie, met uitzondering van vervoers- en verzekerkosten, tenzij deze in de prijs zijn begrepen en niet afzonderlijk op de factuur zijn vermeld, en alle andere belastingen en heffingen zoals te constateren door de douaneautoriteiten op basis van relevante documenten;
- voor goederen zonder handelskarakter: de prijs die voor de goederen zelf zou zijn betaald als zij waren verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie.

Alle andere gerelateerde kosten, naast vervoers- en verzekerkosten, die niet de waarde van de goederen zelf weerspiegelen, moeten ook worden uitgesloten van de intrinsieke waarde wanneer ze afzonderlijk en duidelijk op de factuur staan vermeld (bv. gereedschapskosten, licentierechten, belastingen bij uitvoer, enz.). De formulering 'alle andere belastingen en heffingen' verwijst naar alle belastingen of heffingen die worden geheven op basis van de waarde van de goederen of bovenop een belasting of heffing die op deze goederen wordt toegepast (zie [Circulaire 2021/C/72](#)).

Volgende tabel vat het voorgaande samen wanneer er al dan niet tussenkomst is van een elektronische interface.

Verkopers op afstand	Elektronische interface
<p>Het I-OSS omvat de verkoop op afstand van goederen die:</p> <ul style="list-style-type: none"> • verzonden of vervoerd worden van buiten de EU op het ogenblik van de verkoop; • verzonden of vervoerd worden wanneer de zending de waarde van 150 euro niet overschrijdt (goederen van geringe waarde) zelfs al omvat de bestelling meerdere artikelen; • niet onderworpen zijn aan accijnen (algemeen van toepassing op alcohol of tabaksproducten) 	<p>Wanneer een elektronische interface de ingevoerde afstandsverkopen faciliteert en de goederen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • verzonden of vervoerd worden van buiten de EU op het ogenblik van de verkoop; • verzonden of vervoerd worden wanneer de zending de waarde van 150 euro niet overschrijdt (goederen van geringe waarde); • niet onderworpen zijn aan accijnen (algemeen van toepassing op alcohol of tabaksproducten). <p>De elektronische interface wordt beschouwd als iemand die de invoer van de goederen faciliteerde wanneer ze aan een koper en een verkoper toelaat in contact te komen via deze elektronische interface en dat dit uitmondt op de verkoop van de goederen aan de koper.</p>

De parfums zijn onderworpen aan het invoerstelsel, ook al worden ze uitgesloten van de douanerechten van toepassing op de zendingen van geringe waarde ¹.

[1 Artikel 23 van de Uitvoeringsverordening nr. 1186/2009 van de Raad met betrekking tot de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen.](#)

4. Welke zijn de ondernemingen die gebruik kunnen maken van het stelsel van invoer/enig loket (I-OSS)?

De volgende belastingplichtigen kunnen gebruikmaken van de invoerregeling ¹:

- in de EU gevestigde leveranciers die de goederen waarnaar wordt verwezen in paragraaf 4.2.3 hierboven, verkopen aan een afnemer in de EU. Hiervan is doorgaans sprake wanneer de leveranciers via hun eigen onlinewinkel verkopen;
- niet in de EU gevestigde leveranciers die deze goederen verkopen aan een afnemer in de EU. Hiervan is doorgaans sprake wanneer de leveranciers via hun eigen onlinewinkel verkopen. Deze leveranciers kunnen als volgt gebruikmaken van de regeling:
 - rechtstreeks (d.w.z. zonder de verplichting om een tussenpersoon aan te stellen) als zij gevestigd zijn in een derde land waarmee de EU een overeenkomst inzake wederzijdse bijstand op het gebied van de btw heeft gesloten. Dit geldt alleen voor zover zij goederen verkopen vanuit dit specifieke derde land. Zodra zij ook vanuit andere derde landen of derde landsgebieden leveren, kunnen zij niet langer rechtstreeks gebruikmaken van de regeling, maar moeten zij in de plaats daarvan onrechtstreeks gebruikmaken van de regeling;
 - onrechtstreeks, via een in de EU gevestigde tussenpersoon;
- in de EU gevestigde elektronische interfaces die afstandsverkopen van ingevoerde goederen van geringe waarde voor onderliggende leveranciers faciliteren;
- niet in de EU gevestigde elektronische interfaces die afstandsverkopen van ingevoerde goederen van geringe waarde voor onderliggende leveranciers (zogenaamde ‘gelijkgestelde leveranciers’) faciliteren. Bij deze elektronische interfaces kan als volgt worden gebruikgemaakt van de regeling:
 - rechtstreeks (d.w.z. zonder de verplichting om een tussenpersoon aan te stellen) als zij gevestigd zijn in een derde land waarmee de EU een overeenkomst inzake wederzijdse bijstand op het gebied van de btw heeft gesloten, voor zover zij verkopen van goederen vanuit dat derde land verrichten;
 - onrechtstreeks, via een in de EU gevestigde tussenpersoon.

Deze tabel verklaart het voorgaande nader (zie Circulaire 2021/C/58):

Type leveranciers	Directe of indirecte registratie	Lidstaat van identificatie	Tussenpersoon?
EU-leveranciers (verkoop door een tussenpersoon, bij voorbeeld, via de eigen website)	Directe registratie	EU-lidstaat van vestiging	mogelijk
Niet-EU-leveranciers die met de EU een overeenkomst hebben gesloten inzake wederzijdse bijstand op het gebied van de btw (verkoop vanuit dat land bv. door eentussenpersoon, via de eigen website)	Directe registratie	EU-lidstaat van keuze	mogelijk
Alle andere niet-EU-leveranciers (verkoop door een tussenpersoon, bij voorbeeld, via de eigen website)	Indirecte registratie	EU-lidstaat van vestiging van de tussenpersoon	verplicht
Elektronische interfaces in de EU die gelijkgestelde leveranciers zijn	Directe registratie	EU-lidstaat van vestiging	mogelijk
Elektronische interfaces in niet-EU-landen die met de EU een overeenkomst hebben gesloten inzake wederzijdse bijstand op het gebied van de btw voor leveringen uit dat land	Directe registratie	EU-lidstaat van keuze	Mogelijk
Alle andere niet in de EU gevestigde elektronische interfaces die gelijkgestelde leveranciers zijn	Indirecte registratie	EU-lidstaat van vestiging van de tussenpersoon	Verplicht

1 Zie de Europese Commissie: Toelichting op de btw-regels voor e-commerce, september 2020, p. 60.

5. De omzetting in België op 1 juli 2021 – enig loket I-OSS

Artikel 58quinquies W.Btw voert een nieuwe bijzondere regeling in voor de aangifte en de betaling van de verschuldigde btw op afstandsverkopen van uit derde landen ingevoerde goederen, in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan 150 euro (invoerregeling). Boven dit bedrag zullen deze goederen zowel inzake douanerechten als inzake btw belast worden volgens de gewone regels.

Om de intrinsieke waarde van in de Unie ingevoerde goederen te bepalen, wordt verwezen naar de douanewetgeving. Overeenkomstig artikel 1, punt 48, van de gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28.07.2015 tot aanvulling van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, is de intrinsieke waarde de prijs van de goederen zelf bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, met uitzondering van vervoers- en verzekerkosten, tenzij deze in de prijs zijn begrepen en niet afzonderlijk op de factuur zijn vermeld, en alle andere belastingen en heffingen zoals te constateren door de douaneautoriteiten op basis van relevante documenten.

De vervoerskosten van de plaats van vertrek in het derde land tot de plaats van aankomst bij de consument in de Unie moeten bijgevolg niet in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de intrinsieke waarde voor de toepassing van de artikelen 13bis, 58quinquies en 58sexies W.Btw, tenzij zij in de prijs van de goederen zijn begrepen en niet afzonderlijk op de factuur worden vermeld.

De waarde van het vervoer wordt bepaald overeenkomstig de contractuele overeenkomst tussen de verschillende partijen¹.

Deze facultatieve regeling I-OSS laat leveranciers die goederen verkopen aan klanten in de Gemeenschap waarvan het vertrek van de verzending of het vervoer plaatsvindt op het grondgebied van derdelandsgebieden of derde landen, toe de verschuldigde btw op de afstandsverkopen van deze binnen het gehele grondgebied van de Gemeenschap ingevoerde goederen aan te geven en te voldoen via een vereenvoudigde regeling (één-loket-systeem).

Vanaf 1 april 2021 is het in België mogelijk om zich te registreren op de site van INTERVAT van de FOD Financiën.

Artikel 58quinquies, §3, W.Btw bepaalt dat de belastingplichtige die van deze bijzondere regeling gebruikmaakt en België kiest als lidstaat van identificatie, of een voor zijn rekening handelende tussenpersoon, opgave doet van het begin van zijn onder deze bijzondere regeling vallende economische activiteit op het elektronische adres dat daarvoor door de minister van Financiën of zijn gemachtigde is gecreëerd vooraleer hij van deze bijzondere regeling gebruikmaakt.

Overeenkomstig artikel 369septdecies, 1, van de Btw-richtlijn 2006/112/EG, bevat de opgave van de belastingplichtige die geen beroep doet op een tussenpersoon, de volgende identificatiegegevens:

1. naam
2. postadres
3. elektronisch adres en websites;
4. het btw-identificatienummer of het nationale belastingnummer.

Overeenkomstig artikel 369septdecies, 2, van de Btw-richtlijn 2006/112/EG, verschaft de aangifte van de tussenpersoon de volgende bijkomende inlichtingen met betrekking tot zichzelf:

1. naam;
2. postadres;
3. elektronisch adres;
4. het btw-identificatienummer.

Overeenkomstig artikel 369septdecies, 3, van de Btw-richtlijn 2006/112/EG, bevat de aangifte van de tussenpersoon bovendien de volgende identificatiegegevens voor elke belastingplichtige die hij vertegenwoordigt:

1. naam;
2. postadres;
3. elektronisch adres en websites;
4. het btw-identificatienummer of het nationale belastingnummer;
5. het individuele btw-identificatienummer toegekend aan de tussenpersoon. De Europese Commissie heeft de coördinaten bekendgemaakt om zich in te schrijven in de loketten van de andere Europese lidstaten.

Hier vindt u de link om deze informatie op te vragen: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-07/member_states_oss_contact_details.pdf

1 Parl. Vr. nr. 606, Josy Arens, 08.09.2021; Kamer, Vr. en Antw., 2020-2021, QRVA 55/067 van 26.10.2021, p. 180.

5.1. Identificatienummers IMxxxxxxxxxx en INxxxxxxxxxx

Artikel 58quinquies, §4, eerste lid, W.Ntw (artikel 369octodecies van de Btw-richtlijn 2006/112/EG), voorziet dat een individueel btw-identificatienummer wordt toegekend voor de toepassing van deze bijzondere regeling aan de in voormeld artikel 58quinquies, §3, eerste lid, bedoelde belastingplichtige.

De aandacht wordt gevestigd op het feit dat dit toegekende individuele nummer (IMxxxxxxxxxx) verschilt van het btw-identificatienummer dat wordt toegekend aan de belastingplichtige op basis van artikel 50, §1, 1°, W.Btw.

De structuur van de IOSS-nummers werd in de lidstaten geharmoniseerd in een formaat van 12 karakters:

- IM;

- xxx: de ISO-code van drie cijfers die de lidstaat van identificatie aanduiden;
- yyyyyy: de code van 6 cijfers aangeduid door de lidstaat van identificatie;
- z: een controlecijfer (veiligheidssleutel).

Het is belangrijk aan te stippen dat een elektronische interface zich slechts één enkel individueel identificatienummer (IMxxxxyyzz) zal toegekend zien, onafhankelijk van het aantal onderliggende leveranciers waarvoor zij de afstandsverkopen van goederen van geringe waarde, ingevoerd vanuit derdelandsgebieden of derde landen, faciliteert.

In eerste instantie moet de belastingplichtige die een tussenpersoon in het kader van deze regeling wenst te worden, daartoe een voorafgaande aanvraag indienen.

Na de validering van de aanvraag, wordt een individueel identificatienummer (INxxxxyyzz) toegekend aan de in voormeld artikel 58quinquies, §3, eerste lid, W.Btw bedoelde tussenpersoon (artikel 58quinquies, §4, tweede lid, van het Belgisch btw-wetboek). Dat nummer verschilt van het aan die tussenpersoon, als belastingplichtige, toegekende btw-identificatienummer op basis van artikel 50, §1, 1°, W.Btw.

In tweede instantie ontvangt die belastingplichtige, voor de toepassing van deze bijzondere regeling, een individueel btw-identificatienummer (IMxxxxyyzz) voor elke belastingplichtige die hij vertegenwoordigt (artikel 58quinquies, §4, derde lid, W.Btw).

De belastingplichtige die niet gevestigd is op het grondgebied van de gemeenschap, noch in een land waarmee er een rechtsinstrument bestaat inzake wederzijdse bijstand overeenkomstig artikel 55, §1, eerste lid, W.Btw, die België kiest als lidstaat van identificatie en die geen enkel andere handeling verricht waarvoor hij de schuldenaar van de btw is:

- moet zich niet voor de btw laten identificeren op basis van artikel 50, §1, 3°, W.Btw
- en is ontslagen van de verplichte aanstelling van een in België gevestigde aansprakelijke vertegenwoordiger (zie artikel 55, §1, eerste lid, W.Btw). In casu wordt die rol in elk geval opgenomen door de tussenpersoon.

De overeenkomstig het eerste, tweede en derde lid van voormeld artikel 58quinquies, §3, W.Btw toegekende identificatienummers worden langs elektronische weg aan de betrokkenen meegedeeld en worden door hen uitsluitend gebruikt voor de toepassing van deze bijzondere regeling in hun contacten met de administratie.

Na de verificatie door de administratie van het vervuld zijn van de voorwaarden voor de toegang tot deze regeling, zal het alzo toegekende btw-identificatienummer (IMxxxxyyzz) dienen voor de leverancier of de elektronische interface die ervoor gekozen heeft om beroep te doen op de invoerregeling om alle afstandsverkopen van ingevoerde goederen aan afnemers, gesitueerd in gans de EU, aan te geven met het oog op IOSS.

Dat nummer zal worden meegedeeld aan de douaneautoriteiten in de douane-aangifte om de invrijverkeersstelling mogelijk te maken van de goederen in de EU met vrijstelling van btw. Het is belangrijk dat de leverancier of de elektronische interface, als 'gelijkgestelde leverancier', ervoor waakt dat het btw-identificatienummer met het oog op IOSS op beveiligde manier wordt overgemaakt aan de douaneautoriteiten in de loop van de bevoorradingketen. De mededeling van het btw-identificatienummer (IMxxxxyyzz) met het oog op IOSS zou moeten worden beperkt tot het noodzakelijke minimum, met dien verstande dat dat nummer slechts zou moeten worden bezorgd aan de partijen in de bevoorradingketen die het nodig zullen hebben voor de in vrij verkeersstelling in de lidstaat van invoer.

Overeenkomstig [artikel 57quinquies, §2, van de Uitvoeringsverordening nr. 282/2011](#) (ingevoegd bij de Uitvoeringsverordening nr. 2019/2026 van de raad van 21.11.2019), wordt, wanneer een belastingplichtige of een tussenpersoon die handelt voor zijn rekening de lidstaat van identificatie in kennis stelt van zijn voornemen om de invoerregeling toe te passen, deze bijzondere regeling van toepassing vanaf de dag waarop aan de belastingplichtige of aan de tussenpersoon het individueel btw-identificatienummer voor de invoerregeling wordt toegekend overeenkomstig artikel 369octodecies, §1 en 3, van de Richtlijn 2006/112/EG.

5.2. Bepaling van de bevoegde lidstaat voor de identificatie van de belastingplichtige onder IOSS

De regels voor het bepalen van de lidstaat van identificatie binnen de invoerregeling zijn afhankelijk van het statuut van de belastingplichtige en de aard van de handelingen die hij verricht. In ieder geval kan er slechts één lidstaat van identificatie zijn voor de toepassing van deze bijzondere regeling, hetgeen eveneens betekent dat een belastingplichtige slechts één enkele tussenpersoon tegelijk kan aanwijzen.

5.2.1. De belastingplichtige die zich inschrijft in IOSS doet geen beroep op een tussenpersoon

[Artikel 58quinquies, §1, 3°, W.Btw](#) ([artikel 369terdecies, lid 2, 3, van de Btw-richtlijn 2006/112/EG](#)) bepaalt de regels als volgt voor de belastingplichtigen die geen beroep doen op een tussenpersoon:

- wanneer de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een lidstaat heeft gevestigd: deze lidstaat;
- wanneer de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten gemeenschap heeft gevestigd maar daar wel één of meer vaste inrichtingen heeft: de lidstaat met een vaste inrichting waar de belastingplichtige meldt dat hij van deze bijzondere regeling gebruik zal maken;
- wanneer de belastingplichtige niet in de gemeenschap is gevestigd: de lidstaat waar hij verkiest zich te registreren voor de toepassing van de invoerregeling; er wordt aan herinnerd dat enkel een belastingplichtige, gevestigd op het grondgebied van een derde land waarmee een juridisch instrument bestaat betreffende wederzijdse bijstand waarvan het toepassingsgebied vergelijkbaar is met Richtlijn 2010/24/EU van de raad van 16.03.2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen en Verordening (EU) nr. 904/2010 van de raad van 07.10.2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, en die afstandsverkopen van goederen vanuit dat derde land verricht, zich kan inschrijven in IOSS zonder beroep te doen op een tussenpersoon.

5.2.2. De belastingplichtige die zich inschrijft in IOSS doet beroep op een tussenpersoon

De volgende regels zijn van toepassing wanneer de belastingplichtige die de invoerregeling gebruikt beroep doet op een tussenpersoon (naargelang verplicht of facultatief), die moet zijn gevestigd op het grondgebied van de gemeenschap ([artikel 58quinquies, §1, 3°, W.Btw](#)) ([artikel 369terdecies, 3, van de Btw-richtlijn 2006/112/EG](#)):

- wanneer de tussenpersoon de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een lidstaat heeft gevestigd: deze lidstaat;
- wanneer de tussenpersoon de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten gemeenschap heeft gevestigd, maar daar wel één of meer vaste inrichtingen heeft: de lidstaat met een vaste inrichting waar de tussenpersoon meldt dat hij van deze bijzondere regeling gebruik zal maken;
- wanneer de belastingplichtige of de tussenpersoon meer dan één vaste inrichting in de gemeenschap heeft, is hij gebonden door zijn beslissing betreffende de aanwijzing van de lidstaat van identificatie gedurende het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende jaren;
- de verkoper (of de 'gelijkgestelde leverancier') identificeert zich in de regeling langs elektronische weg.

Volgende tabel van de [Circulaire 2021/C/72](#) legt het voorgaande uit.

Plaats van vestiging	Type van identificatie	Lidstaat van identificatie
Bedrijfszetel in de EU	Rechtstreekse identificatie: mogelijkheid om vertegenwoordigd te worden door een tussenpersoon, maar is geen verplichting	Lidstaat van de bedrijfszetel van de leverancier (of 'gelijkgestelde leverancier'). Als hij een tussenpersoon kiest, identificatie in de lidstaat van de EU bedrijfszetel van de tussenpersoon (of van de EU ¹ vaste inrichting van de tussenpersoon als zijn bedrijfszetel gelegen is buiten de EU)
Bedrijfszetel buiten de EU maar vaste inrichting in de EU	Rechtstreekse identificatie: mogelijkheid om vertegenwoordigd te worden door een tussenpersoon, maar is geen verplichting	Lidstaat van de vaste inrichting van de leverancier ² (of 'gelijkgestelde leverancier'). Als hij een tussenpersoon kiest, identificatie in de lidstaat van de EU bedrijfszetel van de tussenpersoon (of van de EU ³ vaste inrichting van de tussenpersoon als zijn bedrijfszetel gelegen is buiten de EU)

Bedrijfszetel buiten de EU en geen vaste inrichting in de EU	Onrechtstreekse identificatie: verplichting om vertegenwoordigd te worden door een in de EU gevestigde tussenpersoon	Lidstaat van de bedrijfszetel van de tussenpersoon (of van de EU ⁴ vaste inrichting van de tussenpersoon als zijn bedrijfszetel gelegen is buiten de EU)
Bedrijfszetel met dewelke er een samenwerkingsovereenkomst bestaat (Noorwegen)	Rechtstreekse identificatie: mogelijkheid om vertegenwoordigd te worden door een tussenpersoon, maar is geen verplichting	Lidstaat naar keuze van de leverancier. Als hij een tussenpersoon kiest, identificatie in de lidstaat van de EU bedrijfszetel van de tussenpersoon (of van de EU ⁵ vaste inrichting van de tussenpersoon als zijn bedrijfszetel gelegen is buiten de EU)

Volgende tabel, afkomstig van de Circulaire 2021/C/58, maakt een onderscheid tussen de registratie voor de bijzondere regeling 'IOSS' per type leverancier en plaats van vestiging (btw)

Type leveranciers	Directe/Indirecte registratie	Lidstaat van identificatie	Tussenpersoon
EU-leveranciers (verkoop bv. via de eigen website)	Directe registratie	EU-lidstaat van vestiging	Kan een tussenpersoon aanwijzen
Niet-Unie-leveranciers uit landen die met de Unie een overeenkomst hebben gesloten inzake wederzijdse bijstand op het gebied van de btw (verkoop vanuit dat land bv. via de eigen website)	Directe registratie	EU-lidstaat van keuze	Kan een tussenpersoon aanwijzen
Alle andere niet-Unie-leveranciers (verkoop bv. via de eigen website)	Indirecte registratie	EU-lidstaat van vestiging van de tussenpersoon	Moet een tussenpersoon aanwijzen
Elektronische interfaces in de Unie die gelijkgestelde leveranciers zijn	Directe registratie	EU-lidstaat van vestiging	Kan een tussenpersoon aanwijzen
Elektronische interfaces in niet-Unie-landen die met de Unie een overeenkomst hebben gesloten inzake wederzijdse bijstand op het gebied van de btw voor leveringen uit dat land	Directe registratie	EU-lidstaat van keuze	Kan een tussenpersoon aanwijzen
Alle andere niet in de Unie gevestigde elektronische interfaces die gelijkgestelde leveranciers zijn	Indirecte registratie	EU-lidstaat van vestiging van de tussenpersoon	Moet een tussenpersoon aanwijzen

¹ Als er verschillende vaste inrichtingen zijn, kiest de leverancier (of 'gelijkgestelde leverancier') of zijn tussenpersoon welke hij gebruikt. Die keuze is bindend tot het einde van het tweede jaar dat volgt op het jaar waarin de keuze werd gemaakt.

2 Als er verschillende vaste inrichtingen zijn, kiest de leverancier (of 'gelijkgestelde leverancier') of zijn tussenpersoon welke hij gebruikt. Die keuze is bindend tot het einde van het tweede jaar dat volgt op het jaar waarin de keuze werd gemaakt.

3 Als er verschillende vaste inrichtingen zijn, kiest de leverancier (of 'gelijkgestelde leverancier') of zijn tussenpersoon welke hij gebruikt. Die keuze is bindend tot het einde van het tweede jaar dat volgt op het jaar waarin de keuze werd gemaakt.

4 Als er verschillende vaste inrichtingen zijn, kiest de leverancier (of 'gelijkgestelde leverancier') of zijn tussenpersoon welke hij gebruikt. Die keuze is bindend tot het einde van het tweede jaar dat volgt op het jaar waarin de keuze werd gemaakt.

5 Als er verschillende vaste inrichtingen zijn, kiest de leverancier (of 'gelijkgestelde leverancier') of zijn tussenpersoon welke hij gebruikt. Die keuze is bindend tot het einde van het tweede jaar dat volgt op het jaar waarin de keuze werd gemaakt.

5.3. Maandelijkse elektronische aangifte I-OSS

Artikel 369 van de Btw-richtlijn stelt:

"De belastingplichtige die van deze bijzondere regeling gebruik maakt, of zijn tussenpersoon dient langs elektronische weg bij de lidstaat van identificatie een btw-aangifte in voor elke maand, ongeacht of al dan niet afstandsverkopen van uit derde landen ingevoerde goederen zijn verricht. De btw-aangifte wordt uiterlijk voor het einde van de maand volgend op het verstrijken van het belastingtijdvak waarop de aangifte betrekking heeft, ingediend.

Wanneer een btw-aangifte moet worden ingediend in overeenstemming met de eerste alinea, leggen de lidstaten bij invoer geen extra verplichtingen of andere formaliteiten voor btw-doeleinden op."

Wat de indiening van de aangifte en de betaling van de btw betreft geschiedt deze op maandbasis voor de invoerregeling overeenkomstig artikel 58quinquies, §6 W.Btw.

De belastingplichtige dient die aangifte, opgesteld in euro in, uiterlijk vóór het einde van de maand volgend op het verstrijken van het belastingtijdvak bedoeld door elke regeling en voldoet de btw met betrekking tot de betrokken aangifte, uiterlijk bij het verstrijken van de termijn waarbinnen de aangifte moet worden ingediend. De aangifte omvat alle extracommunautaire afstandsverkopen van goederen verricht door de belastingplichtige gedurende die periode, hierbij deze inbegrepen verricht door vaste inrichtingen in andere lidstaten.

De indiening van de aangifte is verplicht zelfs indien er geen enkele handeling werd verricht gedurende de belastbare periode. In dat geval moet een aangifte 'nihil' worden ingediend in overeenstemming met artikel 59bis van de Uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

De gegevens die deze aangifte moeten bevatten, zijn opgesomd in artikel 58quinquies, §6, tweede lid W.Btw.

De aangifte vermeldt het btw-identificatienummer van de belastingplichtige (IMxxxxxxxxyz) en, voor elke lidstaat van verbruik waarin de btw verschuldigd is, het totaal bedrag van de maatstaf van heffing, exclusief btw, de toepasselijke btw-tarieven, het totaal btw-bedrag in overeenstemming met de maatstaf van heffing en het totaal bedrag van de verschuldigde belasting voor de handelingen bedoeld in dit stelsel.

Wijzigingen die na de indiening van die aangifte moeten worden aangebracht, worden binnen drie jaar na de datum waarop de oorspronkelijke aangifte werd ingediend, volgens dezelfde modaliteiten in een latere aangifte opgenomen. In die latere aangifte worden de betrokken lidstaat van verbruik, het belastingtijdvak en het bedrag van de verschuldigde belasting waarvoor wijzigingen nodig zijn, vermeld.

5.4. Betaling van de btw verschuldigd volgens de aangifte I-OSS

De verschuldigde btw dient voldaan te worden binnen dezelfde termijn als waarin deze aangifte moet ingediend worden.

De betaling van de belasting bedoeld in artikel 58quinquies, §6, 4de alinea W.Btw, waarvan de opeisbaarheid blijkt uit de aangifte bedoeld in artikel 58quinquies, §6 W.Btw moet verricht worden op de rekening BE32 6792 0036 3402 van ‘inning NETP’.

De betaling op vermelde postrekening wordt door de schuldenaar verricht via een storting of een overschrijving die de gestructureerde mededeling vermeldt die de administratie heeft medegedeeld ([Artikel 13bis KB nr. 24](#)).

5.5. Handelingen IOSS, op te nemen in de Belgische periodieke btw-aangifte

5.5.1. De belastingplichtige heeft zijn hoofdzetel in België

De in andere lidstaten verrichte extracommunautaire afstandsverkopen die de belastingplichtige heeft opgenomen in zijn aangifte IOSS (inbegrepen die verricht door de vaste inrichtingen waarover hij in voorkomend geval beschikt in andere lidstaten) moeten worden ingeschreven in rooster 47 van de periodieke btw-aangifte.

De in België verrichte extracommunautaire afstandsverkopen die de belastingplichtige heeft opgenomen in zijn aangifte IOSS (inbegrepen die verricht door de vaste inrichtingen waarover hij in voorkomend geval beschikt in andere lidstaten) moeten eveneens worden ingeschreven in rooster 47 van de periodieke btw-aangifte.

Voorbeeld

Zie [Circulaire 2021/C/72](#).

De vennootschap naar Belgisch recht X, maandaangever, heeft een aangifte IOSS ingediend voor de maand juli 2021. De aangifte bevat de extracommunautaire afstandsverkopen die zij verricht in Frankrijk en in het Groothertogdom Luxemburg voor een waarde van 20.000 euro, evenals de extracommunautaire afstandsverkopen die zij verricht in België voor een waarde van 50.000 euro en de extracommunautaire afstandsverkopen die haar Poolse vaste inrichting verricht in Tsjechië en in Slowakije voor een waarde van 15.000 euro.

De vennootschap X neemt een bedrag van 85.000 euro op in rooster 47 van haar aangifte over juli 2021, in te dienen uiterlijk op 20 augustus 2021.

5.5.2. De belastingplichtige beschikt over een vaste inrichting

Zullen moeten voorkomen in rooster 47 van de Belgische periodieke btw-aangifte de handelingen opgenomen in de aangifte IOSS en die werden verricht door de Belgische vaste inrichting van een buitenlandse belastingplichtige.

Voorbeelden

Zie [Circulaire 2021/C/72](#).

1. De Amerikaanse vennootschap Y, die extracommunautaire afstandsverkopen verricht, beschikt over een vaste inrichting in België en in Duitsland. Zij heeft zich in België ingeschreven voor de IOSS-regeling en heeft een aangifte IOSS ingediend voor de maand juli 2021. Die aangifte bevat de extracommunautaire afstandsverkopen die haar Belgische vaste inrichting verricht in Nederland voor een waarde van 10.000 euro en in België voor een waarde van 15.000 euro en handelingen die haar Duitse vaste inrichting verricht in Denemarken en in Zweden voor een waarde van 50.000 euro en in België voor een waarde van 10.000 euro.

De Belgische vaste inrichting is gehouden tot de maandelijkse indiening van periodieke aangiften. Zij neemt een bedrag van 25.000 euro op in rooster 47 van haar aangifte over juli 2021, in te dienen uiterlijk op 20 augustus 2021.

2. De Italiaanse vennootschap Z, die extracommunautaire afstandsverkopen verricht, beschikt over een vaste inrichting in België. Zij heeft zich in Italië ingeschreven voor de IOSS-regeling en heeft een aangifte IOSS ingediend voor de maand juli 2021. Die aangifte bevat de extracommunautaire afstandsverkopen die de Italiaanse hoofdzetel verricht in Spanje, in Portugal en in Kroatië voor een waarde van 100.000 euro en de extracommunautaire afstandsverkopen die haar Belgische vaste inrichting verricht in Nederland en in Frankrijk voor een waarde van 30.000 euro en in België voor een waarde van 50.000 euro.

De Belgische vaste inrichting is gehouden tot de maandelijkse indiening van periodieke aangiften. Zij neemt een bedrag van 80.000 euro op in rooster 47 van haar aangifte van juli 2021, in te dienen uiterlijk op 20 augustus 2021.

5.5.3. De belastingplichtige beschikt in België over een rechtstreekse btw-identificatie of een aansprakelijke vertegenwoordiger zonder vaste inrichting

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.6. Te voeren boekhouding door de belastingplichtigen die gebruik maken van het enig loket I-OSS

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.7. Geen recht op aftrek in de aangifte I-OSS

5.8. Vrijgestelde invoer – Vrijstelling ingevolge artikel 40, §1, 1° bis W.Btw

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.9. Uitwisseling van informatie tussen de lidstaten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.10. Voorbeelden

5.11. Gevolgen bij het overschrijden van de waarde van 150 euro

HOOFDSTUK 10 - Cases

1. Case 1

2. Case 2

2.1. Vraag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2. Antwoord

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 5 - Maatstaf van heffing

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

1. Europese wetgeving

2. Belgische wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Algemene bepalingen

1. Definitie: de maatstaf van heffing

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Afronding van de btw

3. Omrekeningen en afrondingen naar euro – Aanbevelingen van het commissariaat-generaal

4. Ten onrechte gefactureerde btw

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - Maatstaf van heffing bij leveringen van goederen en dienstverrichtingen in België

1. De tegenprestatie bestaat uitsluitend uit een geldsom

2. De tegenprestatie bestaat niet of niet uitsluitend uit een geldsom

3. Handelingen zonder tegenprestatie

4. Minimummaatstaf van heffing

5. Reisbureaus

6. De lastgever en de commissionair

7. Tweedehandse goederen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Onteigening

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9. Stelsel van het gezamenlijk aanbod

10. Vouchers

11. Enige prijs voor goederen onderworpen aan een verschillend tarief

12. Gietvormen, modellen en ander reproductiematerieel

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

13. Verhuur en financieringshuur van automobielen

14. Regeling inzake de verkoop van prepaidtelefoonkaarten vanaf 1 januari 2005

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

15. Bijzondere beslissingen

HOOFDSTUK 3 - Maatstaf van heffing bij een intracommunautaire verwerving

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 4 - Maatstaf van heffing bij invoer in België

Er wordt verwezen naar [DEEL 4 Invoer](#) inzake de invoer van goederen.

HOOFDSTUK 5 - Cases

1. Case 1

2. Case 2

3. Case 3

4. Case 4

5. Case 5

DEEL 6 - Tarieven

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Inleiding – Historiek

HOOFDSTUK 2 - Lijst van goederen en diensten per tarief

HOOFDSTUK 3 - Btw-tarieven in de onroerende sector

HOOFDSTUK 4 - Bijzondere gevallen – Samenvattende tabel

HOOFDSTUK 5 - Btw-tarief van het maakloonwerk

HOOFDSTUK 6 - Administratieve beslissingen, rechtspraak, parlementaire vragen

HOOFDSTUK 7 - Cases

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 7 - Vrijstellingen met betrekking tot uitvoer

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Eigenlijke uitvoer van goederen

HOOFDSTUK 2 - Vrijstelling inzake de passieve veredeling of bij wederinvoer van goederen die tijdelijk uit België werden uitgevoerd voor herstelling, bewerking, aanpassing of verwerking buiten de gemeenschap

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 3 - Vrijstellingen inzake internationaal vervoer en ermee samenhangende handelingen

HOOFDSTUK 4 - Vrijstellingen inzake zee- en binnenschepen

HOOFDSTUK 5 - Vrijstellingen inzake vliegtuigen

HOOFDSTUK 6 - Vrijstellingen inzake diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten

HOOFDSTUK 7 - Vrijstellingen bij internationale organisaties en krijgsmachten

HOOFDSTUK 8 - Vrijstelling bij levering van goud aan de centrale banken

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 9 - Vrijstellingen inzake parels en edelstenen

HOOFDSTUK 10 - Makelaars en lasthebbers bij vrijgestelde handelingen

DEEL 8 - Aftrekregeling

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Draagwijdte van het recht op aftrek

1. Algemeen principe

Het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die is verschuldigd of is voldaan voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, is een fundamenteel beginsel van het door de regelgeving van de Unie ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel ¹.

1 HvJ, 5 december 2012, zaak C-285/11, arrest Bonik, punten 25 en 26; 22 juni 2016, zaak C-267/15, arrest Gemeente Woerden, punten 30 en 31; 14 juni 2017, zaak C-38/16, arrest Compass Contract Services, punt 33.

1.1. Verwijzing naar de Europese Richtlijn

Artikelen 168 en 169	Principes inzake aftrek voor een nationale belastingplichtige
Artikel 168bis	Evenredige aftrek in het geval van gemengd gebruik
Artikel 170 en 171	Aftrek voor een niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtige
Artikel 171bis	Mogelijkheid voor de lidstaten om een niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtige de aftrek te laten uitoefenen zoals in artikel 168
Artikel 172	Aftrek voor een toevallige belastingplichtige die een nieuw vervoermiddel verkoopt aan een koper in een andere lidstaat

Het stelsel van de aftrek is opgesteld om de fiscale neutraliteit te waarborgen naar aanleiding van een constante jurisprudentie. De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt zo de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten als zij in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen¹.

Uit [artikel 168 Btw-richtlijn](#) vloeit voort dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed verwerft, de over dit goed verschuldigde of voldane btw mag aftrekken².

Het recht op aftrek zoals voorzien in de [artikelen 167 en 168 Btw-richtlijn](#) maakt integrerend deel uit van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt³.

Er bestaat alleen recht op aftrek voor btw die is verschuldigd, zodat het recht op aftrek niet kan worden uitgeoefend voor onverschuldigd gefactureerde en aan de belastingautoriteit betaalde btw⁴.

1 HvJ, 6 juli 2006, zaken C-439/04 en C-440/04, arresten Kittel en Recolta Recycling, punt 48, evenals 2 juni 2014, zaak C-424/12, arrest Fatorie – Zie bovendien HvJ, 15 juli 2015, zaak C-82/14, beschikking Nuova Invincibile, punt 24; en 14 juni 2017, zaak C-38/16, arrest Compass Contract Services, punt 34.

2 Zie HvJ, 22 maart 2012, zaak C-153/11, arrest Klub, nr. 36.

3 HvJ, 8 mei 2008, zaken C-95/07 en C-96/07, arrest Ecotrade, punt 39; 12 juli 2012, zaak C-284/11, arrest EMS-Bulgaria Transport, punt 44 en 14 juni 2017, zaak C-38/16, arrest Compass Contract Services, punt 33.

4 HvJ, 15 maart 2007, zaak C-35/05, arrest Reemtsma Cigarettenfabriken, punten 23 en 27; 26 april 2017, zaak C-564/15, arrest Farkas, punt 47; en 14 juni 2017, zaak C-38/16, arrest Compass

Contract Services, punt 35.

1.2. Verwijzing naar het Belgisch wetsartikel (artikel 45, § 1 W.Btw)

Op de belasting die hij verschuldigd is, mag elke belastingplichtige in aftrek brengen de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten, van de door hem ingevoerde goederen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen, in de mate dat hij die goederen en diensten gebruikt voor het verrichten van:

1. belaste handelingen (zie DEEL 3 Belastbare handelingen, supra);
2. handelingen vrijgesteld van de belasting krachtens [de artikelen 39 tot 42 W.Btw](#) (zie [DEEL 7 Vrijstellingen met betrekking tot uitvoer](#), supra);
3. handelingen in het buitenland, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland zouden plaatsvinden ¹;
4. handelingen bedoeld in [artikel 44, § 3, 4° tot 10° W.Btw](#), telkens wanneer de medecontractant buiten de Gemeenschap is gevestigd, of de genoemde handelingen, volgens door of vanwege de minister van Financiën te bepalen voorwaarden, rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de Gemeenschap;
5. diensten als makelaar of lasthebber bij in 4 bedoelde handelingen.

Dit [artikel 45, § 1 W.Btw](#) is de omzetting van de [artikelen 168 en 169 Btw-richtlijn](#).

Uit de Europese rechtspraak blijkt dat een belanghebbende, om recht op aftrek te krijgen, in de eerste plaats ‘belastingplichtige’, moet handelen als dusdanig en in de tweede plaats de betrokken goederen en diensten, afkomstig van een andere belastingplichtige, voor zijn belaste handelingen moet gebruiken ².

Het is dus aan de belastingplichtige om met objectieve bewijzen aan te tonen dat hem in een eerder stadium door belastingplichtigen daadwerkelijk goederen en diensten zijn geleverd ten behoeve van zijn eigen aan btw onderworpen handelingen waarover hij daadwerkelijk btw heeft voldaan ³.

Een toepassing van het arrest Vâdan van het Europees Hof wordt teruggevonden in een zaak die aan het hof van beroep te Gent werd voorgelegd.

De belastingplichtige heeft de btw op de oprichting van het appartement waar de zaakvoerders wonen initieel volledig afgetrokken. Later werd dit recht op aftrek gecorrigeerd naar 25%.

Tijdens een controle stelde de Administratie voorwaardelijk voor om het recht op aftrek verder te beperken tot 14%. Omdat de opsporingsdiensten geen toegang kregen tot het appartement ter verificatie, werd dit voorwaardelijk voorstel herleidt naar 0% recht op aftrek.

Het hof zegt dat het voornemen en het kenbaar maken van de bestemmingskeuze voor beroepsgebruik voldoende zijn om het recht op aftrek toe te staan. De belastingplichtige moet hierbij wel de Administratie in de mogelijkheid stellen de bestemmingskeuze te controleren. Doordat de opsporingsagenten geen toegang kregen, had de Administratie niet de kans om het beroepsgebruik te controleren. De bewijslast voor dit beroepsgebruik rust op de belastingplichtige. Volgens het hof werd aan deze bewijslast niet voldaan. ⁴

Het is bijgevolg aan de belastingplichtige om te bewijzen dat aan de wettelijke voorwaarden voor btw-aftrek is voldaan. Deze bewijslast veronderstelt dat de belastingplichtige zowel de werkelijkheid van de uitgave als het economische karakter ervan aantonnt.

Facturen, ook al zijn ze regelmatig in vorm, worden op zichzelf niet beschouwd als voldoende bewijs om de werkelijkheid van de diensten of de aanwending voor de beroepsactiviteit vast te stellen. Dit is met name het geval wanneer de formulering van die facturen te onnauwkeurig is. De loutere beweringen van eiseres kunnen niet volstaan om het beroepskarakter van de op deze facturen vermelde goederen en diensten aan te tonen. ⁵

Praktijktip 1

Via hun managementvennootschap oefenen twee natuurlijke personen managementtaken uit in een nv. Daar is onder meer in begrepen de begeleiding bij de beursgang van de nv. Maar deze beursgang loopt verkeerd af en verschillende aandeelhouders van de nv voelen zich gedupeerd, in die mate zelfs dat zij bedreigingen zouden hebben geuit aan het adres van de twee natuurlijke personen. De

managementvennootschap neemt geen risico en besluit maatregelen te nemen voor de ‘persoonlijke beveiliging’ van haar twee bestuurders.

Om reden dat ‘kosten voor de persoonlijke beveiliging van de twee natuurlijke personen niet bestemd zijn voor de economische activiteit’ van de vennootschap, weigert de Administratie de aftrek van de btw op deze kosten.

De Administratie wordt daarin gevuld door de rechtsbank van eerste aanleg van Antwerpen⁶. Immers, net zoals de Administratie stelt de rechtsbank terecht dat, om aftrekbaar te zijn, er ‘een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist is tussen de gebruikte goederen of diensten en de belaste handelingen’.

Praktijktoepassing 2

Een arrest van het hof van beroep van Gent is een illustratie van het voornoemde bestemmingsprincipe⁷.

De stad Oostende, voorheen eigenaar van een vlot- en houtdok, was op het tijdstip van de uitvoering van baggerwerken geen eigenaar of exploitant meer van het vlot- en houtdok. Zij haalde er evenmin nog inkomsten uit. Het vlot- en houtdok was immers eigendom geworden van het Autonomo Gemeentebedrijf met rechtspersoonlijkheid Haven Oostende.

Toch heeft de stad Oostende de btw op een factuur voor baggerwerken in aftrek genomen, iets wat door de Btw-administratie geweigerd wordt.

Het hof van beroep van Gent oordeelt dat de btw niet in aftrek kan genomen worden en verwijst hierbij naar de toepassing van artikel 45, § 1 W.Btw. De belastingplichtige was immers geen eigenaar of exploitant meer, en haalde er evenmin inkomsten meer uit.

Daarenboven was het vlot- en houtdok eigendom van het Autonomo Gemeentebedrijf.

Waar principieel geen recht op aftrek van btw bestaat voor handelingen die bedoeld zijn in het artikel 44 W.Btw is er een uitzondering gemaakt voor sommige verzekerings- of financiële verrichtingen (handelingen van verzekering en herverzekering, kredietverrichtingen, andere vrijgestelde bank- en financiële verrichtingen, handelingen betreffende deviezen, handelingen m.b.t. waardepapieren, uitgezonderd bewaring en beheer). Recht op aftrek voor deze handelingen bestaat telkens wanneer de medecontractant buiten de Europese Gemeenschap is gevestigd of als ze rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten die Gemeenschap.

Ook de btw op diensten als makelaar of lasthebber bij bedoelde handelingen geeft onder dezelfde voorwaarden recht op aftrek.

De recuperatie wordt verricht door middel van een aftrek in de periodieke aangifte.

1 Zie [Voorafgaande beslissing nr. 2016.585 van 13 december 2016](#).

2 Zie [HvJ, 15 december 2005, zaak C-63/04, arrest Centralan Property](#), Rec. P. I-11087, punt 52.

3 Zie [HvJ, 21 november 2018, C-664/16, arrest Vâdan](#), punt 44.

4 [Gent, 24 mei 2022, rolnr. 2021/AR/962](#).

5 Luik, 19 april 2022, rolnr. 2020/RG/297.

6 Rb. Antwerpen, 30 januari 2008, nog niet gepubliceerd, Fiscoloog, nr. 1132, p. 13.

7 [Gent, 27 mei 2008, rolnr. 2006/AR/1899](#).

1.3. Voorwaarden

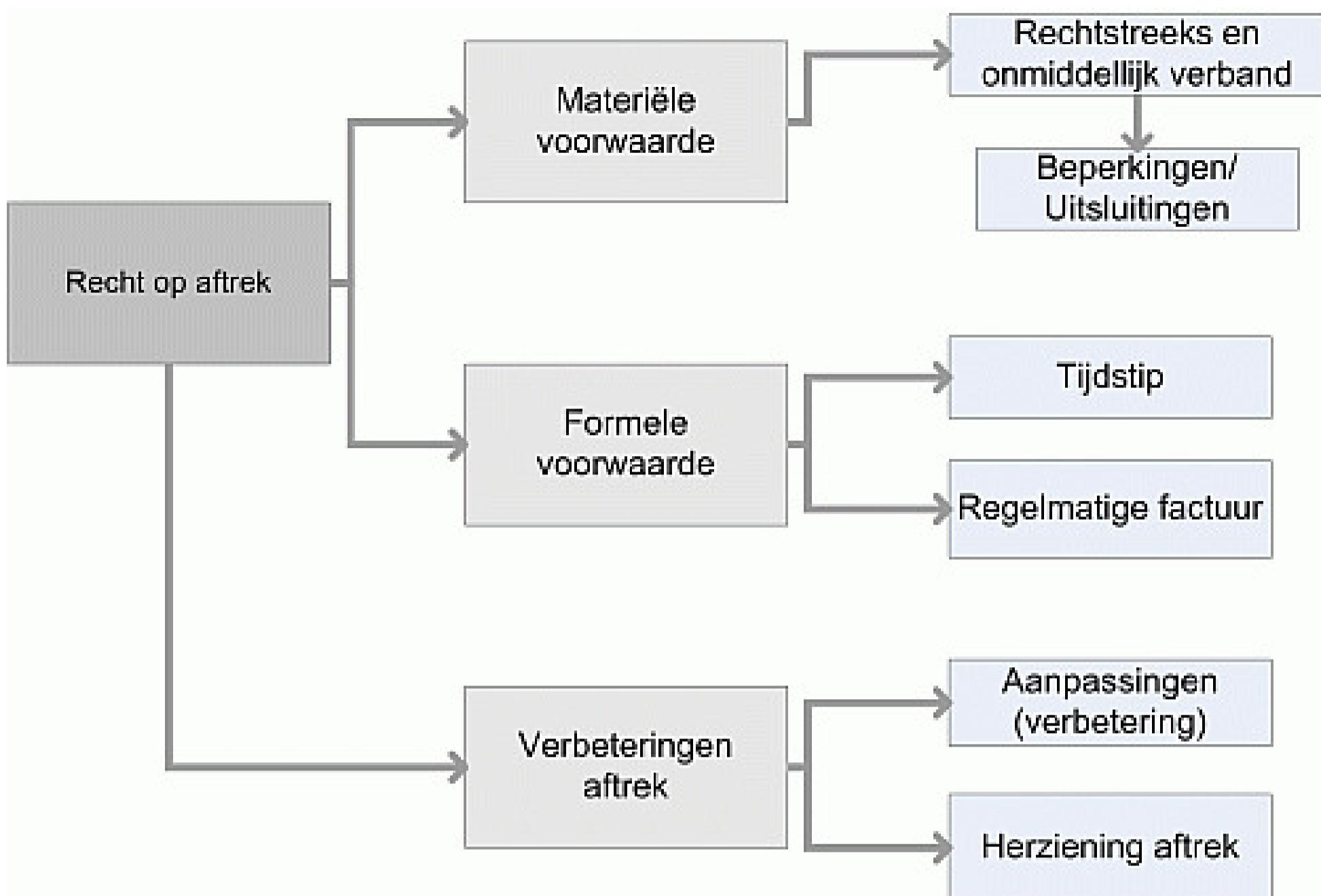
Opdat de belastingplichtige de voorbelasting geheven van de door hem ontvangen goederen en diensten zou mogen aftrekken is vereist dat:

1. het recht op aftrek is ontstaan (zie [HOOFDSTUK 2 Gemengde en gedeeltelijke belastingplichtige](#), infra);

2. de voorwaarden om het recht op aftrek uit te oefenen nagekomen zijn (zie [HOOFDSTUK 2 Gemengde en gedeeltelijke belastingplichtige](#), infra).

Wanneer daaraan is voldaan gebeurt de aftrek voor het aangiftetijdvak globaal in de periodieke maand- of kwartaalaangifte.

Het volgende schema toont de voorwaarden aan inzake de aftrek van btw evenals de eventuele verbeteringen.



1.3.1. Basisvoorwaarden inzake het recht op aftrek

De basisvoorwaarden (materiële voorwaarden) voor het recht op aftrek zijn opgesomd in [artikel 168, onder a\) van de Btw-richtlijn](#). Om van dit recht te kunnen genieten, is het dus noodzakelijk:

- enerzijds, dat de betrokkenen een belastingplichtige is in de zin van deze richtlijn en,
- anderzijds, dat de goederen of diensten waarop een beroep wordt gedaan om het recht op aftrek te verkrijgen, door de belastingplichtige worden gebruikt voor zijn eigen belastbare handelingen en dat deze goederen of diensten door een andere belastingplichtige worden geleverd¹.

Volgende tabel behandelt de materiële voorwaarden die het belangrijkste zijn voor de uitoefening van het recht op aftrek

Artikel 168, onder a), van de Btw-richtlijn	in bedrag	aanwending
Degene die in aftrek brengt moet een belastingplichtige zijn	De leveringen en diensten verricht om het recht op aftrek te waarborgen worden geleverd of verricht door een andere belastingplichtige	Deze goederen en diensten worden door de belastingplichtige die in aftrek brengt aangewend voor de behoeften van zijn eigen met btw belastbare handelingen

Aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek is slechts voldaan indien de levering van de goederen of de diensten waarop de factuur betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de controle op het bestaan van de belastbare handeling moet worden verricht overeenkomstig de bewijsregels van het nationale recht, waarbij alle elementen en feitelijke omstandigheden van het geval globaal moeten worden beoordeeld (zie in die zin [HvJ, arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punten 31 en 32 en van 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, punt 45](#)).

Volgens het Europees Hof volstaat het feit dat de goederen niet door de belastingplichtige of zijn onderaannemer zijn vervaardigd of geleverd, met name omdat deze niet over de nodige personele en materiële middelen beschikt, niet om te concluderen dat er geen leveringen hebben plaatsgevonden en om het recht op aftrek uit te sluiten, aangezien dit feit

zowel het gevolg kan zijn van bedrieglijk verzwijgen door de leveranciers als van de loutere inschakeling van onderaannemers (zie in die zin [HvJ, arresten van 6 september 2012, Toth, C-324/11, punt 49, van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, punt 31 en beschikking Vikingo, 3 september 2020, C-610/19, punt 47](#)).

[1 HvJ, arresten van 12 september 2016, Senatex, C-518/14, punt 28; van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, punt 39 en beschikking MennicaWroclawska, 13 december 2018, C-491/18, punt 32.](#)

1.3.2. Formele voorwaarden inzake het recht op aftrek

[Artikel 178, onder a\) van de Btw-richtlijn](#) bepaalt dat het recht op aftrek afhankelijk is van het bezit van een factuur die is opgesteld overeenkomstig [artikel 226 van die Richtlijn](#)¹.

Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie vereist het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit dat de aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien aan de materiële voorwaarden is voldaan, ook al hebben de belastingplichtigen bepaalde formele voorwaarden niet in acht genomen².

Het Hof van Justitie heeft immers herhaaldelijk geoordeeld dat het bestaffen van de niet-naleving van deze formele voorwaarden door de belastingplichtige door het weigeren van het recht op aftrek verder gaat dan wat nodig is om de correcte toepassing van deze voorwaarden te waarborgen, mits het recht van de Unie de lidstaten niet belet om, in voorkomend geval, een geldboete of een financiële sanctie op te leggen die in verhouding staat tot de ernst van de overtreding, om niet-naleving van deze zelfde voorwaarden te bestaffen³.

Dit kan echter niet het geval zijn indien het niet voldoen aan dergelijke formele voorwaarden tot gevolg heeft dat niet met zekerheid kan worden aangetoond dat aan de materiële voorwaarden is voldaan⁴.

Wanneer het ontbreken van een regelmatige factuur, als formele vereiste voor de uitoefening van het recht op aftrek, verhindert dat het zekere bewijs wordt geleverd dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft de Administratie wettig het recht op aftrek van de voorbelasting geweigerd, ook al heeft de belastingplichtige in zijn aangifte de btw als verschuldigd opgegeven.⁵

Het Europees Hof heeft geoordeeld dat, ten eerste, wanneer een lidstaat aan het recht om voor belastingheffing te kiezen bepaalde wettelijke voorwaarden verbindt, een voorafgaande goedkeuringsprocedure het mogelijk maakt om na te gaan of deze voorwaarden vervuld zijn en, ten tweede, een goedkeuringsprocedure zoals die welke door deze lidstaat is ingevoerd, niet ertoe strekt afbreuk te doen aan het recht op aftrek, maar het juist mogelijk maakt dat dit recht ten volle wordt uitgeoefend, mits bepaalde eisen worden geëerbiedigd.⁶ Dit is bijvoorbeeld het geval bij de optie voor het belasten met btw van de onroerende verhuur in het Groothertogdom Luxemburg.

¹ Zie in die zin [HvJ, arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – InvestimentosImobiliários e Turísticos, C-516/14, punt 41, van 15 september 2016, Senatex, C-518/14; van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, punt 40 en beschikking MennicaWrocławska, 13 december 2018, C-491/18, punt 33.](#)

² [HvJ, arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – InvestimentosImobiliários e Turísticos, C-516/14, punt 42; van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, punt 38, evenals van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, punt 41.](#)

³ Zie in die zin HvJ, arresten van 7 maart 2018, Dobre, C-159/17, punt 34, en [van 12 september 2018, Siemens GamesaRenewable Energy România, C-69/17, punt 37](#).

⁴ Zie [HvJ, arresten van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, punt 42, evenals van 12 september 2018, Siemens GamesaRenewable Energy România, C-69/17, punt 38](#).

⁵ [Cass., 29 januari 2021, F.19.0009.N.](#)

⁶ Zie in die zin [HvJ, arrest van 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, punten 26 en 28 en arrest Arvi, 30 juni 2022, C-56/21, punt 23](#).

1.4. Begrippen

1.4.1. Onmiddellijke aftrek

Onder het begrip onmiddellijke aftrek wordt verstaan het feit waarbij de uitoefening van het recht op aftrek plaatsvindt aan de hand van de beoordelingsfactoren waarover de belastingplichtige beschikt, rekening houdend met de gewone bestemming of gebruik die aan het ontvangen goed of de ontvangen dienst zal worden gegeven.

Er hoeft bijgevolg niet gewacht te worden om het recht op aftrek uit te oefenen tot op het ogenblik dat de definitieve bestemming gekend is. Bijgevolg is de recuperatie van de aangerekende btw op goederen die in voorraad opgeslagen worden volkomen wettelijk.

Het begrip ‘onmiddellijk’ moet volgens de Europese rechtspraak aldus worden uitgelegd dat de bestemming voor het bedrijfsvermogen ‘onmiddellijk’ bij aanschaf moet gebeuren. Er is immers recht op aftrek van de voorbelasting bij aanschaf van een investeringsgoed, ongeacht de omstandigheid dat het goed niet onmiddellijk voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt. De nationale rechter moet nagaan of de belastingplichtige het investeringsgoed ten behoeve van zijn economische activiteit heeft aangeschaft en gebruikt.¹

Indien achteraf zou blijken dat de bestemming van de ontvangen goederen of diensten niet deze is waarvoor recht op aftrek bestaat (bv. privégebruik), moet de in aftrek gebrachte btw worden herzien (zie [HOOFDSTUK 3 Herziening van de aftrek](#), infra).

Ook bij invoer kan de btw onmiddelijk in aftrek worden gebracht, zonder dat de verschuldigde btw bij invoer voorafgaandelijk moet betaald zijn, aldus Europese rechtspraak².

Uit hetgeen voorafgaat volgt dat op het moment dat de ondernemer zijn recht op aftrek uitoefent, hij zelf moet uitmaken of die goederen en diensten al dan niet bestemd zijn om er een of meer van de in [artikel 45, § 1, 1° tot 5° W.Btw](#) genoemde handelingen mee te stellen en dat hij zelf het bewijs moet leveren dat het recht op aftrek bestaat, d.w.z. dat de door hem ontvangen leveringen en diensten zullen worden gebruikt voor het verrichten van handelingen die recht op aftrek verlenen.

Let wel dat de aftrek niet onmiddelijk kan gebeuren zoals de letterlijke betekenis van het woord aangeeft: dit kan immers enkel gebeuren bij de indiening van de periodieke maand- of kwartaalaangifte.

¹ [HvJ, 22 maart 2012, zaak C-153/11, arrest Klub OOD.](#)

² [HvJ, 29 maart 2012, zaak C-414/10, arrest Véleclair SA, zie 1.2.35. Arrest Véleclair SA.](#)

1.4.2. De werkelijke bestemming

Op het ogenblik van de uitoefening van het recht op aftrek moet de onderneming kunnen aantonen dat de goederen en diensten bestemd zijn om een van de bestemmingen te ondergaan die bedoeld zijn in [artikel 45, § 1, 1° tot 5° W.Btw](#). Daarenboven moet het bewijs van de onmiddellijke samenhang aangetoond kunnen worden.

Aldus heeft, volgens het Europees Hof, een actieve holding die voor dochterondernemingen belaste handelingen in een later stadium verricht, geen recht op aftrek van btw over diensten die zij van derden afneemt en in ruil voor een deelneming in de algemene winst inbrengt in de dochterondernemingen.¹

Welke zijn de feiten?

Een holding met twee dochterondernemingen brengt aan hen boekhoudkundige en beheersdiensten in rekening en trekt de btw af over de uitgaven in verband met de economische activiteit van deze twee dochterondernemingen, die actief zijn in de bouwsector en een omzet hebben die grotendeels is vrijgesteld van btw.

Meer bepaald verbindt de holding zich ertoe haar verplichtingen ten aanzien van de inbreng van de aandeelhouders van haar twee dochterondernemingen na te komen door kosteloze dienstverlening op het gebied van architecten, constructieberekeningen, planning van warmte- en geluidsisolatie, energievoorziening en netwerkaansluitingen, algemene aanneming, inrichting en marketing.

In haar btw-aangiften voor 2013 heeft de holding het volledige bedrag van de voor de betrokken diensten betaalde btw in aftrek gebracht. De Duitse belastingdienst was van mening dat de aandeelhoudersbijdragen van de holding aan haar twee dochterondernemingen als niet-belastbare activiteiten moesten worden aangemerkt, omdat zij niet dienden om

inkomsten te genereren in de zin van de btw-wetgeving en dus niet konden worden toegerekend aan de bedrijfsactiviteit. De btw die in verband met deze activiteiten is betaald, zou derhalve niet aftrekbaar zijn.

Om na te gaan of de aftrek van btw wettelijk is, dienen de twee volgende vragen onderzocht te worden:

- Hebben deze diensten een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de handelingen verricht door de holding waardoor recht op aftrek ontstaat?
- Maken deze diensten deel uit van de algemene uitgaven van de holding zodanig dat ze bestanddelen uitmaken van de prijs van de leveringen of diensten die door de holding verricht worden?

Het is duidelijk dat de betwiste diensten niet door de holding worden aangewend om deze diensten met betrekking tot beheer en boekhouding in een later stadium aan te bieden. Daarenboven hebben deze diensten geen betrekking op kosten die noodzakelijk zijn om deelnemingen te verwerven, maar kosten die als zodanig het voorwerp vormen van de inbreng als venoot in haar dochterondernemingen.

Een dergelijke inbreng van een holding in haar dochterondernemingen, ongeacht of zij in geld of in natura is, komt neer op het houden van aandelen die geen economische activiteit in de zin van de Btw-richtlijn vormen en geeft dus geen recht op aftrek. In werkelijkheid is de bestemming van de betwiste prestaties het bestaan van kosten in het voordeel van derden (de filialen).

Met verwijzing naar het arrest Vos Aannemingen stelt het hof dat de aftrekregeling uitsluitend tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Uitgaven die geen verband houden met de handelingen van de belastingplichtige, maar met die van een derde, doen geen dergelijk recht ontstaan voor deze belastingplichtige.²

Het Europese Hof legt grote nadruk op het beginsel van de daadwerkelijke bestemming van de uitgaven, wat de verplichting inhoudt om rekening te houden met het daadwerkelijke gebruik van de uitgaven.³

Zo heeft het hof van beroep van Gent in een zaak een arrest geveld dat precies aantoont wat in de vorige alinea's wordt bedoogd.⁴ In casu wilde een vennootschap al de voorbelasting op verbouwingswerken aan een onroerend goed aftrekken, onder voorwendsel dat het gebouw helemaal als bedrijfsruimte zal worden gebruikt voor de met btw belastbare activiteit. Het hof van beroep van Gent laat de aftrek niet toe van de voorbelasting met betrekking tot de living, de slaapkamer, de keuken en de badkamer, gewoon omdat deze ruimten niet specifiek ontworpen zijn voor commerciële exploitatie. En de bewering dat de uitbreiding met een keuken en met sanitaire ruimten kadert in een toekomstige uitbreiding van het bedrijf met aanwerving van personeel, is een niet-bewezen hypothese.

De btw op aankopen, kosten en investeringen die voor private doeleinden worden aangewend moet onmiddellijk als niet aftrekbaar worden beschouwd, ook vooraleer het artikel 45, § 1quinquies in voege is getreden. Dit blijkt o.a. uit een arrest van het hof van beroep van Brussel⁵, waarbij een aankoop van een vruchtgebruik van een gedeelte van een woning werd aangekocht. Uit de btw-controle is gebleken dat niet alle ruimten waarvan appellante het vruchtgebruik verwierf door haar worden gebruikt en dat uit niets blijkt dat het ooit haar bedoeling was deze ruimten voor beroepsdoeleinden te gebruiken, zodat de btw betaald voor de verkrijging van het vruchtgebruik van deze ruimten niet voor aftrek in aanmerking komt.

Volgens het hof vermeldt appellante verkeerdelijk de ‘vermoedelijke’ bestemming van het ontvangen vruchtgebruik als zijnde rechtgevend op aftrek van btw. De werkelijke bestemming van het vruchtgebruik stond immers al vast op het moment van de verkrijging ervan. Gelet op de aard van de activiteit van appellante was het immers onmiddellijk duidelijk dat niet alle in vruchtgebruik ontvangen delen van het onroerend goed bestemd waren voor het stellen van belaste handelingen.

Het hof van beroep van Antwerpen heeft een gelijkaardig geval behandeld. De maatschappelijke zetel van een BVBA is gevestigd in een gebouw waarvan het vruchtgebruik aan de BVBA toebehoort en waarin de zaakvoerder en zijn echtgenote ook hun domicilie hebben. De BVBA heeft een recht van btw-aftrek van 49% uitgeoefend op de facturen van veranderings- en renovatiewerken aan dat gebouw. De Administratie beperkt het beroepsgedeelte tot 15%. Maar de belastingplichtige beweert dat het beroepsgedeelte hoger moet liggen vermits de beroepsmatige activiteiten in de maatschappelijke zetel worden uitgeoefend. Het hof stelt vast dat de BVBA het gebruik van het gebouw voor beroepsactiviteiten niet aantoont. Bijgevolg wordt geoordeeld dat, op basis van de voorgelegde documenten, de Administratie terecht het beroepsgebruik heeft beperkt tot 15%.⁶

[1 HvJ, arrest Finanzamt R, 8 september 2022, C-98/21.](#)

[2 Zie in die zin, HvJ, arrest van 1 oktober 2020, Vos aannemingen, C-405/19, punt 38.](#)

[3 HvJ, arrest van 12 november 2020, Sonaecom, C-42/19, punten 67 en 68.](#)

[4 Gent, 6 september 2005, Fiscoloog, nr. 1004, p. 12.](#)

[5 Brussel, 10 mei 2012, rolnr. 2009/AR/2790.](#)

[6 Antwerpen, 20 januari 2015, rolnr. 2013/AR/3195.](#)

1.4.3. De bewijslast

Het is degene die de aftrek vraagt die ook moet beantwoorden aan de voorwaarden om ervan te kunnen genieten¹.

Volgens het Europees Hof is het dus aan de belastingplichtige om met objectieve bewijzen aan te tonen dat hem in een eerder stadium door belastingplichtigen daadwerkelijk goederen en diensten zijn geleverd ten behoeve van zijn eigen aan btw onderworpen handelingen waarover hij daadwerkelijk btw heeft voldaan².

Deze bewijzen kunnen onder meer bestaan in stukken die in het bezit zijn van leveranciers of dienstverleners van wie de belastingplichtige de goederen of diensten heeft afgenomen waarover hij btw heeft voldaan³.

Wanneer een belastingplichtige niet in staat is met facturen of enig ander document bewijs te leveren van de door hem betaalde voorbelasting, kan geen recht op btw-aftrek worden verleend op basis van enkel een raming die is gemaakt in het kader van een door een nationale rechter gelaste expertise⁴.

[1 HvJ, 26 september 1996, zaak C-230/94, arrest Enkler, punt 24.](#)

[2 HvJ, 21 november 2018, zaak C-664/16, arrest Vâdan, punt 44.](#)

[3 HvJ, 21 november 2018, zaak C-664/16, arrest Vâdan, punt 45.](#)

[4 HvJ, 21 november 2018, zaak C-664/16, arrest Vâdan, punt 49](#) – Zie als voorbeeld Rb. Antwerpen, 15 maart 2021, rolnr. 20/445/A.

1.4.4. De belastingplichtige en het recht op aftrek

Verwijzende naar DEEL 2 Belastingplicht, supra, wordt herhaald dat iedere persoon die op een zelfstandige en geregelde wijze, binnen het kader van een economische activiteit, de handelingen verricht van een producent, een handelaar, een dienstverrichter of een beoefenaar van een vrij beroep een belastingplichtige is, ongeacht de plaats waar deze handelingen worden verricht.

Zo zijn bv. geen btw-belastingplichtigen, zonder recht op aftrek:

- degenen die hun werkzaamheid uitoefenen in ondergeschikt verband (met arbeidscontract);
- degenen die slechts toevallig een in het Wetboek Btw bedoelde handeling verrichten;
- degenen die handelingen verrichten die niet bedoeld zijn in het Wetboek Btw of handelingen buiten de werkingssfeer (bv. het verrichten van gratis handelingen, holdings ...);
- publiekrechtelijke lichamen die handelen onder de voorwaarden van niet-belastingplicht, zoals bedoeld in artikel 6 W.Btw.

Behoudens voor die belastingplichtigen die expliciet van de belasting zijn vrijgesteld krachtens artikel 44 W.Btw of voor deze die genieten van een administratieve tolerantie (vrijgestelde kleine ondernemingen en forfaitaire landbouwers¹), bestaat aanspraak op het recht op aftrek uitsluitend bij een belastingplichtige. Dit principe is inherent verbonden aan het btw-stelsel.

Zo is bijvoorbeeld de btw op aankoop van goud of edelmetalen voor beleggingsdoeleinden door een btw-belastingplichtige niet aftrekbaar, vermits dit niet verricht is in het kader van de uitoefening van een economische activiteit².

Het is echter nuttig nu al te wijzen op het feit dat:

- belastingplichtigen benevens belastbare handelingen ook handelingen kunnen stellen waarvoor ze geen aanspraak op aftrek hebben, nl. deze bedoeld in het [artikel 44 W.Btw](#). Zij worden aangemerkt als gemengde belastingplichtigen en dienen hun recht op aftrek (gedeeltelijk) uit te oefenen hetzij volgens de regel van het algemeen verhoudingsgetal, hetzij volgens de regel van het werkelijk gebruik (zie [HOOFDSTUK 2 Gemengde en gedeeltelijke belastingplichtige](#), infra m.b.t. de gemengde belastingplichtige);
- belastingplichtigen kunnen ook, naast met btw belastbare handelingen, handelingen verrichten die buiten de werkingssfeer van het Wetboek Btw vallen. Deze ‘gedeeltelijke’ belastingplichtigen kunnen, volgens de Btw-administratie, op dezelfde manier als de gemengde belastingplichtigen hun recht op aftrek uitoefenen (zie [1. Algemeenheden](#));
- belastingplichtigen sommige door hen afgenomen goederen en diensten tevens kunnen bestemmen voor privédoeleinden of andere dan beroepsdoeleinden, waardoor de aangerekende btw geheel of gedeeltelijk niet voor aftrek in aanmerking komt;
- gelet op de economie van het Wetboek Btw en rekening houdend met het feit dat een overdracht met toepassing van [artikel 11](#) of [artikel 18, § 3 W.Btw](#) geschiedt met de intentie de bedrijfsactiviteiten verder te zetten, de Administratie aanneemt dat de btw geheven van de leveringen van goederen en van het verrichten van diensten in het kader van dergelijke overdrachten in aanmerking komt voor het uitoefenen van het recht op aftrek. En dit niettegenstaande dat bij toepassing van [artikel 11 W.Btw](#) een dergelijke overdracht niet als een levering wordt beschouwd, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de belasting, indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken. En zelfs al stipuleert [artikel 18, § 3 W.Btw](#) dat handelingen bedoeld in [artikel 18, § 1 W.Btw](#) niet als diensten worden aangemerkt indien ze bij een dergelijke overdracht onder de voorwaarden van [artikel 11](#) worden verricht.

Praktijktoepassing 1

Een zaak kwam voor het hof van beroep van Antwerpen³.

Een belastingplichtige vennootschap recupereert de btw op de aankoop van een auto, waarop discussie ontstaat en een procedure wordt opgestart.

Het hof van beroep herhaalt dat het recht op aftrek enkel ontstaat wanneer de ontvangen goederen of diensten, volgens de normale gang van zaken, bestemd zijn om handelingen te verrichten die toegang verlenen tot de uitoefening van het recht op aftrek. Daarop aansluitend stelt het hof dat de belastingplichtige de btw ten onrechte in aftrek heeft genomen omdat het nooit de bedoeling was de wagen te gebruiken voor haar met btw belastbare economische activiteit. Het hof baseert zich daarvoor op de gegevens vermeld in het proces-verbaal die niet worden betwist door de belastingplichtige.

Het feit dat het voertuig geactiveerd werd op de balans van de belastingplichtige doet hieraan geen afbreuk. Het feit dat het kwestieuze voertuig op één jaar 60.000 km heeft afgelegd, vormt op zich geen bewijs dat het gebruik van het voertuig is gebeurd voor de uitoefening van de economische activiteiten van de belastingplichtige. Ook de btw met betrekking tot de onderhoudskosten van het voertuig komt niet voor aftrek in aanmerking.

Praktijktoepassing 2

Welke zijn de gevolgen van een bij de Btw-administratie foutief ingediende aangifte van aanvang van werkzaamheid op het vlak van het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek van de btw?

Het hof van beroep van Brussel heeft zich in dit verband uitgesproken⁴.

De feiten deden zich als volgt voor:

- een belastingplichtige CVBA heeft zich via de aangifte van aanvang van werkzaamheid laten registreren als btw-belastingplichtige;
- de werkelijke activiteiten van de belastingplichtige vormen geen diensten in de zin van [artikel 18 W.Btw](#).

Er kan enkel geconcludeerd worden dat de CVBA geen btw-belastingplichtige is en bijgevolg geen btw in aftrek kan nemen.

Het hof van beroep stelt daarenboven vast dat in casu het legaliteitsbeginsel op het vertrouwensbeginsel primeert onder meer omdat de belastingplichtige zelf in de fout ging door de aangifte van aanvang van werkzaamheid niet correct in te vullen.

Volgens het hof heeft ook de Administratie echter in deze fouten begaan: zij heeft met name diverse btw-nazichten uitgevoerd, terwijl een controle in beginsel wordt geacht volledig te zijn. Het hof van beroep besluit dat de fout van de belastingplichtige voor 1/4 en de fout van de Administratie voor 3/4 de schade van de belastingplichtige heeft veroorzaakt.

Praktijktoepassing 3

Een btw-belastingplichtige heeft een activiteit van plaatsen van vloerbedekking en wandtegels. Het vruchtgebruik van een appartement aan de kust wordt aangekocht, waarbij de btw volledig in aftrek werd genomen. Via 3 bezoeken ter plaatse stelt de btw-controle vast dat de benedenverdieping volledig privé wordt gebruikt, terwijl er op de bovenverdieping een slaapkamer met douche bevindt. Het hof oordeelt dat geenszins aangetoond wordt dat het appartement voor economische doeleinden wordt gebruikt waardoor de Administratie terecht het recht op aftrek weigert⁵.

Praktijktoepassing 4

Bij de oprichting van een onroerend goed werd 50% van de betaalde btw in aftrek gebracht door een btw-belastingplichtige. Tijdens een onderzoek ter plaatse werd vastgesteld dat de aftrek verricht was voor de oprichting van een woonhuis en achterbouw, die ter beschikking werd gesteld aan de gedelegeerde bestuurder en zijn gezin. Volgens het hof blijkt uit geen enkel gegeven dat appellante voornemens was om in het onroerend goed een belastingplichtige activiteit uit te oefenen en de btw werd dan ook ten onrechte in aftrek gebracht⁶.

De belastingplichtige die hier te lande geen vaste inrichting noch aansprakelijke vertegenwoordiger heeft en die in België niet beschikt over een rechtstreekse identificatie kan, bij wijze van teruggaaf, de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten en van de door hem gedane intracommunautaire verwervingen, de daarmee gelijkgestelde handelingen en invoeren recupereren in de mate waarin de btw aftrekbaar is overeenkomstig de artikelen 45 tot 48 W.Btw, volgens de [Circulaire AFZ nr. 20/2009 van 22 december 2009](#) (zie [DEEL 9 Teruggaaf van belasting hierover](#)).

In vernoemde Circulaire nr. 20/2009 worden tevens de modaliteiten van de procedure van teruggaaf bepaald, voor de in België gevestigde belastingplichtigen, van de btw die als voorbelasting in een andere lidstaat werd aangerekend.

[1 DEEL 2 Belastingplicht.](#)

[2 Vr. en Antw., Kamer, Z-2011-2012, nr. 058-53; Vr. nr. 200, de heer Brotcorne, 15 februari 2012.](#)

[3 Antwerpen, 1 april 2008, rolnr. 2007/AR/648.](#)

[4 Brussel, 17 april 2008, rolnr. 2004.AR.1611.](#)

[5 Antwerpen, 6 november 2011, rolnr. 2010/AR/1968.](#)

[6 Antwerpen, 20 december 2011, rolnr. 2010/AR/2923.](#)

1.4.5. Het recht op aftrek en de verkrijging van de hoedanigheid van belastingplichtige

1.4.5.1. Koppeling aan de verkrijging van de hoedanigheid van belastingplichtige

Het recht op aftrek kan uitsluitend uitgeoefend worden door de belastingplichtige die werkelijk deze hoedanigheid bezit.

Conform [artikel 45, § 1 W.Btw](#) kan de belastingplichtige de belasting in aftrek brengen van de aan hem geleverde goederen en diensten in zoverre deze goederen en diensten bestemd worden voor de vijf daarin gespecificeerde doeleinden (zie [1.2. Verwijzing naar het Belgisch wetsartikel \(artikel 45, § 1 W.Btw\)](#), supra).

Daarenboven stipuleert [artikel 4 W.Btw](#) dat de bedoelde goederenleveringen en dienstverrichtingen geregeld moeten worden verricht.

De kwalificatie wijst op een regelmatige opeenvolging van handelingen.

De Administratie aanvaardt dat de belastingplicht ontstaat op het ogenblik dat de betreffende persoon op een ondubbelzinnige wijze zijn voornemen laat blijken om een geregelde werkzaamheid te gaan uitoefenen.

De vermoedelijke bestemming van de ontvangen goederen en diensten is bepalend voor de onmiddellijke uitoefening van de aftrek. De belastingplichtige moet bepalen of de ontvangen goederen en diensten, volgens de normale gang van zaken, al dan niet bestemd zijn om handelingen te verrichten die recht op aftrek verlenen.

1.4.5.1.1. Europese Rechtspraak

In dat verband is het opportuun even te verwijzen naar enkele arresten van het Europese Hof van Justitie. Het is kenmerkend maar bovenal bepalend voor de houding die door de Europese wetgever ter zake wordt aangenomen.

1.4.5.1.1. Het arrest Lennartz

In deze arresten heeft het hof geoordeeld dat [artikel 17 Zesde Richtlijn](#) het tijdstip bepaalt waarop het recht op aftrek ontstaat en dat uit deze bepaling volgt dat enkel de hoedanigheid waarin de betrokken persoon op het tijdstip van de aanschaf van het goed heeft gehandeld, kan bepalen of er een recht op aftrek bestaat. Bovendien heeft zij erop gewezen dat [artikel 20 Zesde Richtlijn](#) evenwel geen bepaling betreffende het ontstaan van een recht op aftrek bevat, maar de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek vastlegt en dus geen recht op aftrek in het leven kan roepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste handelingen betaalde belasting kan omzetten in aftrekbare belasting in de zin van [het voormelde artikel 17](#).

Volgens de Administratie volgt uit deze jurisprudentie dus duidelijk dat wanneer een natuurlijke 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 van de aankoop van dit goed volledig of gedeeltelijk in aftrek te brengen.

1.4.5.1.2. Het arrest Rompelman

In het arrest Rompelman¹ van 14 februari 1985 stelde het Europese Hof van Justitie dat de verkrijging van een vordering tot levering van een toekomstig appartementsrecht in een nog te stichten gebouw, met het oogmerk het gekochte te zijner tijd te verhuren, kan worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van [artikel 4, lid 1 Zesde Richtlijn](#). Deze bepaling verzet er zich niet tegen dat de belastingdienst verlangt dat de desbetreffende wilsverklaring wordt ondersteund door objectieve gegevens, zoals de omstandigheid dat de ontworpen ruimtes zich specifiek lenen voor commerciële exploitatie.

[1 HvJ, 14 februari 1985, zaak C-268/83, arrest Rompelman, Jurispr. 1985, I-655.](#)

1.4.5.1.3. Het arrest Inzo

Het arrest Inzo¹ van het Europese Hof was even determinerend.

Een in België gevestigde onderneming had een studie laten uitvoeren naar de rentabiliteit van een economische activiteit die zij op het oog had. Activiteit die uiteraard pas zou aangevat worden mits het resultaat van de studie positief uitviel. De onderneming had de haar aangerekende btw met betrekking tot deze voorbereidende onderzoeksverrichtingen in aftrek gebracht. De Administratie verwierp de uitgevoerde aftrek, zich daarbij steunende op het feit dat, gezien de onderneming op geen enkel ogenblik outputverrichtingen had verricht, zij ook nooit de hoedanigheid van belastingplichtige had verkregen. De rechtbank van eerste aanleg van Brugge richtte een prejudiciële vraag aan het Europese Hof.

In haar arrest poneerde het Hof de volgende besluiten:

- vanaf het ogenblik dat de Administratie de hoedanigheid van btw-belastingplichtige heeft aanvaard van een onderneming die haar intentie heeft kenbaar gemaakt een economische activiteit op te starten, kan de opdracht tot het uitvoeren van een rentabiliteitsstudie aangemerkt worden als een handeling behorend tot deze economische activiteit;
- behoudens in geval van kwade trouw, kan de hoedanigheid van belastingplichtige niet retroactief ontnomen worden, zelfs al werden geen outputverrichtingen gesteld.

[1 HvJ, 29 februari 1996, zaak C-110/94, arrest Inzo, Jurispr. 1996, I-857.](#)

1.4.5.1.4. Het arrest Ghent Coal Terminal nv

In het arrest Ghent Coal Terminal nv¹ werd door het Hof voor recht verklaard dat de communautaire wetgeving aldus moet worden uitgelegd, dat een belastingplichtige die als zodanig handelt, de belasting over de toegevoegde waarde mag aftrekken die hij verschuldigd is voor goederen of diensten die hem zijn geleverd, respectievelijk verstrekt voor investeringswerken welke bestemd zijn om te worden gebruikt in het kader van belaste handelingen. Het recht op aftrek blijft verworven, wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil deze goederen en diensten nooit

heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen. In voorkomend geval kan de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode aanleiding zijn voor een herziening van de aftrek.

1 HvJ, 15 januari 1998, zaak C-37/95, arrest Ghent Coal Terminal nv.

1.4.5.1.5. Het arrest Breitsohl

Het arrest Breitsohl van het Europese Hof van Justitie is niet alleen in België bekend omwille van het feit dat het aan de basis ligt van de eventuele belastbaarheid met btw van de verkoop van grond, samen met het nieuw gebouw dat daarop is opgetrokken maar ook in de context van de problematiek van de aftrek van btw bij een voorgenomen activiteit die tot belaste handelingen diende te leiden en finaal niet wordt uitgeoefend.

Uit het arrest Breitsohl blijkt met name eveneens dat de communautaire wetgeving aldus moet worden uitgelegd, dat het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die is voldaan ter zake van handelingen die zijn verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit, zelfs blijft bestaan, wanneer het de Belastingadministratie reeds bij de oplegging van de eerste aanslag bekend is, dat de voorgenomen economische activiteit die tot belaste handelingen diende te leiden, niet zal worden uitgeoefend.

1.4.5.1.6. Het arrest Nidera Handelscompagnie

Volgens het Europese Hof van Justitie moet de [Btw-Richtlijn 2006/112/EG](#) aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een btw-plichtige die volgens de bepalingen van deze richtlijn de materiële voorwaarden voor aftrek van de btw vervult en die zich voor btw-doeleinden identificeert binnen een redelijke termijn na de transacties die het recht op aftrek hebben doen ontstaan, de mogelijkheid wordt ontnomen om dit recht uit te oefenen door een nationale wettelijke regeling die de aftrek van bij aankoop van goederen betaalde btw uitsluit wanneer die belastingplichtige zich niet voor btw-doeleinden heeft geïdentificeerd alvorens deze goederen te gebruiken voor zijn belaste activiteiten¹.

De betreffende zaak die werd aangebracht voor het Europese Hof van Justitie betreft in wezen de vraag of Nidera de btw die zij in Litouwen heeft betaald bij aankoop van goederen die zij naar derde staten heeft uitgevoerd, mag aftrekken, nu zij op het tijdstip van de betrokken handelstransacties in Litouwen niet als btw-plichtige was geïdentificeerd.

Inderdaad, tussen februari en mei 2008 heeft Nidera in Litouwen tarwe aangekocht bij leveranciers van landbouwproducten. In de prijs was een belangrijk bedrag aan btw in rekening gebracht.

Op 12 augustus 2008 heeft Nidera zich pas in Litouwen voor btw-doeleinden laten registreren. In haar btw-aangifte voor de periode van 12 tot en met 31 augustus 2000 heeft zij dit bedrag aan btw van de schatkist teruggevorderd.

De Belastingadministratie ordeerde dat Nidera de betaalde voorbelasting niet mocht aftrekken, aangezien de betrokken goederen reeds verkocht waren en dus niet meer konden worden gebruikt voor haar aan btw onderworpen activiteiten.

Om die reden werd een prejudiciële vraag gesteld die finaal ressorteerde in het hier besproken arrest van 21 oktober 2010.

1 HvJ, 21 oktober 2010, zaak C-385/09, arrest Nidera Handelscompagnie.

1.4.5.1.7. Het arrest Entertainment Bulgaria System

Volgens het Europees Hof is de in [artikel 214 van Richtlijn 2006/112](#) bedoelde btw-identificatie slechts een formele vereiste met het oog op controle, die geen afbreuk mag doen aan het recht op aftrek van de btw, voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor dit recht¹.

1 HvJ, 15 november 2017, zaak C-507/16, arrest Entertainment Bulgaria System, punt 31.

1.4.5.1.8. Het arrest Ryanair

Het Europees Hof moest antwoorden op twee prejudiciële vragen van het 'Supreme Court' van Ierland in verband met de aftrekbaarheid van btw op de aan een holdingmaatschappij verleende adviesdiensten in verband met de verwerving van aandelen van een andere vennootschap¹.

Wat zijn de feiten?

In de loop van 2006 heeft de Ierse luchtvaartmaatschappij Ryanair een openbaar bod uitgebracht op alle aandelen van een andere luchtvaartmaatschappij. Bij die gelegenheid heeft zij kosten gemaakt voor adviesdiensten en andere diensten in samenhang met de geplande overname. Evenwel is deze transactie om mededingingsrechtelijke redenen echter niet volledig verwezenlijkt, zodat Ryanair slechts een deel van het maatschappelijk kapitaal van de doelvennootschap heeft kunnen verwerven.

Ryanair heeft verzocht om aftrek van de voorbelasting over deze uitgaven met als argument dat zij voornemens was zich, na overname van de zeggenschap over de doelvennootschap, te mengen in het beheer ervan door de vennootschap btw-plichtige managementdiensten te leveren.

Maar de belastingdienst heeft deze aftrek geweigerd.

Hoe formuleert het Europees Hof haar antwoord?

In de eerste plaats wordt verwezen naar drie punten:

- Een holdingmaatschappij waarvan het enige doel ervin bestaat een deelneming te nemen in andere vennootschappen, zonder dat zij zich direct of indirect mengt in het beheer van die vennootschappen, heeft niet de hoedanigheid van btw-plichtige. Uiteraard is er evenmin recht op aftrek. De aankoop en het aanhouden van aandelen vormt geen economische activiteit aangezien er geen exploitatie is van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het dividend spruit voort uit de eigendom van de zaak zelf (arresten van 30 mei 2013, X, C-651/11, punt 3, en 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- Wanneer de deelneming echter gepaard gaat met directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, zoals het verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten, ligt dit anders.
- De voorbereidende handelingen moeten al tot de economische activiteit worden gerekend, zodat degene die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft zelfstandig een economische activiteit aan te vangen als belastingplichtige moet worden beschouwd².

Verwijzend naar het arrest Inzo stelt het Hof dat, zodra het recht op aftrek is ontstaan, het ook in stand blijft, zelfs als de beoogde activiteit niet van de grond is gekomen en aldus niet tot belaste handelingen heeft geleid³.

Ryanair had de bedoeling om door middel van de geplande verwerving van aandelen een economische activiteit uit te oefenen die bestaat in het leveren van btw-plichtige managementdiensten aan de overgenomen vennootschap.

Aangezien Ryanair aldus handelde als btw-belastingplichtige hebben ze in beginsel recht op aftrek van de btw op de verrichte adviesdiensten, zelfs al kwam de economische activiteit niet van de grond⁴.

1 [HvJ, 17 oktober 2018, zaak C-249/17, arrest Ryanair](#).

2 [HvJ, 8 juni 2000, zaak C-400/98, arrest Breitsohl](#), punt 34 en [14 maart 2013, zaak C-527/11, arrest Ablessio](#), punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

3 [HvJ, 29 februari 1996, zaak C-110/94, arrest INZO](#), punt 20.

4 [HvJ, 17 oktober 2018, zaak C-249/17, arrest Ryanair](#).

1.4.5.1.9. Het arrest ITH Comercial Timisoara van het Europees Hof

A De feiten

In 2006 en 2007 heeft ITH overeenkomsten voor de aankoop van vastgoed en overeenkomsten met derde partijen gesloten, en heeft zij twee investeringsprojecten opgestart voor de bouw van een aantal gebouwen, waarvoor bepaalde vergunningen waren vereist.

In 2006 heeft ITH met name een stuk grond en verschillende oude gebouwen gekocht van een liftproducent. ITH verrichtte deze aankoop ter verwezenlijking van een project voor de bouw van een kantoortoren en winkelcentra, die zij later wilde verhuren (het ‘eerste project’). ITH kwam met de liftproducent overeen dat zij een productieruimte zou zoeken en inrichten, die zij gedurende minstens tien jaar aan hem zou verhuren. In 2007 heeft ITH derhalve stappen in verband met dit project ondernomen om een vergunning voor de sloop van de bestaande gebouwen en een vergunning voor de bouw van de kantoortoren en de winkelcentra te verkrijgen, en daarnaast heeft zij het project genaamd ‘Dragomire ti Vale’ (het ‘tweede project’) opgestart, dat betrekking heeft op de bouw van de productieruimte voor de liftproducent, ten

aanzien waarvan ITH heeft gekozen voor belaste verhuur, waarbij zij consultancycontracten heeft gesloten om de bouwvergunning te verkrijgen en reeds opmetingswerken heeft uitgevoerd.

De uitgaven voor de verrichte werkzaamheden werden geboekt als ‘lopende investering’ en ITH heeft het recht op aftrek van de desbetreffende btw uitgeoefend. Later zijn de twee projecten, met name tegen de achtergrond van de economische crisis in 2008, eerst opgeschort en zijn vervolgens de desbetreffende investeringen geschrapt en geboekt als uitgaven voor het boekjaar 2015.

In het kader van twee belastingcontroles die plaatsvonden in 2009 en 2013 en betrekking hadden op de periode van maart 2006 tot en met juni 2012, heeft de belastingdienst vastgesteld dat de aftrek en de inning van de btw over de beoogde periode correct waren uitgevoerd en dat de economische en financiële situatie de voortzetting van het door ITH voorgenomen investeringsproject onmogelijk had gemaakt.

In het kader van een belastingcontrole die plaatsvond in 2016 en betrekking had op de periode van juli 2012 tot en met juni 2016, was de belastingdienst van mening dat ITH de btw over de twee projecten niet correct in aftrek had gebracht noch correct had geïnd, en is een naheffing van 239 734 Roemeense lei (RON) (ongeveer 49.316 EUR) aan btw ten aanzien van deze vennootschap vastgesteld.

De belastingdienst heeft zich met name op het standpunt gesteld dat het recht op btw-aftrek moest worden geweigerd omdat ITH vanaf de start van het eerste project kennis had van de elementen die in de weg konden staan aan de voltooiing ervan, aangezien er reeds een bestemmingsplan was goedgekeurd en ITH de risico's op zich had genomen die voortvloeiden uit het feit dat haar project niet strookte met dit bestemmingsplan.

Met betrekking tot het tweede project was de belastingdienst van mening dat de diensten door ITH waren afgenoem voor rekening van de liftproducent, waardoor hij de transactie aldus herkwalificeerde dat de commissionairsregeling van toepassing zou zijn. Bijgevolg had ITH alle kosten moeten doorberekenen aan de liftproducent en de desbetreffende btw moeten innen.

B Het eerste project

Het Europees Hof bevestigt zijn vorige jurisprudentie. Het behoort de fiscale administratie niet toe om te oordelen over de motieven die ertoe hebben geleid dat een belastingplichtige verzaakt aan de economische activiteit die het voorheen wilde uitvoeren (zie [HvJ, arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, punt 19](#), en van [17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, punt 23](#)).

Degene die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft zelfstandig een economische activiteit aan te vangen en hiertoe eerste investeringsuitgaven doet, moet zodoende als belastingplichtige worden beschouwd (zie [HvJ, arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, punt 24](#), van [29 februari 1996, INZO, C-110/94, punt 17](#), van [8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, punt 39](#) en van [17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, punt 18](#)).

De initiële aftrek was terecht en moet bijgevolg behouden worden, daar de niet-uitvoering van het project te wijten is aan omstandigheden die vreemd zijn aan de wil van de belastingplichtige.

C Het tweede project – handelt ITH als een commissionair?

Het Hof oordeelt dat bij gebreke van een lastgevingsovereenkomst zonder vertegenwoordiging, de commissionairsregeling niet van toepassing is wanneer een belastingplichtige een gebouw optrekt volgens de behoeften en eisen van een ander, die wordt verondersteld dat gebouw te zullen huren.

Er is geen btw verschuldigd wegens de afwezigheid van een mandaat. [Artikel 28 van de Btw-richtlijn](#) is niet van toepassing.

1.4.5.11.10. Arrest Sonaecom van het Europees Hof

Dit arrest omvat twee verschillende luiken ([HvJ, arrest Sonaecom, 12 november 2020, C-42/19](#)).

A De feiten

Sonaecom is een holdingmaatschappij die niet alleen kapitaaldeelnemingen verwerft, houdt en beheert, maar zich ook bezighoudt met het beheer en de strategische coördinatie van ondernemingen die actief zijn op de markten voor telecommunicatie, media, software en systeemintegratie. Het is bijgevolg een gemengde holding.

In het kader van haar activiteiten heeft Sonaecom in 2005 onder de btw-regeling externe adviesdiensten afgenoem in de vorm van een markonderzoek met het oog op de verwerving van deelnemingen in de telecomaanbieder Cabovisão.

Sonaecom was naar eigen zeggen voornemens een economische activiteit uit te oefenen die erin bestond dat zij voor Cabovisão btw-plichtige beheersdiensten zou verrichten. Deze verwerving heeft uiteindelijk niet plaatsgevonden en de administratie verwerpt de aftrek van belasting (luik 1 van de betwisting).

Sonaecom heeft, in juni 2005, aan de investeringsbank, BCP Investimento, een provisie betaald voor diensten in verband met het regelen, tot stand brengen en waarborgen van de plaatsing van een obligatielening ten bedrage van 150 miljoen euro. Deze lening was bedoeld om de dochtervennootschappen van Sonaecom te voorzien van de nodige middelen om rechtstreeks in de 'triple play'-technologie te kunnen investeren.

Daar deze investeringsplannen niet gerealiseerd werden heeft Sonaecom er vervolgens voor gekozen deze geldmiddelen in de vorm van een lening ter beschikking te stellen aan haar moedermaatschappij, Sonae SGPS.

Sonaecom heeft de overeenkomstige voorbelasting over de verworven diensten volledig afgetrokken van de verschuldigde btw en de administratie verwerpt eveneens deze aftrek (luik 2 van de betwisting).

B Herinnering met betrekking tot een gemengde holding

Een gemengde holding is een holdingmaatschappij die naast haar niet-economische holdingactiviteit, die bestaat in het houden van deelnemingen in andere vennootschappen en niet aan btw is onderworpen, tevens een economische activiteit uitoefent.

Een gemengde holding, die niet enkel kapitaaldeelnemingen houdt maar tevens aan een aantal van deze vennootschappen onder bezwarende titel belastbare diensten levert, is een belastingplichtige, die evenwel slechts recht heeft op een pro-rata-aftrek van voorbelasting (zie in die zin arresten van 27 september 2001, Cibo Participations, [C-16/00](#), punt 22, en 13 maart 2008, Securenta, [C-437/06](#), punt 31).

C Beslissing van het Hof – luik 1 -Opgave van de voorgenomen activiteit

Kosten in verband met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, gemaakt door een holding die aan het beheer van die dochterondernemingen deelneemt en aldus een economische activiteit uitoefent, moeten worden geacht deel uit te maken van haar algemene kosten.

Het feit dat de handeling niet werd gerealiseerd heeft geen enkele invloed op het recht op aftrek van btw, die verworven blijft. Zodra het recht op aftrek is ontstaan, blijft het in stand, ook indien de beoogde activiteit niet van de grond is gekomen ([HvJ, arrest van 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, punt 25](#)).

De aftrek is volledig indien de holding voor al haar dochtervennootschappen btw-plichtige diensten heeft verstrekt.

Het recht op aftrek is slechts gedeeltelijk indien de holding slechts voor een deel van haar dochtervennootschappen btw-plichtige diensten heeft verstrekt. Het aftrekbare gedeelte dient te geschieden volgens een methode die door de lidstaten vast te stellen is. Deze methode moet op objectieve wijze het werkelijk gedeelte van de algemene kosten vast te stellen die inherent zijn aan de economische activiteit die Sonaecom in haar hoedanigheid van belastingplichtige verricht (zie in die zin [arrest van 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, punt 37](#)).

D Beslissing van het Hof – luik 2 – Wijziging van het oorspronkelijk gebruik

Het tweede luik van de betwisting betreft de aftrek van de voorbelasting die is betaald over de aan een kredietinstelling betaalde provisie voor het regelen en tot stand brengen van een obligatielening.

Oorspronkelijk was het voorgenomen gebruik om investeringen te realiseren in een bepaalde sector. Maar deze economische investeringen hebben uiteindelijk niet plaatsgevonden.

Het werkelijk gebruik is uiteindelijk helemaal anders vermits het bekomen kapitaal van de lening integraal gestort werd aan de moedermaatschappij van de groep in de vorm van een lening.

Het Hof laat geen ruimte voor enige twijfel: het werkelijk gebruik van de goederen en de diensten dient in aanmerking te worden genomen en niet de oorspronkelijke intentie (voorgenomen gebruik) zodat de afgetrokken btw dient teruggestort te worden in de mate dat de lening, volgens het werkelijk gebruik, een handeling is die vrijgesteld is van btw door [artikel 135, lid 1, onder b\) van de Btw-richtlijn](#).

E Bemerking

Het Europees Hof had reeds volgende economische voorwaarde gesteld aan het bekomen kapitaal:

'Het recht op aftrek van de voorbelasting op diensten in het kader van financiële handelingen ontstaat wanneer het met deze handelingen verkregen kapitaal is gebruikt voor de economische activiteiten van de betrokkene.' ([HvJ, arrest SKF, 29 oktober 2009, zaak C-29/08, punt 72](#))

Dit is het geval wanneer die handeling wordt verricht met het oogmerk om de opbrengst van die verkoop rechtstreeks toe te wijzen aan de belastbare economische activiteit van de betrokken moedermaatschappij of aan de economische activiteit van de groep waarvan zij de moedermaatschappij is ([HvJ, arrest van 8 november 2018, C&D Foods, C-502/17, punt 38](#)).

In dezelfde zin beslist het hof van beroep van Brussel dat de aftrek van btw geldt voor het bekomen kapitaal, dat aan een economische activiteit toegewezen werd ([Brussel, 18 januari 2017, rolnr. 2012/AR/1714](#)).

1.4.5.1.11. Beschikking Skellefteå Industrihus van 18 mei 2021 van het Europees Hof van Justitie

A De feiten

Skellefteå Industrihus, een vennootschap naar Zweeds recht, was van plan een kantoorgebouw te bouwen op een stuk grond dat haar eigendom was, en heeft bij de bouw van het gebouw geopteerd voor onderwerping aan btw; aangevraagd en gekregen vanaf november 2012.

Vervolgens trok zij 966.508 SEK (ongeveer 95.400 euro) aan voorbelasting af op aankopen, hoofdzakelijk architectendiensten, in verband met het geplande gebouw.

Nadat een van de potentiële toekomstige huurders had aangekondigd niet langer geïnteresseerd te zijn in het huren van ruimte in het gebouw, bleek uit de herevaluatie van de kosten dat het project financieel niet haalbaar was.

Skellefteå Industrihus besloot daarom in september 2013 af te zien van het project, waarmee een einde kwam aan de optionele aansprakelijkheidsregeling.

B De kwestie in kwestie

Moet Skellefteå Industrihus alle afgetrokken BTW plus rente terugbetalen op grond dat het geplande project dat recht op aftrek gaf, is opgegeven zonder dat enige belaste activiteit heeft plaatsgevonden (automatische herroeping naar Zweeds recht)?

C Voorafgaande verduidelijking

In deze situatie is er geen sprake van beëindiging van de belastingplicht, maar van een situatie waarin er geen belaste transacties zijn.

De BTW-plichtigheid eindigt niet automatisch wanneer de belastingplichtige besluit af te zien van een eerder voorgenomen activiteit.

D Herinnering aan vaste rechtspraak

Het recht op aftrek blijft, wanneer het eenmaal is ontstaan, in beginsel verworven, ook al is de voorgenomen economische activiteit nadien niet verricht en heeft zij dus geen aanleiding gegeven tot belaste handelingen.¹ Hetzelfde geldt wanneer de belastingplichtige door omstandigheden buiten zijn wil om de goederen en diensten die aanleiding hebben gegeven tot de aftrek, niet heeft gebruikt in het kader van belaste handelingen.²

E Verbod op automatische herroeping van de initiële aftrek

[Artikel 137, lid 2, van de Btw-richtlijn](#) moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een bepaling van nationaal recht die in feite voorziet in de herroeping van het recht op aftrek van voorbelasting wanneer dit recht aan een belastingplichtige is toegekend bij de uitoefening van zijn keuzerecht.

F Een herziening is mogelijk

Wanneer de belastingplichtige niet meer voornemens is de betrokken goederen en diensten te gebruiken voor belaste outputtransacties of ze gebruikt voor vrijgestelde transacties, wordt het nauwe en rechtstreekse verband tussen het recht op aftrek van voorbelasting en de beoogde belaste transacties verbroken.

Deze situatie leidt tot de toepassing van het correctiemechanisme van de artikelen 184 tot en met 187 van de Btw-richtlijn.

G Commentaar

Een eventuele herziening zou gerechtvaardigd zijn indien zou worden vastgesteld dat het project met instemming van beide partijen (degene die de verhuurder en degene die de huurder had kunnen zijn) is opgegeven en dat er derhalve geen sprake is van ‘overmacht’ in het geval van Skellefteå Industrihus.³

1 Zie in die zin [HvJ, arresten van 29 februari 1996, INZO, C-110/94, punt 20](#), en van [17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, punt 25](#).

2 [HvJ, arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timisoara, C-734/19, punt 34](#).

3 Zie [HvJ, arrest Midland, 8 juni 2000, C-98/98, punt 22](#) en [12 november 2020, Sonaecom, C-42/19, punten 38 en 40](#).

1.4.5.1.1.12. Het arrest Vittamed technologios

Door een belangrijk arrest van 6 oktober 2022, besluit het Europees Hof dat er een verplichting is om een btw-herziening te verrichten wanneer de onderneming in vereffening gesteld wordt, ingevolge een beslissing van de enige aandeelhouder, van het ogenblik dat dient vastgesteld te worden dat de boekhoudkundige investeringsgoederen niet aangewend worden voor het verrichten van belastbare economische handelingen en het ook niet meer zullen worden. De rechtvaardigingsgronden voor het besluit om de belastingplichtige in liquidatie te stellen en derhalve af te zien van de voorgenomen belaste economische activiteit, zoals gestaag oplopende verliezen, het uitblijven van bestellingen en de twijfels van de aandeelhouder van de belastingplichtige inzake de winstgevendheid van de voorgenomen economische activiteit, zijn niet van invloed op de verplichting van de belastingplichtige om de betrokken btw-aftrek te herzien.¹

Dit arrest laat toe om bepaalde moeilijkheden op te lossen die ontstaan zijn door interpretatie van de lezing van [het arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19](#) en [de beschikking Skellefteå Industrihus van 18 mei 2021, C-248/20](#).

A De feiten

Vittamed is een in Litouwen gevestigde vennootschap die zich bezighield met technisch wetenschappelijk onderzoek en de praktische toepassingen ervan.

In 2012 en 2013 heeft Vittamed onder meer goederen en diensten verworven voor de verwezenlijking van een door de Europese Unie gefinancierd internationaal project dat tot doel had een prototype van medische diagnostische en monitoringapparatuur te ontwikkelen en die apparatuur vervolgens op de markt te brengen. Dienaangaande zijn acht facturen aan haar uitgereikt. Zij heeft 87.987 euro aan voorbelasting met betrekking tot die goederenleveringen en diensten betaald en in aftrek gebracht. Het betrokken project is voltooid op 31 december 2013.

Vittamed gebruikte die goederen en diensten voor de vervaardiging van immateriële (licenties) en materiële (prototypes van apparaten) investeringsgoederen. Zij was voornemens die investeringsgoederen te gebruiken voor haar toekomstige belaste activiteit.

Na de voltooiing van dat project heeft Vittamed verlies geleden in de boekjaren 2014 en 2015 en zijn de geaccumuleerde verliezen gestaag toegenomen. Gezien die verlieslatende boekjaren en het uitblijven van bestellingen en potentiële inkomsten, is besloten de activiteiten van die vennootschap te beëindigen. De enige aandeelhouder van Vittamed heeft derhalve in augustus 2015 besloten om de vennootschap te liquideren, na te hebben geconstateerd dat haar innovatieve wetenschappelijke activiteiten niet winstgevend zouden zijn.

De doorhaling van het btw-identificatienummer is daarop gevuld.

Bij besluit van 24 januari 2019 heeft de Administratie in wezen vastgesteld dat Vittamed na het besluit om haar te liquideren verplicht werd de aftrek van de voorbelasting te herzien.

Vittamed oordeelde dat zij niet de verplichting had om de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw te herzien.

B Twee te behandelen vragen

- Moeten [de artikelen 184 tot en met 187 Btw-richtlijn](#) aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige gehouden is tot herziening van de aftrek van btw die is geheven over de verwerving van goederen en diensten met het oog op de vervaardiging van investeringsgoederen, indien het voornemen om die goederen te gebruiken voor belaste economische activiteiten niet langer bestaat en ook in de toekomst niet meer zal bestaan?

- Is het relevant wat de reden was voor het besluit om de belastingplichtige in liquidatie te stellen, in dit geval wegens toenemende verliezen, het uitblijven van bestellingen en de twijfels van de aandeelhouder met betrekking tot de winstgevendheid van de geplande voorgenomen economische activiteit?

C Met betrekking tot de eerste vraag: de definitieve afwezigheid van belastbare handelingen

Twee bestaande tendensen van de rechtspraak brengen vooraf in herinnering wanneer er sprake is van een afwezigheid van een zakencijfer:

- een recht op aftrek dat eenmaal is ontstaan, blijft in stand, ook indien de beoogde economische activiteit niet van de grond is gekomen en dus niet tot belaste handelingen heeft geleid;²
- een recht op aftrek dat eenmaal is ontstaan, blijft eveneens in stand wanneer de belastingplichtige, wegens omstandigheden buiten zijn wil, de aankopen niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belaste handelingen.³

In het kader van het onderzoek van de eerste vraag zal het Europees Hof nader bepalen hoe deze twee tendensen in de rechtspraak moeten genuanceerd en geïnterpreteerd worden.

Het Europees Hof stelt vast dat de betrokken belastingplichtige definitief niet langer voornemens is om de vervaardigde investeringsgoederen te gebruiken voor belaste handelingen, omdat de onderneming wordt geliquideerd en uit het register van btw-plichtigen is verwijderd.

Daaruit volgt dat het ‘nauwe en rechtstreekse verband’, dat moet bestaan tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het verrichten van belaste handelingen in een later stadium, verbroken is en dat het herzieningsmechanisme van [de artikelen 184 tot en met 187 Btw-richtlijn](#) moet worden toegepast.

Nochtans, en dit is een belangrijke precisering, zou dit anders kunnen zijn indien de vereffening van de betrokken belastingplichtige toch heeft geleid tot belaste handelingen, bijvoorbeeld de verkoop van activa om de schulden van de belastingplichtige aan te zuiveren, ook al behoort dit niet tot de economische activiteit die deze belastingplichtige oorspronkelijk beoogde.

In een dergelijk geval wordt de aanwezigheid van uitgaande transacties geverifieerd, ook al wordt er geen werkelijke omzet behaald, hetgeen overeenkomt met een situatie van vereffening die niet langer de duurzame exploitatie van een onderneming ondersteunt.

Dit is niet het geval bij Vittamed vermits de goederen en diensten ‘onverkocht’ gebleven zijn.

D Tweede vraag – de motieven van stopzetting van de beoogde activiteit

Kan een herziening vermeden worden indien de oorspronkelijk geplande investeringsprojecten worden opgegeven wegens omstandigheden waarop de belastingplichtige geen vat heeft?

Voor het Europees Hof veronderstelt voornoemde rechtspraak inzake ITH dat de belastingplichtige nog steeds voornemens is de goederen of diensten te gebruiken voor belaste handelingen. Aan deze voorwaarde is in dit geval niet voldaan, aangezien de belastingplichtige is geliquideerd en uit het register van btw-plichtigen is geschrapt.

In die omstandigheden heeft het feit dat de liquidatie van de belastingplichtige en bijgevolg de beëindiging van de voorgenomen belaste economische activiteit kunnen worden gerechtvaardigd door redenen die als overmacht kunnen worden aangemerkt geen invloed op zijn verplichting om de btw-aftrek te regulariseren.

Voorts staat het niet aan de belastingdienst om de gegrondheid te beoordelen van de redenen die een belastingplichtige ertoe hebben gebracht de aanvankelijk voorgenomen economische activiteit op te geven.

E Bemerkingen

Dit arrest betekent het einde van een maximale interpretatie, waarbij de oorspronkelijke aftrek in ieder geval zou kunnen worden gehandhaafd wanneer de voorgenomen economische activiteit wordt gestaakt.

Een zuivere en definitieve stopzetting wegens gebrek aan rentabiliteit leidt dus tot een herziening van de aftrek wegens het ontbreken van een belastbaar zakencijfer, tenzij de onderneming overgaat tot de verkoop van de geïnvesteerde activa. Deze situatie moet niet worden beschouwd als het einde van de belastingplicht, maar gewoon als een situatie van definitieve afwezigheid van belaste handelingen.

Hieraan moet toegevoegd worden dat indien een vennootschap verschillende projecten op stapel had staan en een daarvan tijdelijk opgeeft, bijvoorbeeld omdat zij geen huurder kan vinden voor een belastbaar huurproject met optie, er geen sprake kan zijn van een herziening indien de vennootschap op een later tijdstip alsnog van plan is met btw te verhuren, hetgeen later op zichzelf een omzet zal opleveren.

Tevens wordt benadrukt dat het nazicht van een latere belaste omzet een voorwaarde is om rekening te houden met omstandigheden waarop de belastingplichtige geen vat heeft, teneinde een eventuele herziening van de aftrek te neutraliseren.

Indien de stopzetting van een voorgenomen activiteit niet het gevolg is van de enkele wil van één persoon (de belastingplichtige), maar van de instemming van beide betrokken partijen, kan een herziening dan verplicht zijn?

Moet de bovengenoemde beschikking van het arrest Skellefteå Industrihus aldus worden begrepen, als de stopzetting het gevolg is van de gezamenlijke wil van degene die verhuurder (Skellefteå Industrihus) en degene die huurder had kunnen zijn?

In het geval van Skellefteå Industrihus is dus geen sprake van ‘overmacht’.⁴

1 HvJ, arrest Vittamed technologios, 6 oktober 2022, C-293/21.

2 HvJ, arresten van 29 februari 1996, INZO, C-110/94, punt 20 en 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, punt 25.

3 HvJ, arresten van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, punt 20; 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, punt 25, en 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, punt 34.

4 Zie in die zin ook het arrest van het Europees Hof van 8 juni 2000, Midland, C-98/98, punt 22 en van 12 november 2020, Sonaecom, C-42/19, punten 38 en 40.

1.4.5.1.2. Belgische rechtspraak

1.4.5.1.2.1. Arrest van het hof van beroep van Gent van 6 september 2005

Een zaak die is voorgekomen voor het hof van beroep van Gent had betrekking op een betwisting die was ontstaan tussen de Belastingadministratie en een belastingplichtige omtrent de mogelijkheid tot recuperatie van de btw op kosten gemaakt tijdens voorbereidende werkzaamheden¹. Een belastingplichtige heeft als economische activiteit het geven van bedrijfs- en individuele adviezen, met name het bemiddelen omtrent grote contracten tussen ondernemingen, zoals aankooporders van een nieuwe lading computers in een bedrijf, of het onderhandelen zowel in binnen als buitenland bij het binnenhalen van grote drukwerken met betrekking tot reclame en reisbrochures.

Bij dergelijke activiteit is het aanneembaar dat het verkrijgen van een belangrijke bestelling of contract voorafgegaan wordt door een min of meer lange periode van onderhandelingen. In het betreffende geval had de belastingplichtige geen belastbare handelingen meer gesteld van 1 januari 1996 tot 30 juni 1999.

Het hof van beroep van Gent is de mening toegedaan dat uit de herneming van de activiteiten vanaf 1998 moet worden afgeleid dat het steeds de bedoeling van de belastingplichtige is geweest om verder activiteiten uit te voeren en dat hij zich daar verder voor ingespannen heeft, ook al heeft zich dat blijkbaar in de betwiste periode niet veruiterlijkt in belastbare handelingen.

Het hof besluit dat, ook als er in de betwiste periode geen belastbare handelingen blijken te zijn gesteld, moet worden aangenomen dat er minstens in die periode voorbereidende handelingen zijn geweest met de bedoeling tot belastbare handelingen te komen. En dat is voldoende om de aftrek van de btw op gemaakte kosten, weliswaar ter zake van voorbereidende werkzaamheden mogelijk te maken.

1 Gent, 6 september 2005.

1.4.5.1.2.2. Arrest van het hof van beroep van Gent van 7 maart 2006

Een andere betwisting die voor het hof van beroep van Gent werd behandeld verduidelijkt en verfijnt de bestaande problematiek ter zake van de koppeling van de verkrijging van de hoedanigheid van belastingplichtige aan het recht op aftrek eens te meer¹.

Een vennootschap met als maatschappelijk doel het trainen, opleiden en verzorgen van volbloedpaarden werd in die hoedanigheid als btw-belastingplichtige geregistreerd met als aanvangsdatum van de werkzaamheden 1 maart 1990. De zaak draaide niet waardoor er in 1990, 1991 en 1992 geen belastbare handelingen werden gesteld, behoudens de verkoop van een vrachtwagen. Daarna werd het maatschappelijk doel gewijzigd en geheroriënteerd naar de bouwsector. De Administratie verwierp de uitgevoerde aftrek van de btw gedurende de jaren 1990 tot 1992.

Het hof van beroep van Gent geeft de Btw-administratie gedeeltelijk gelijk, maar dan wel pas vanaf 1991. Met refere naar vaststaande rechtspraak van het Europese Hof van Justitie mag worden aangenomen dat eenieder die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft om een economische activiteit aan te vatten, recht heeft op de onmiddellijke aftrek van de btw en dat hij daartoe de daadwerkelijke exploitatie van de onderneming niet moet afwachten, bij zoverre dat geoordeeld werd dat zelfs recht op aftrek kan worden genoten indien de activiteit nooit is aangevangen.

Aldus blijft het recht op aftrek verworven wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil deze goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen.

Het hof moet dus enkel nagaan of er in hoofde van de BVBA objectieve gegevens vorhanden zijn, waaruit de wil blijkt om een economische activiteit aan te vatten met de bedoeling geregeld in het Wetboek Btw bedoelde handelingen te verrichten:

- een eerste objectief gegeven is de oprichting van een afzonderlijke rechtspersoon, met inschrijving in het handelsregister en toekenning van een btw-identificatienummer. Op zichzelf volstaat dat wel niet, maar het is toch een indicatie van de bedoeling om activiteiten te ontwikkelen in een geest van winstrealisatie;
- een tweede objectief gegeven is dat de BVBA voorzien heeft in uitgaande factuurdocumenten om de geleverde prestaties aan te rekenen. Ook de aanwerving van een leerjongen-paardenfokker wijst op het voornemen een economische activiteit te ontwikkelen, bestaande in het trainen, verzorgen en stallen van volbloedpaarden;
- ook de huur van stallen, paarden, prestaties voor dierenarts en hoefsmid, aankoop van voeders en medicatie, enzovoort kunnen een indicatie zijn.

M.a.w., er kan besloten worden dat de BVBA de bedoeling had uit te groeien tot een volwaardig commercieel verzorgings- en trainingscentrum voor renpaarden, zodat zij in principe de hoedanigheid van btw-plichtige zou hebben met recht op aftrek.

Tegelijk resulteert, volgens het hof, uit de feitelijke gegevens dat reeds op het einde van 1990 besloten werd dat de economische activiteit bestaande uit het stallen, verzorgen en trainen van volbloedpaarden uit te oefenen, mislukt was. Derhalve zou het voor de jaren 1991 en 1992 onwettelijk zijn de aftrek te aanvaarden zonder dat daartegenover belastbare handelingen staan.

1 Gent, 7 maart 2006.

1.4.5.1.2.3. Arrest van het hof van beroep van Antwerpen van 13 november 2007

Wat hier in het oog springt is het gegeven dat het hof de aftrek toestaat, niettegenstaande de btw-activiteit pas enkele jaren later aangevangen wordt.

In verschillende arresten heeft het hof geoordeeld dat de btw-plicht kan ontstaan, zonder dat daadwerkelijk aan de btw onderworpen handelingen worden verricht, indien op ondubbelzinnige wijze de wil wordt geuit om geregeld btw-belastbare handelingen te verrichten. Iets waar ook de Administratie zich in kan vinden.

Het hof van beroep van Antwerpen heeft zich hier uitgesproken over de aanvang van de btw-plicht van een vennootschap met als economische activiteit de aan- en verkoop, huur en verhuur, en beheer van schepen en vaartuigen, activiteiten waarvoor ze als btw-plichtige werd geregistreerd¹.

In 1999 trok de vennootschap de btw geheven op de aankoop van een jacht af. De Btw-administratie stelt vast dat er geen uitgaande facturen met betrekking tot het vermelde vaartuig konden worden voorgelegd. Evenmin was er in die periode reclame gemaakt voor de verhuur van het jacht en werden de kosten van brandstof en herstelling privé betaald. Prompt weigerde zij het recht op aftrek van de btw betaald op de aankoop van het vaartuig omdat de onderneming niet kon aantonen dat deze kost werd gemaakt met als doel het verrichten van btw-belastbare handelingen en dat nergens wordt gestaafd dat het vaartuig in die periode ter beschikking werd gesteld van derden.

De onderneming voerde aan dat zij wel degelijk in de periode van 2000 tot 2002 belastbare handelingen heeft verricht, maar dat deze niet gefactureerd werden. In de resultatenrekening werd een bedrag geboekt als ‘te ontvangen huur’.

Het hof stelt in eerste instantie dat de term ‘geregeld’ niet wil zeggen dat de hoedanigheid van belastingplichtige pas wordt verkregen nadat verschillende handelingen zijn verricht. In de praktijk ontstaat de belastingplicht op het ogenblik dat het ondubbelzinnige voornemen wordt uitgedrukt om een geregelde werkzaamheid te gaan uitoefenen. Dit gebeurt in het bijzonder door de totstandbrenging van een organisatorisch geheel dat op het stellen van btw-belastbare handelingen is gericht. Hiermee volgt het hof de visie van het Hof van Justitie in onder andere de zaken [Rompelman \(C-268/83\)](#) en [Inzo \(C-110/94\)](#).

Volgens het hof verkrijgt een nieuwe opgerichte vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige wanneer zij volgens haar statuten als doel heeft schepen en vaartuigen aan te kopen, te verkopen, te huren en te verhuren. En dit vanaf de datum van de oprichtingsakte. Het gaat echter wel om een weerlegbaar vermoeden. Volgens [artikel 1 KB nr. 3](#) inzake de aftrekregeling is er een toekenning van een voorlopig recht op aftrek alvorens er effectief btw-belastbare handelingen zijn verricht. Volgens [artikel 45, § 1 W.Btw](#) moeten die handelingen achteraf werkelijk plaatsvinden. Het hof verduidelijkt ook dat de handelingen moeten plaatsvinden binnen de normale termijn die nodig is om tot de exploitatie over te gaan. Dat de economische activiteit van een vennootschap niet onmiddellijk in een effectieve uitoefening wordt omgezet is daarom zonder belang. Het oogmerk en het resultaat van deze handelingen is van ondergeschikt belang indien er een werkelijke en oprechte bedoeling was btw-activiteiten te ontwikkelen.

Bijgevolg kocht de onderneming het jacht om er btw-belastbare handelingen mee te stellen. Met verwijzing naar de statuten van de onderneming en het feit dat vanaf 2002 daadwerkelijk facturen werden uitgereikt voor de verhuur van het jacht, staat het hof de aftrek toe en verbreekt hiermee het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen van 10 november 2004.

De omstandigheid dat de economische activiteit slechts effectief vanaf juli 2002 tot het innen van de verhuuropbrengst heeft geleid is hierbij niet relevant.

1 Antwerpen, 13 november 2007.

1.4.5.1.2.4. Arrest van het hof van beroep van Gent van 20 april 2010

Het recht op aftrek van btw kan ook worden toegestaan aan iemand die een economische activiteit voorbereidt, ook al is hij nog niet voor de btw geregistreerd, en zelfs als de activiteit nooit effectief opgestart wordt. Zie in dit verband de hiervoor aangehaalde Europese rechtspraak.

Dat principe is eveneens van toepassing ten aanzien van een btw-belastingplichtige die zijn activiteiten uitbreidt of een nieuwe economische activiteit wil beginnen. Om het recht op aftrek uit te oefenen, hoeft hij de aanvang van de effectieve exploitatie niet af te wachten. Het volstaat dat op basis van objectieve gegevens vaststaat dat de vaste intentie bestond om de voorgenomen activiteit uit te oefenen.

In de betreffende case wou een managementadviesbureau de exploitatie van een bron en bottelarij van mineraalwater opstarten. Daarvan werd geen aangifte gedaan bij de Btw-administratie maar wel bij de Kruispuntbank van Ondernemingen. De activiteit werd overgenomen van een failliete dochter, die daarvoor een bottellijn leasde. Daarbij werd alleen de dochter als ‘klant’ genoemd, maar de moeder was van in het begin mee leasingnemer, en de leasinggever behandelde haar na het faillissement van de dochter wel degelijk als klant. De bottellijn was dus een investeringsgoed van het adviesbureau geworden. Ook de opdracht tot maandelijkse analyse van de waterkwaliteit en een bijkomende studie past in een geheel van feiten dat afdoende het vaste voornemen van het bureau bewijst om de bron te exploiteren. Dat het nooit tot een werkelijke exploitatie en dus het stellen van belastbare handelingen is gekomen – omdat de leasinggever het contract verbrak wegens achterstallige betalingen – is daarvoor geen beletsel.

De rechtbank van eerste aanleg van Brugge had op 12 januari 2009 geoordeeld dat er geen effectieve activiteit geweest is en dat de btw-belastingplichtige volgens haar het bewijs van voorbereidende handelingen niet levert.

Het hof van beroep van Gent zag het blijkbaar anders¹.

1 Gent, 20 april 2010.

1.4.5.1.2.5. Arrest van het hof van beroep van Brussel van 8 februari 2012

Een VZW, die een btw-registratienummer had aangevraagd, met als maatschappelijk doel de bevordering en uitbreiding van bijstand voor personen met overgewicht of obesitas, ontwikkelde een virtueel platform voor gratis ondersteuning. Bedoelde VZW ontving ‘sponsorgelden’ van een farmaceutisch laboratorium zonder dat er evenwel een overeenkomst bestond.

Om de belastingplicht aan te tonen werden o.a. uitgaande facturen opgemaakt voor de ontwikkeling van een website, waarbij werd beweerd dat het farmaceutisch laboratorium de investering voor de ontwikkeling van de website als een commerciële activiteit beschouwde ter promotie van haar geneesmiddel.

Het hof¹ verwijst naar een uitspraak van het Europees Hof waarin gesteld wordt dat, opdat er sprake kan zijn van een belastbare verrichting, het noodzakelijk is dat de persoon die de betaling verricht de dienst voor eigen gebruik of eigen consumptie verwerft². Het is niet voldoende dat de ontvanger van de diensten indirect voordeel haalt uit de voordelen die de volledige sector ten goede komen: hij moet de dienst voor eigen gebruik of eigen consumptie aankopen en er een persoonlijk voordeel uit halen.

Vermits de VZW geen enkele handeling verricht waardoor recht op aftrek verkregen wordt en er nagelaten wordt om enig bewijs te leveren van de intentie om bedoelde handelingen te verrichten, werd de aftrek van btw terecht geweigerd en werd het btw-nummer terecht geschrapt.

1 Brussel, 8 februari 2012, rolnr. 2008/AR/3033.

2 HvJ, 8 maart 1988, zaak C-102/86, arrest Apple and Pear Development.

1.4.5.1.2.6. Arrest van het hof van beroep van Antwerpen van 4 december 2012

Een vennootschap richt kantoorgebouwen op en trekt integraal de btw op die gebouwen in aftrek omdat zij beweert ‘beroepsoprichter’ van gebouwen te zijn. Volgens de Btw-administratie werd slechts één project gerealiseerd, zijnde de oprichting op één terrein van een kantoorgebouw en een magazijngebouw. Niettegenstaande de vennootschap beweert de bedoeling te hebben de gebouwen te verkopen, maar nog geen koper heeft gevonden en tussentijds de gebouwen verhuurt, aanvaardt de Btw-administratie de aftrek niet. Het hof¹ bevestigt de verwerping van de aftrek omdat duidelijk blijkt dat de activiteit van de vennootschap alleen bestaat in het verhuren van de gebouwen, wat een van btw vrijgestelde activiteit is die geen recht op aftrek geeft.

Bijkomend toont de vennootschap niet aan dat een verhuur van stalling voor rijtuigen als een met btw belastbare dienst kan beschouwd worden.

1 Antwerpen, 4 december 2012, rolnr. 2012/AR/69.

1.4.5.1.2.7. Arrest van het hof van beroep van Antwerpen van 13 januari 2015

Wat zijn de feiten?

Een natuurlijk persoon had btw aangerekend op facturen gericht aan een vennootschap op basis van aanrekening van bedragen die werden geacht betrekking te hebben op een onroerende financieringshuur, aan btw onderworpen bij toepassing van de artikelen 9, lid 2, 2° en 44, § 3, 2° b) W.Btw.

Er zijn echter heel wat voorwaarden gesteld in het KB nr. 30 om de onroerende financieringshuur van een nieuw gebouw aan btw te onderwerpen. Een van die voorwaarden is dat het gebouw moet worden opgericht overeenkomstig de gespecificeerde aanwijzingen van de huurder.

Uit de stukken blijkt echter dat de leasingovereenkomst geen vaste datum had en dat er uit geen enkel objectief element kon worden afgeleid dat deze overeenkomst ook daadwerkelijk op 2 januari 2005 werd gesloten. Uit geen enkel gegeven blijkt verder dat de leasingnemer de grond zou hebben gekozen of de plannen en bestekken goedkeurde en toezicht uitoefende op de uitvoering van de werken.

Het hof besluit dan ook dat er ten onrechte btw werd aangerekend op de opgestelde uitgaande facturen.

Werd er een overtreding begaan tegen het neutraliteitsbeginsel?

Het recht op aftrek bij oprichting van het gebouw wordt geweigerd omdat betrokkenen geen belastingplichtige was op het ogenblik van de oprichting.

Bijgevolg kan ook het neutraliteitsbeginsel hier niet worden ingeroepen.

Bestaat er een recht op teruggaaf inzake de ten onrechte betaalde btw?

Volgens het hof bevat de Europese Btw-richtlijn 2006/112 geen enkele bepaling over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de opsteller van de factuur. De lidstaten kunnen bijgevolg vrij, ter waarborging van de neutraliteit van de btw, in hun nationale recht de mogelijkheid opnemen om alle ten onrechte gefactureerde btw te herzien wanneer wordt aangetoond dat de opsteller van de factuur te goeder trouw is.

In België wordt, bij toepassing van [artikel 77, § 1, 1° W.Btw](#), onverminderd de toepassing van artikel 334 van de Programmawet van 27 december 2004, de btw geheven van een levering van goederen, van een dienst of van een intracommunautaire verwerving van een goed, teruggegeven tot beloop van het passende bedrag wanneer ze het bedrag te boven gaat dat wettelijk verschuldigd is.

Bijgevolg kon de ten onrechte aangerekende btw worden teruggegeven op deze basis, niettegenstaande de btw in principe verschuldigd is door eenieder die deze op een factuur vermeldt, bij toepassing van [artikel 51, § 1, 3° W.Btw](#).

Evenwel moeten een aantal voorwaarden worden vervuld die gesteld zijn in [artikel 4, § 1 KB nr. 4 van 29 december 1969](#):

1. Er moet een ‘verbeterend stuk’ worden opgemaakt met vermelding van het voor teruggaaf vatbare bedrag op het tijdstip waarop de vordering tot teruggaaf ontstaat, of uiterlijk op het tijdstip waarop de belastingplichtige of de niet-belastingplichtige rechtspersoon die vordering uitoefent.
2. Dat stuk moet worden ingeschreven in een daartoe bestemd register.
3. In de gevallen bedoeld in [artikel 79 W.Btw](#) moet aan de medecontractant een dubbel van dat stuk worden uitgereikt met de vermelding ‘btw terug te storten aan de Staat in de mate waarin ze oorspronkelijk in aftrek werd gebracht’.

De medecontractant die de btw in aftrek bracht, moet deze terugstorten door ze op te nemen in het bedrag van de verschuldigde btw met betrekking tot de periode waarin hij het verbeterde stuk heeft ontvangen.

De gestelde voorwaarden, die strekken tot de eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel, gaan niet verder dan voor het bereiken van de doelstelling van de wet noodzakelijk is¹.

Hoe luidt het oordeel van het hof van beroep van Antwerpen?

Uit de voorgelegde gegevens blijkt dat er enkel een ‘model’ verbeterend stuk werd opgemaakt maar er blijkt niet dat dit ook effectief werd uitgereikt aan haar medecontractant. Op die manier werd enkel het nodige ondernomen om de btw in haar voordeel te regulariseren, terwijl er voor de medecontractant niets gebeurde.

Het gevaar voor belastingverliezen werd niet volledig uitgeschakeld.

Aangezien de eiseres in de mogelijkheid is om alle opgelegde formaliteiten na te leven maar verzuimt om dit te doen, kan geen teruggave worden toegekend.

¹ Zie [Cass., 31 oktober 2014, rolnr. F.13.0031.N.](#)

1.4.5.1.2.8. Arrest van het Hof van Cassatie van 18 januari 2018

Het geschil tegen de Belgische Staat is ingeleid door een nv die werd opgericht voor de realisatie van een bouwproject samen met een overheidsinstelling. De samenwerking is mank gelopen waardoor uiteindelijk nooit uitvoering werd gegeven aan het project. Doordat de geplande werken nooit aangevangen zijn, is er nooit omzet geboekt. De eiser diende wel btw-aangiften in, waarin btw in aftrek werd genomen.

Na diverse controles werden processen-verbaal opgesteld, waarin werd gesteld dat btw moest worden teruggestort ingevolge onrechtmatig genoten aftrek wegens gebrek aan het stellen van uitgaande handelingen zoals bedoeld in [artikel 45, § 1 W.Btw](#), bij gebrek aan de bedoeling om dergelijke handelingen te stellen en bij gebrek aan hoedanigheid van belastingplichtige.

Zowel in eerste aanleg als voor het hof van beroep wordt geoordeeld dat het standpunt van de Administratie bijgetreden wordt dat het onbetwistbaar is dat de eiser vanaf 2 oktober 1996 geen enkele intentie meer had om nog activiteiten te ontplooien in de zin van [artikel 4 W.Btw](#). De belastingplichtige heeft op die datum in de daar vermelde procedure voor de rechtbank van koophandel een tegenvordering gesteld die nog uitsluitend erop gericht was om een zo hoog mogelijke vergoeding voor haar aandelen te verkrijgen.

Anders dan wat de eiser voorhoudt, kan het stellen van de handelingen die nodig waren om tot een volwaardige vergoeding voor haar aandelen te komen, evenmin beschouwd worden als ‘activiteiten van afhandeling van haar economische activiteit’.

Voor het Hof van Cassatie laat de nv als enig middel gelden dat het bestreden arrest [artikel 4, § 1](#); [artikel 45, § 1](#) en [artikel 44, § 3, 10° W.Btw](#) schendt omdat aan de eiser geweigerd wordt de hoedanigheid van btw-belastingplichtige en het recht op aftrek toe te kennen voor de betreffende periode.

Hetzelfde Hof voert aan dat de appelrechters hebben geoordeeld dat de nv-eiseres geen recht op aftrek heeft van de voorbelasting die verband houdt met goederen of diensten geleverd met het oog op de verzilvering van de participatie, omdat niet blijkt dat in de bijkomende vergoeding die de eiser ontvangen heeft in het kader van de dading, de kosten zijn opgenomen waarvoor de eiseres het recht op aftrek vordert.

Het middel, voor het Hof naar voren gebracht, voert aan dat uit de door het arrest vastgestelde feiten blijkt dat de eiser de intentie had om omzet te realiseren. Het middel vergt aldus een onderzoek van de feiten, waartoe het Hof niet bevoegd is. Het middel dat niet tot cassatie kan leiden, is bij gebrek aan belang niet ontvankelijk¹.

[1](#) Cass., 18 januari 2018, rolnr. F.16.0032.N.

1.4.5.1.2.9. Vonnis van de rechbank van eerste aanleg te Antwerpen van 2 november 2018

Welke zijn de feiten?

Bij notariële akte werd op 10 september 2015 een overeenkomst van onroerende leasing gesloten, betreffende de oprichting een schrijnwerkerij, waarbij de eiser als belastingplichtige, natuurlijk persoon, geregistreerd werd als leasinggever, en de BVBA met dezelfde naam, als leasingnemer. Naar aanleiding van een controle in 2016 werd de btw-aftrek, die door de belastingplichtige werd uitgeoefend met betrekking tot facturen voor de oprichting van het werkhuis verworpen. Op hetzelfde perceel werd in 2013 ook een woning opgericht.

In haar vonnis [17/3523/A](#) verwijst de rechbank van eerste aanleg van Antwerpen naar de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake [INZO \(C-110/94 van 29 februari 1996\)](#) en Rompelman ([14 februari 1985, C-268/83](#)). Het Europees Hof heeft daarin gesteld dat de Administratie rekening moet houden met het kenbaar gemaakte voornemen om een aanvang te maken met economische activiteiten die aanleiding geven tot belastbare handelingen, door objectieve gegevens ondersteund.

De schrijnwerker draagt de bewijslast inzake het voldaan zijn aan de voorwaarden van het recht op aftrek in de zin van het [artikel 45, § 1 W.Btw](#). Hij voert aan dat hij reeds in 2013, in hoedanigheid van belastingplichtige, ontvanger was van leveringen betreffende de oprichting van het werkhuis. De administratie voert aan dat de schrijnwerker de leveringen hoofdzakelijk ontvangen heeft in zijn hoedanigheid als niet-belastingplichtige.

De rechbank stelt vast dat de schrijnwerker niet aantoont dat hij ten tijde van de oprichting van het werkhuis een economische activiteit had op basis waarvan hij als belastingplichtige kon worden beschouwd in de zin van [artikel 4, § 1 W.Btw](#). Evenmin toont hij aan dat hij enige voorbereidende handelingen heeft gesteld ter voorbereiding van een op dat tijdstip minstens reeds voorgenomen economische activiteit. Er blijkt zelfs niet, dat voorafgaand aan het sluiten van de overeenkomst van onroerende leasing op 10 september 2015, de intentie voorlag om het opgerichte werkhuis ter beschikking te stellen van de vennootschap door middel van een, weliswaar van btw vrijgestelde, onroerende verhuur. Blijkbaar had de schrijnwerker louter de bedoeling om met het sluiten van de overeenkomst van onroerende leasing een gratis gebruikrecht toe te staan dat geen belaste handeling vormt zoals bedoeld in [artikel 2 W.Btw](#).

Steunend op de jurisprudentie van het Europees Hof stelt de rechbank dat er geen recht op aftrek kon ontstaan door het belastingplichtige zijn in 2015 ([HvJ, arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, 2 juni 2005](#)). De beoordeling van het al dan niet voldaan zijn aan de voorwaarden voorzien in het [KB nr. 30](#) dient hier niet te gebeuren.¹

[1](#) [Rb. Antwerpen, 2 november 2018, rolnr. 17/3523/A.](#)

1.4.5.1.2.10. Vonnis rechbank van eerste aanleg van Waals-Brabant van 3 september 2021

In een vonnis van de rechbank van eerste aanleg van Waals-Brabant wordt besproken of de btw in aftrek mag gebracht worden op aankoopfacturen die voorafgaan aan het begin van de economische activiteit van de belastingplichtige.

A De feiten

Een natuurlijk persoon is voor btw-doeleinden geïdentificeerd voor de activiteit van het verhuren van gastenkamers. In 2014 werd door hem btw in aftrek gebracht die op goederen en diensten rustte die hem voor deze beroepsactiviteit werden aangewend.

Evenwel is de Administratie het hier niet mee eens omdat er door de belastingplichtige niet werd aangetoond dat hij werkelijk de exploitatie van een vakantiehuis als activiteit had en blijkbaar ook niet voornemens was om deze activiteit uit te oefenen.

B Wanneer neemt de btw-belastingplicht een aanvang?

De rechtbank verwijst naar het arrest van het Europees Hof voor de zaak 283/83, Rompelman, van 14.02.1985. Uit dit arrest blijkt dat de 'economische activiteiten', die de hoedanigheid van belastingplichtige verlenen, ook de voorbereidende activiteiten, zoals de verwerving van bedrijfsmiddelen, omvatten.

Het is niet vereist dat men al goederen levert of diensten verricht, en aldus inkomsten genereert, om te worden geacht een economische activiteit uit te oefenen.

Een belastingplichtige moet evenwel altijd zijn recht op aftrek van btw zelf bewijzen. De Administratie stelt bijgevolg dat de persoon die door ondubbelzinnige daden de wil uit geregeld in het kader van een economische activiteit in de wet bedoelde handelingen te verrichten, de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgt zodra hij die daden heeft gesteld.

In [het arrest Inzo, zaak C-110/94 van 29.02.1996](#), stelt het Europees Hof zelfs dat ingeval de Belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om een aanvang te maken met een economische activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden en bijgevolg de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige heeft, de opdracht van een rentabiliteitsstudie met betrekking tot de beoogde activiteit als een economische activiteit in de zin van die bepaling kan worden aangemerkt, zelfs indien deze studie ten doel heeft te onderzoeken, in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is. De hoedanigheid van btw-belastingplichtige kan niet met terugwerkende kracht worden ontnomen zodat de afgetrokken btw met betrekking tot vermelde studie niet moet teruggestort worden.

C In casu gedane vaststellingen

De rechtbank van eerste aanleg van Waals-Brabant vindt evenwel dat de belastingplichtige in gebreke blijft om aan te tonen dat de aankoopfacturen, waarop de btw in aftrek werd gebracht, betrekking hebben op een met btw belastbare activiteit daar de aangegeven ontvangsten niets te maken hebben met de exploitatie van 'een vakantiehuis'.

Er werd ook geen enkel bewijs voorgelegd dat er publiciteit zou gevoerd geweest zijn voor de activiteit, terwijl er geen dossier werd ingediend om een officiële erkenning te verkrijgen als vakantiehuis.

Tot in het jaar 2018 is aangetoond dat er geen enkel plan was om de activiteit van verhuur van gastenkamers aan te vatten.

De rechtbank beslist daardoor dat betrokken niet de werkelijke bedoeling had om zijn eigendom te gebruiken voor de verhuur van gastenkamers. Bij gebrek aan bewijsvoering door de belastingplichtige verwerpt de rechtbank de in aftrek gebrachte btw.¹

D Opmerking

Veel belastingplichtigen zijn in de overtuiging dat ze enkel btw kunnen in aftrek brengen vanaf het ogenblik dat er ook inkomsten zijn die de economische activiteit daardoor aantonen. Dit is niet zo.

Aldus is het mogelijk dat een persoon die wenst een bakkerij te beginnen en daarvoor in november 2021 een bakkersoven aankoopt, terwijl hij pas op 1 maart 2022 zijn bakkerij kan openen en dan begint te verkopen, de btw op de aankoop van de bakkersoven volledig in aftrek brengt. Het gaat immers om een voorafgaande verrichting, waarbij duidelijk is dat de intentie bestaat om een economische activiteit uit te oefenen.

En die activiteit wordt nadien ook effectief uitgeoefend.

In dit geval kan er ook geen sprake zijn van enige (jaarlijkse) herziening van de afgetrokken btw op bedrijfsmiddelen. In [het KB nr. 3, artikel 9, § 1](#), is immers opgenomen dat het herzieningstijdvak voor bedrijfsmiddelen slechts een aanvang neemt op het ogenblik van de eerste ingebruikneming van dat bedrijfsmiddel.

¹ [Rb. Waals-Brabant, 03.09.2021, rolnr. 19/346/A – 19/677/A.](#)

Iemand die de hoedanigheid van belastingplichtige niet bezit op het tijdstip dat de handelingen worden gesteld waarop hem btw in rekening wordt gebracht of op het tijdstip dat hij de btw betaalt wegens de invoer van goederen in België kan zijn recht op aftrek niet uitoefenen.

In het verleden stond de Administratie een belastingplichtige toe de btw te recupereren die geheven werd op een tijdstip dat het voornemen om belastbare handelingen te gaan stellen hoegenaamd niet bestond.¹

Het ging hier enkel om de recuperatie van een deel van de oorspronkelijk aangerekende btw, in functie van de nog te lopen termijn van het herzieningstijdvak van vijf of vijftien jaar, al naargelang het gaat om roerende (uitgave groter dan 250 euro – vanaf het jaar 2014 is dit 1.000 euro) dan wel om nieuwe onroerende investeringen.

Op 20 december 2005 heeft de Administratie echter op de site van financiën de Beslissing nr. E.T.110.412 gepubliceerd als reactie op het arrest Waterschap Zeeuws-Vlaanderen van het Europese Hof van Justitie². In voornoemd arrest heeft het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen enkel het standpunt bevestigd dat hij reeds had ingenomen in het [arrest van 11 juli 1991 in de zaak C-97/90, Hansgeorg Lennartz t. Finanzamt München III.](#)

In deze arresten heeft het hof geoordeeld dat [artikel 17 Zesde Richtlijn](#) het tijdstip bepaalt waarop het recht op aftrek ontstaat en dat uit deze bepaling volgt dat enkel de hoedanigheid waarin de betrokken persoon op het tijdstip van de aanschaf van het goed heeft gehandeld, kan bepalen of er een recht op aftrek bestaat. Bovendien heeft zij erop gewezen dat [artikel 20 Zesde Richtlijn](#) evenwel geen bepaling betreffende het ontstaan van een recht op aftrek bevat, maar de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek vastlegt en dus geen recht op aftrek in het leven kan roepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste handelingen betaalde belasting kan omzetten in aftrekbare belasting in de zin van voormeld [artikel 17](#).

Volgens de Administratie volgt uit deze jurisprudentie dus duidelijk dat wanneer een natuurlijke 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 van de aankoop van dit goed volledig of gedeeltelijk in aftrek te brengen.

Bijgevolg, en rekening houdend met wat voorafgaat, wordt de Beslissing nr. E.T.18.235 van 10 november 1976, die een belastingplichtige de mogelijkheid bood om een gedeelte in aftrek te brengen van de belasting geheven van de verkrijging van een bedrijfsmiddel van toen hij nog niet de hoedanigheid van belastingplichtige had, vanaf 1 juli 2005 ingetrokken. Hetzelfde geldt uiteraard voor andere door de Administratie gepubliceerde commentaren en, onder meer, voor het antwoord op de parlementaire vraag nr. 25 van 26 januari 1982 van de heer senator Jorissen³.

Veiligheidshalve en teneinde elk misverstand te vermijden, wordt benadrukt dat de laatste beslissing uiteraard niets te maken heeft met de situatie waarin een persoon die, hoewel hij nog niet voor de btw is geïdentificeerd, kosten maakt in het kader van handelingen die onmiskenbaar ter voorbereiding zijn van de uitoefening van een economische activiteit. In dergelijke veronderstelling heeft deze persoon wegens deze voorbereidende handelingen de hoedanigheid van btw-belastingplichtige en mag hij bijgevolg de belasting geheven van de verkregen goederen en diensten in aftrek brengen, zelfs indien deze handelingen zijn btw-identificatie voorafgaan⁴.

¹ [Vr. nr. 84, de heer Dalem, 6 december 1984](#); Vr. en Antw., Senaat, 1984-1985, nr. 14.

² [HvJ, 2 juni 2005, zaak C-378/02, arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen.](#)

³ [Vr. 25, de heer Jorissen, 26 januari 1982](#); Vr. en Antw., Senaat, 1981-1982, nr. 5.

⁴ [HvJ, 14 februari 1985, zaak C-268/83, arrest Rompelman.](#)

1.4.5.3. Een investeringsgoed aangekocht door een gemeente anders dan als publiekrechtelijk persoon

Ter gelegenheid van de aankoop van een onroerende investering die zowel aangewend kan worden voor aan btw onderworpen handelingen als aan niet aan btw onderworpen handelingen, heeft een publiekrechtelijk lichaam, dat al als btw-belastingplichtige geregistreerd is, niet uitdrukkelijk haar intentie verklaard om het goed toe te wijzen aan een met btw belastbare handeling, zonder dat evenwel werd uitgesloten dat dit voor dergelijke handelingen aangewend zou worden.

Heeft het publiekrechtelijk lichaam (de gemeente) het recht om de over de investeringsuitgaven betaalde voorbelasting via een herziening af te trekken wanneer het betrokken investeringsgoed in eerste instantie is gebruikt voor een

handeling die niet onderworpen is aan de btw – in casu bij de uitvoering van taken die de gemeente heeft als overheid – en daarna tevens voor het verrichten van belastbare handelingen?

Volgens het Europees Hof moet het in elk afzonderlijk geval te verrichten onderzoek waarbij wordt nagegaan of aan die voorwaarde is voldaan, worden uitgevoerd op basis van een ruime uitlegging van het begrip ‘verwerving, als belastingplichtige’¹.

Bijgevolg heeft een publiekrechtelijk lichaam recht op herziening van de aftrek van de over een onroerend investeringsgoed betaalde btw, waarin

- ten eerste dit goed bij de verwerving ervan naar zijn aard zowel voor belaste als voor niet-belaste handelingen kan worden gebruikt, maar in eerste instantie voor niet-belaste handelingen is gebruikt
- en ten tweede dat publiekrechtelijke lichaam niet uitdrukkelijk heeft verklaard dat het voornemens was om dat goed te bestemmen voor een belaste handeling, maar ook niet heeft uitgesloten dat het daarvoor zou worden gebruikt.

Essentieel is dat voldaan wordt aan de in [artikel 168 van Richtlijn 2006/112](#) gestelde voorwaarde dat de belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld toen hij het goed in kwestie verwierf².

¹ HvJ, 25 juli 2018, arrestGminaRyjevo, punt 54, eur-lex.europa.eu.

² HvJ, 25 juli 2018, arrestGminaRyjevo, punt 59.

1.4.5.4. Recht op aftrek dat ontstaat vóór de registratie als belastingplichtige

De situatie beschreven onder de voorgaande rubriek b) is uiteraard niet vergelijkbaar met de toestand waarbij een persoon, weliswaar de hoedanigheid bezittend van belastingplichtige, geen recht op aftrek heeft van de btw die de door hem verworven roerende of onroerende bedrijfsmiddelen bezwaart om reden dat hij op het tijdstip van de verwerving enkel vrijgestelde handelingen verricht bij toepassing van [artikel 44 W.Btw](#).

In het vakjargon wordt de hiervoor beoogde belastingplichtige een ‘vrijgestelde belastingplichtige’ genoemd.

Inderdaad, een vrijgestelde belastingplichtige verkeert, wanneer het er op aankomt alsnog btw te recupereren op roerende of onroerende bedrijfsmiddelen die hij heeft verworven op een tijdstip waarop hij nog niet de hoedanigheid van gewone belastingplichtige had, op het vlak van eventuele herzieningen in een ietwat riantere positie dan een niet-belastingplichtige.

De vrijgestelde belastingplichtige kan inderdaad nog een deel recupereren van de oorspronkelijk aangerekende btw, in functie van de nog te lopen termijn van het herzieningstijdvak van vijf of vijftien jaar, al naargelang het gaat om roerende (uitgave groter dan 250 euro – vanaf het jaar 2014 is dit 1.000 euro) dan wel om nieuwe onroerende investeringen.

Dit standpunt werd in een arrest van 30 maart van het Europees Hof van Justitie nog eens uitdrukkelijk bevestigd: [het artikel 20 Zesde Richtlijn](#) moet aldus worden uitgelegd dat de in dit artikel voorziene herziening ook van toepassing is in geval 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 btw onderworpen activiteit¹.

De Belgische wetgeving werd aangepast, aan de hand van het btw-belastingplichtig maken van de notarissen en de gerechtsdeurwaarders op 1 januari 2013. Hiervoor wordt verwezen naar [7. Herziening bij overgang hoedanigheid vrijgestelde belastingplichtige naar gewone belastingplichtige – wetgeving, infra](#).

In de aangehaalde zaak werd het Hof geconfronteerd met een gerenoveerd gebouw dat eerst werd gebruikt voor een vrijgestelde activiteit (verhuur), zodat de opgelopen btw op dat ogenblik niet kon worden afgetrokken. Achteraf, wanneer de belastingplichtige er vervolgens voor gekozen had het investeringsgoed te verhuren met btw, hetgeen mogelijk is in Finland mits optie, dan heeft de belastingplichtige de mogelijkheid de niet-afgetrokken btw te herzien. Weliswaar moet hierbij rekening gehouden met het reeds verlopen deel van de herzieningsperiode.

¹ [HvJ, 30 maart 2006, zaak C-184/04, arrest Uudenkaupungin Kaupunki, nr. 42.](#)

1.4.5.5. Geen recht op aftrek van btw wanneer de betrokken kosten betrekking hebben op vroegere niet-btw-plichtige activiteiten

Het Europees Hof van Justitie heeft geoordeeld dat men geen recht op aftrek heeft van de btw, wanneer kosten die bezwaard zijn met de kwestieuze btw verband houden met vroegere niet-btw-plichtige activiteiten¹.

Het is nuttig een situatieschets te maken teneinde de gerezen problematiek te verduidelijken.

Investrand bv (NL) verkocht op 3 augustus 1989 haar aandelen in een Nederlands kledingbedrijf aan Hi-Tec Sports. In de overeenkomst werd opgenomen dat naast een vaste vergoeding, Investrand eveneens een vergoeding zou ontvangen die afhankelijk was van de winstevolutie van het kledingbedrijf tussen 1989 en 1992.

Pas vanaf 1 januari 1993 is Investrand activiteiten (in het bijzonder managementdiensten, o.m. aan het kledingbedrijf) gaan ontwikkelen die haar het statuut van btw-plichtige verleende. Daarvoor was zij een loutere passieve holdingmaatschappij en werd zij dan ook als niet-btw-plichtige aanzien.

Investrand werd geconfronteerd met kosten voor juridisch advies. De btw op deze kosten bracht zij daarbij in aftrek, wat niet aanvaard werd door de Nederlandse belastingdienst. Om die reden werd een prejudiciële vraag gesteld aan het Europees Hof van Justitie, waarbij de rechter wou vernemen of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang wordt aangenomen tussen bepaalde, door een btw-plichtige afgenoemde prestaties en door diezelfde btw-plichtige nog te verrichten belaste handelingen, wanneer de betrokken prestaties werden afgenoemd met het oog op de vaststelling van een geldvordering die deel uitmaakt van zijn vermogen, maar is ontstaan vooraleer men btw-plichtige werd.

Teneinde effectief een recht op aftrek te hebben en de omvang van dit recht te bepalen moet er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat². Het recht op aftrek van btw veronderstelt immers dat de gedane uitgaven waarop deze btw drukt, deel uitmaken van de prijs van de belaste handelingen in een later stadium³.

Echter, een btw-plichtige heeft ook een recht op aftrek, bij afwezigheid van een dergelijk rechtstreeks en onmiddellijk verband, wanneer de betrokken kosten deel uitmaken van de algemene kosten en via deze weg opgenomen zijn in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten⁴.

Het Hof van Justitie verwijst naar het gegeven dat de verkoop van de aandelen waarvan sprake in het geding geen economische activiteit vormt in de zin van de btw-regelgeving⁵. Dit is eveneens het geval ten aanzien van de handelingen die Investrand stelde om haar schuldvordering te innen of de waarde ervan te laten bepalen. Dergelijke handelingen vloeien immers louter voort uit de hoedanigheid van schuldeiser en vormen geen tegenprestatie op zich voor enige economische activiteit.

Om voornoemde redenen bestaat er volgens het Hof geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de gemaakte advieskosten en de één of meer specifieke handelingen waarvoor een recht op aftrek zou bestaan.

De vraag is dan nog of de betrokken kosten als algemene kosten kunnen worden gezien die een rechtstreeks en onmiddellijk verband zouden hebben met de gehele economische activiteit van Investrand.

Het Hof stelt in dit verband vast dat het loutere feit dat de betrokken schuldvordering deel uitmaakt van het vermogen van Investrand, niet volstaat om te kunnen vaststellen dat de gemaakte advieskosten ook een rechtstreeks en onmiddellijk verband zouden hebben met haar economische activiteit, die een recht op aftrek zou genereren.

Er kan immers niet worden aangetoond dat Investrand de betrokken kosten niet zou hebben gemaakt, wanneer haar btw-statuut niet zou zijn gewijzigd. De afgenoemde diensten werden derhalve louter afgenoemd met het oog op het veiligstellen van een geldelijke tegenprestatie van de aandelenverkoop, waarvoor men, zoals eerder reeds aangehaald, geen recht op aftrek verkrijgt.

De zaak van Investrand verschilt daarbij van de feiten in het arrest Kretztechnik⁶, waar de btw-aftrek voor adviesdiensten afgenoemd met betrekking tot een aandelenuitgifte wel werd aanvaard, in die zin dat in het geval van Kretztechnik de gemaakte kosten uitsluitend hun oorzaak kenden in diens economische activiteit en de kapitaalverhoging waartoe was beslist met het oog op de verdere uitbouw van deze activiteit.

België

Het volstaat te verwijzen naar een antwoord op een parlementaire vraag uit 2006 waarbij de minister van Financiën de principes bevestigde inzake het recht op aftrek die door het Hof in deze zaak werden gevolgd⁷.

- [1 HvJ, 8 februari 2007, zaak C-435/05, arrest Investrand.](#)
- [2 HvJ, 8 juni 2000, zaak C-98/98, arrest Midland Bank; 22 februari 2001, zaak C-408/98, arrest Abbey National en](#)[3 maart 2005, zaak C-32/03, arrest Fini.](#)
- [3 HvJ, 27 september 2001, zaak C-16/00, arrest Cibo Participations.](#)
- [4 HvJ, 26 mei 2005, zaak C-465/03, arrest Kretztechnik.](#)
- [5 HvJ, 20 juni 1996, zaak C-155/94, arrest Welcome Trust en](#)[29 april 2004, zaak C-77/01, arrest EDM.](#)
- [6 HvJ, 26 mei 2005, zaak C-465/03, arrest Kretztechnik.](#)
- [7 Vr. nr. 1346, de heer Wathellet, 27 juni 2006; Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 133.](#)

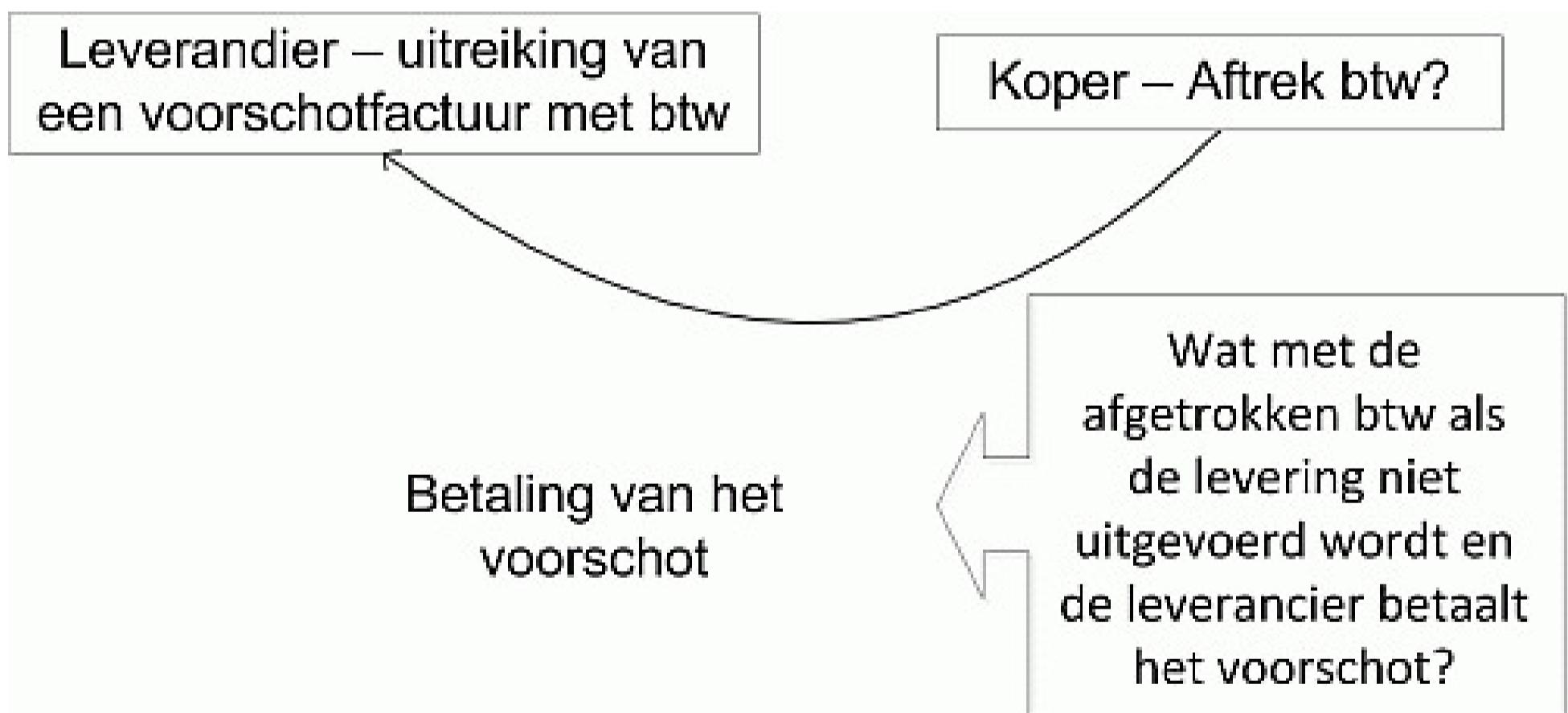
1.4.6. Het recht op aftrek en het begrip regularisatie bij het uitreiken van een voorschotfactuur met betrekking tot een niet uitgevoerde levering

1.4.6.1. Het arrest Firin van het Europees Hof

Een arrest van het Europees Hof behandelt deze problematiek en bespreekt de gevolgen met betrekking tot de aftrek van btw en de regularisatie van de aftrek (herziening)¹.

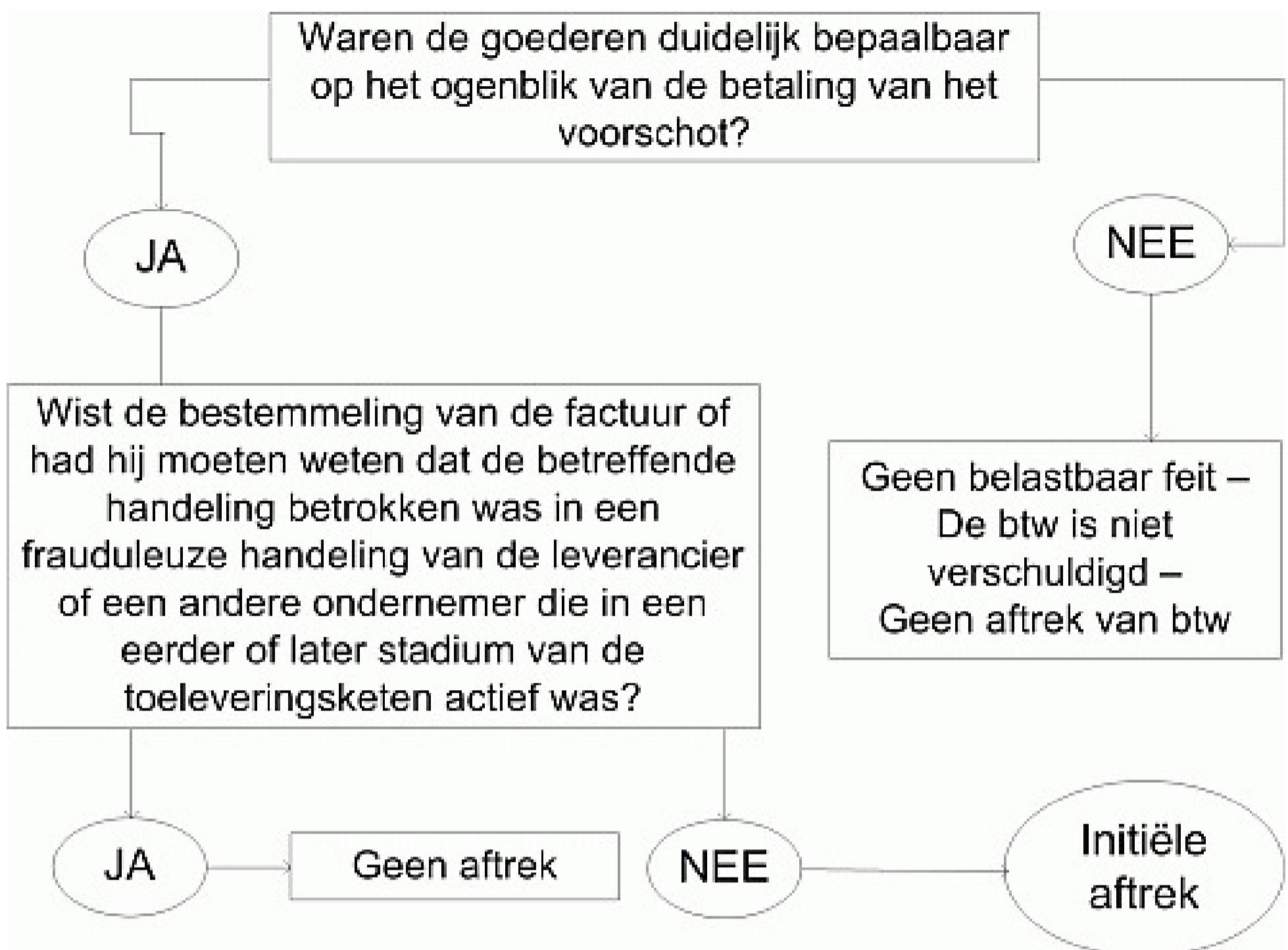
De op te lossen vraag is de volgende: is de aftrek van btw toegelaten door de ontvanger van een factuur, uitgereikt ingevolge de betaling van een voorschot met betrekking tot de levering van goederen en/of moet deze aftrek geregelijkt worden wanneer de levering uiteindelijk niet verricht wordt, terwijl de leverancier schuldenaar van deze btw blijft en het voorschot nog niet terugbetaald heeft?

Het volgende schema visualiseert deze feiten:



¹ [1 HvJ, 13 maart 2014, zaak C-107/13, arrest Firin.](#)

1.4.6.2. De aftrek van btw



1.4.6.3. Regularisatie van de afgetrokken btw

In deze situatie, waaruit blijkt dat volgens de verwijzende rechter de levering van goederen waarvoor Firin een vooruitbetaling heeft gedaan, niet zal plaatsvinden, moet worden vastgesteld dat de voor de vaststelling van het bedrag van die aftrek in aanmerking genomen elementen zijn gewijzigd na de btw-aangifte.

In een dergelijke situatie kan de Belastingadministratie bijgevolg de herziening van de door de belastingplichtige afgetrokken btw verlangen¹.

Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de door de leverancier verschuldigde btw zelf niet is herzien².

Het Europees Hof besluit dat de btw-aftrek door de ontvanger van een factuur die is opgesteld met het oog op de vooruitbetaling voor de levering van goederen, wordt herzien wanneer die levering uiteindelijk niet plaatsvindt, ook al zou de leverancier die belasting nog steeds moeten betalen en de vooruitbetaling niet hebben terugbetaald³.

¹ [HvJ, 13 maart 2014, zaak C-107/13, arrest Firin, nr. 52.](#)

² [HvJ, 13 maart 2014, zaak C-107/13, arrest Firin, nr. 53.](#)

³ [HvJ, 13 maart 2014, zaak C-107/13, arrest Firin, nr. 58.](#)

1.4.6.4. Het arrest Kollroß van het Europees Hof

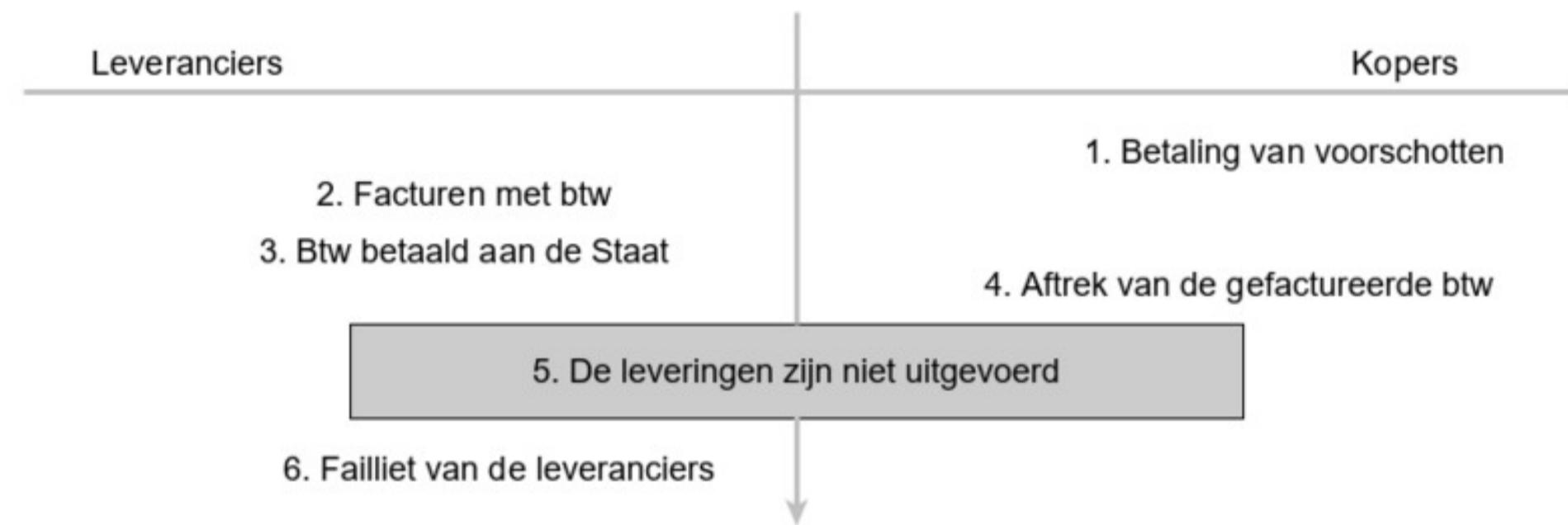
1.4.6.4.1. De feiten

Op 10 april 2010 bestelde Kollroß een warmtekrachtcentrale bij G-GmbH (hierna: 'GA'). GA bevestigde de order op 12 april 2010 en stelde voor het te leveren goed een vooruitbetalingsfactuur van 30.000 euro op die afzonderlijk het verschuldigde btw-bedrag, te weten 5.700 euro, vermeldde. Tegelijkertijd meldde Kollroß zich voor registratiedoeleinden aan als een ondernemer op het gebied van de productie van hernieuwbare energie en op 19 april 2010 maakte hij de gevraagde vooruitbetaling over aan GA. Op 15 juli 2010 stelde GA een tweede vooruitbetalingsfactuur op die een verwijzing bevatte naar de betaling van 19 april 2010. De leveringsdatum stond nog niet vast.

De installatie werd niet geleverd. Tegen GA werd een insolventieprocedure ingeleid, die wegens gebrek aan baten werd beëindigd. De voor rekening van GA handelende personen werden in 88 gevallen strafrechtelijk veroordeeld wegens oplichting in georganiseerd verband en in het kader van hun beroepsuitoefening, alsmede wegens opzettelijk bankroet ten nadele van de kopers van de warmtekrachtcentrales. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt daarentegen niet dat er sprake was van belastingfraude.

Kollroß verzocht, voor het belastingjaar 2010, om aftrek van de voorbelasting over de door hem verrichte vooruitbetaling. De belastingdienst van Dachau ontzegde hem het recht op deze aftrek.

In het schema hierna worden de feiten chronologisch vastgelegd.



1.4.6.4.2. De op te lossen vraag

Kan de Administratie de aftrek van btw weigeren van de btw, voorkomend op de voorschotfacturen, zonder rekening te houden met de teruggave van de btw?

1.4.6.4.3. Verschil met het arrest Firin van het Europees Hof

De goederen waarover het gaat, werden niet geleverd en het ogenblik waarop het zeker werd dat de goederen niet zouden worden geleverd, ligt later dan de datum van betaling van de voorschotten evenals de datum van de daarop betrekking hebbende periodieke btw-aangiften.

De omstandigheden van de zaak Kollroß moeten onderscheiden worden van de zaak Firin:

- De kopers hadden zelfs vóór de daadwerkelijke levering van de goederen waarvoor zij vooruitbetalingen hadden gedaan, uit die goederen al inkomsten verkregen. De kopers hadden de betrokken goederen al verhuurd en hadden daarvoor huur ontvangen. Die in een eerder fase belaste goederen zijn dus wel degelijk, tot op zekere hoogte, gebruikt voor in een latere fase belaste handelingen.
- De door de kopers bestelde goederen konden niet worden geleverd ten gevolge van oplichtingshandelingen, gepleegd in georganiseerd verband, waarbij de vertegenwoordigers van de leveranciers betrokken waren, waardoor insolventieprocedures tegen de laatstgenoemden zijn ingeleid, waarvan één bij gebrek aan baten werd beëindigd.

Er is bijgevolg geen btw-fraude in dezen, in tegenstelling tot het arrest FIRIN.

Het staat vast dat de btw over de vooruitbetalingen door de leveranciers aan de schatkist is afgedragen. Aangezien deze leveranciers, gelet op het feit dat zij zich in staat van insolventie bevinden, die vooruitbetalingen niet zullen teruggeven, zal de btw die de leveranciers op grond van de ontvangst van die vooruitbetalingen aan de schatkist verschuldigd zijn, niet hoeven te worden herzien overeenkomstig de [artikelen 65, 90 en 123 van de Btw-richtlijn 2006/112](#). Hieruit volgt dat de uitoefening van het recht op btw-aftrek door de kopers uit hoofde van diezelfde vooruitbetalingen geen risico van verlies van belastinginkomsten voor de schatkist oplevert.

1.4.6.4.4. Beslissing van het Europees Hof

Het Hof heeft in punt 57 van het arrest van 13 maart 2014, FIRIN, geoordeeld dat de omstandigheid dat de door de leverancier verschuldigde btw zelf niet is herzien, in beginsel niet van invloed is op het recht van de belastingdienst om

de terugbetaling te eisen van de btw die de koper van de goederen uit hoofde van de vooruitbetaling voor een dergelijke levering in aftrek heeft gebracht.

Evenwel moet opgemerkt worden dat, in geval van herziening van het recht op aftrek in een situatie waarin de vooruitbetaling niet werd terugbetaald, het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd wordt door de mogelijkheid – waarin de lidstaten in hun wetgeving moeten voorzien – voor de koper om van zijn leverancier de teruggave te verkrijgen van de gedane vooruitbetaling voor de goederenlevering die uiteindelijk niet werd verricht¹.

Het zou, gelet op de staat van insolventie waarin de leveranciers zich bevinden, voor de kopers buitensporig moeilijk of zelfs onmogelijk zijn om de teruggave te verkrijgen van de vooruitbetalingen die zij met het oog op de levering van de bestelde goederen te goeder trouw hebben gedaan.

Overigens heeft het Hof ter zake van gevallen waarin btw wegens het ontbreken van een belastbare handeling onterecht werd gefactureerd, geoordeeld dat het inderdaad zo is dat de beginselen van neutraliteit en van doeltreffendheid, in beginsel, niet in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling volgens welke alleen de leverancier de bevoegde belastingautoriteiten om teruggave van onverschuldigd afgedragen btw-bedragen kan verzoeken en de afnemer het onverschuldigd betaalde bedrag langs civielrechtelijke weg van die leverancier kan terugvorderen. Het Hof heeft evenwel tevens geoordeeld dat deze beginselen kunnen vereisen dat, als een dergelijke vordering onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de leverancier, de afnemer zijn vordering rechtstreeks kan richten tot de belastingautoriteiten².

Deze overwegingen zijn mutatis mutandis van toepassing in omstandigheden als die aan de orde in de hoofdgedingen. Mochten de kopers verplicht worden de toegepaste aftrekken van de btw over de door hen gedane vooruitbetalingen te herzien en mochten deze vooruitbetalingen door de leveranciers niet worden teruggegeven, dan zouden de kopers dus, volgens de overwegingen in het vorige punt, over een schuldvordering op de belastingautoriteiten beschikken, waarvan het bedrag identiek is aan het bedrag dat de belastingautoriteiten in het kader van die herziening hebben geïnd³.

Volgens het Europees Hof zou het echter kennelijk onredelijk zijn om die kopers ertoe te verplichten die aftrekken te herzien en vervolgens een vordering tegen de belastingautoriteiten in te stellen om de teruggave van de btw over de betrokken vooruitbetalingen te verkrijgen⁴.

Dit arrest is belangrijk in de zin dat het de onmogelijkheid betekent voor de Administratie om in aftrek gebrachte btw terug te eisen, in principe terecht, maar uiteindelijk niet verschuldigd in de mate waarin de leverancier insolvabel is.

¹ Zie naar analogie [HvJ, 31 januari 2013, zaak C-643/11, arrest LVK](#), punt 48, en [13 maart 2014, zaak C-107/13, arrest FIRIN](#), punt 55.

² Zie in die zin HvJ, [15 maart 2007, zaak C-35/05, arrest Reemtsma Cigarettenfabriken](#), punten 39, 41 en 42.

³ [HvJ, 31 maart 2018, zaken C-660/16 en C-661/16, arrest Kollroß](#), punt 67.

⁴ [HvJ, 31 maart 2018, zaken C-660/16 en C-661/16, arrest Kollroß](#), punt 67.

1.4.7. Het recht op aftrek ontstaat niet op grond van een herziening

1.4.7.1. Het arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen van het Europees Hof

Of er al dan niet recht op aftrek van btw bestaat, moet worden beoordeeld op het ogenblik van het ontstaan van het recht op aftrek. De wetgeving betreffende de herziening van de aftrek regelt enkel de modaliteiten van de aftrek, maar beïnvloedt niet het bestaan ervan.

Dit althans is de inhoud van een [arrest van 2 juni 2005 in de zaak Waterschap Zeeuws-Vlaanderen \(hierna WZV genoemd\)](#)¹.

Een voorbeeld moet de problematiek verduidelijken.

Iemand start zijn btw-plichtige economische activiteiten op en beschikt op dat ogenblik over een eerder aangekochte auto die hij voortaan intensief zal gebruiken.

De vraag stelt zich of hij de initieel betaalde btw alsnog in aftrek kan brengen à rato van de nog niet verstreken kalenderjaren van de herzieningstermijn. Let wel, op het ogenblik van de aankoop van de auto had hij niet de hoedanigheid van belastingplichtige.

Het hof heeft deze vraag negatief beantwoord. Volgens het Hof is een positieve herziening overeenkomstig [artikel 20 Zesde Richtlijn](#) slechts mogelijk indien de betrokken reeds op het ogenblik van de verwerving van het goed de hoedanigheid van belastingplichtige bezit.

Deze uitspraak loopt niet gelijk met de op vandaag geldende en in de praktijk toepasselijke Belgische btw-wetgeving.

De feiten

Het WZV is een publiekrechtelijk lichaam dat belast is met de waterstaatkundige verzorging van een bepaald gebied in Nederland. Deze taken brengen mee dat het WZV optreedt als een overheid in de zin van de btw-wetgeving. Het WZV is bijgevolg niet btw-plichtig wanneer het zijn taken vervult.

In zijn hoedanigheid van overheidsinstantie heeft het WZV een rioolwaterzuiveringsinstallatie laten oprichten. Vier jaar na de voltooiing ervan verkocht het WZV de waterzuiveringsinstallatie aan een stichting. Op dezelfde dag sloot de stichting een overeenkomst om de installatie voor een periode van negen jaar aan WZV terug te verhuren.

WZV en de stichting opteerden allebei voor belastingheffing, zowel op de verkoop als op de verhuur, hetgeen ze volgens de Nederlandse regeling mochten doen. Het Nederlandse recht preciseert tevens dat overheidslichamen belastingplichtigen zijn voor de levering van onroerende zaken en de rechten die daarop betrekking hebben.

Er werd btw betaald over beide transacties en WZV diende een aanvraag in tot recuperatie van de btw betaald over de oorspronkelijke bouw van de installatie. De gevraagde aftrek bedroeg 5/10 van het totaal, omdat vijf jaren van de periode voor herziening van tien jaar waren verstreken. De Nederlandse Belastingadministratie kon zich daar niet in vinden en wees het verzoek af.

Uiteindelijk komt de zaak voor bij het Europese Hof van Justitie waar o.m. de navolgende vraag wordt gesteld:

Heeft een publiekrechtelijk lichaam dat als overheid een investeringsgoed koopt en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, in het kader van deze verkoop recht op herziening in zijn voordeel van de bij de aanschaf van het goed betaalde btw.

Omdat het recht op aftrek ontstaat op het ogenblik dat de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, stelt het Hof dat in deze zaak enkel de hoedanigheid van de persoon op dat ogenblik het al dan niet bestaan van het recht op aftrek kan bepalen. Het systeem van de herzieneringen regelt enkel de berekening van de aftrek, maar kan zelf geen recht op aftrek laten ontstaan. Met andere woorden, als een publiekrechtelijk lichaam bij de aankoop van een investeringsgoed handelt als overheid, is het op dat ogenblik een niet-belastingplichtige. Als niet-belastingplichtige heeft het geen recht op aftrek. Wanneer diezelfde overheid nadien datzelfde investeringsgoed verkoopt als belastingplichtige, heeft ze nog steeds geen recht op aftrek. Ze was immers geen belastingplichtige op het ogenblik dat het recht op aftrek ontstond. Bij een grondige lezing van voornoemd arrest moet men zich vragen gaan stellen in verband met de Belgische toepassing van de hier aangebrachte problematiek. De Belgische Administratie gaat er van uit dat een positieve herziening in een dergelijke situatie blijkbaar een normaal gegeven is. Denk hierbij maar terug aan onze beginnende zelfstandige die een gedeelte van de btw kan recupereren van de btw die de aankoop van de wagen, enkele jaren voor aanvang van zijn zelfstandige activiteit heeft bezwaard.

Op 20 december 2005 heeft de Administratie op de site van financiën de Beslissing nr. T. 110.412 gepubliceerd als reactie op voornoemd arrest Waterschap Zeeuws-Vlaanderen van het Europese Hof van Justitie². Volgens de Administratie volgt uit deze jurisprudentie dus duidelijk dat wanneer een natuurlijke persoon of rechtspersoon een goed heeft gekocht in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige en hij vervolgens de hoedanigheid van belastingplichtige krijgt en dit goed als bedrijfsmiddel voor zijn economische activiteit gebruikt, het hem niet is toegestaan om de belasting geheven van de aankoop van dit goed volledig of gedeeltelijk in aftrek te brengen.

Bijgevolg, en rekening houdend met wat voorafgaat, wordt de Beslissing nr. ET. 18.235 van 10 november 1976, die een belastingplichtige de mogelijkheid bood om een gedeelte in aftrek te brengen van de belasting geheven van de verkrijging van een bedrijfsmiddel van toen hij nog niet de hoedanigheid van belastingplichtige had, vanaf 1 juli 2005 ingetrokken. Hetzelfde geldt uiteraard voor andere door de Administratie gepubliceerde commentaren en, onder meer, voor het antwoord op de Parlementaire Vraag nr. 25 van 26 januari 1982 van de heer senator Jorissen³.

Veiligheidshalve en teneinde elk misverstand te vermijden, wordt benadrukt dat de huidige beslissing uiteraard niets te maken heeft met de situatie waarin een persoon die, hoewel hij nog niet voor de btw is geïdentificeerd, kosten maakt in het kader van handelingen die onmiskenbaar ter voorbereiding zijn van de uitoefening van een economische activiteit. In dergelijke veronderstelling heeft deze persoon wegens deze voorbereidende handelingen de hoedanigheid van btw-belastingplichtige en mag hij bijgevolg de belasting geheven van de verkregen goederen en diensten in aftrek brengen, zelfs indien deze handelingen zijn btw-identificatie voorafgaan⁴.

Deze beslissing van de Administratie lijkt op het eerste zicht een opportunistische beslissing te zijn. Rekening houdend met het gegeven dat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in zijn [arrest van 2 juni 2005 in de zaak C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen](#)⁵ in feite slechts het standpunt bevestigd heeft dat hij reeds had ingenomen in [het arrest van 11 juli 1991 in de zaak C-97/90 inzake Lennartz](#) lijkt deze plotse koerswijziging inderdaad een andere oorzaak te hebben.

En deze oorzaak is wellicht te zoeken in de problematiek die is ontstaan in hoofde van de ontstane belastingplicht van gemeenten in het kader van het rioolbeheer, die op zijn beurt het gevolg is van een Europese Saneringsrichtlijn ter zake van gemeentelijk afval- en rioolwater⁶.

Inderdaad, bij handhaving van de tolerantie houding die voordien werd ingenomen ter zake van een eventuele uit te voeren positieve herziening door beginnende belastingplichtigen, had dit de Overheid immense bedragen aan terugvorderbare btw kunnen kosten wanneer de gemeenten zouden zijn overgegaan tot de terugvordering van de btw geheven op de aanleg en verbetering van het rioleringsnet tijdens het voorbije decennium.

Heeft de Administratie immers niet in een op de site van financiën gepubliceerde beslissing gezegd dat, wat betreft de herziening in het voordeel van de gemeenten van de aftrek van de btw geheven van bedrijfsmiddelen, in casu de rioolinstructuur, moet rekening worden gehouden met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in de zaak Waterschap Zeeuws Vlaanderen⁷? In dat verband verwijst de Administratie explicet naar de Beslissing nr. E.T.110.412 van 20 december 2005⁸.

In deze beslissing wordt duidelijk gesteld dat de minister heeft beslist dat de gemeenten die de hoedanigheid van belastingplichtige verkregen vóór 1 juli 2005 zich nog kunnen beroepen op het vroegere administratieve standpunt dat aan belastingplichtigen de mogelijkheid bood om een gedeelte in aftrek te brengen van de belasting geheven van de verkrijging van een bedrijfsmiddel aangekocht of verkregen toen zij nog niet de hoedanigheid van belastingplichtige hadden.

De beslissing eindigt aldus:

De gemeenten die rekening houdend met hetgeen voorafgaat, de hoedanigheid van belastingplichtige slechts verkregen vanaf 1 juli 2005 kunnen bijgevolg geen herziening in hun voordeel krijgen van de btw geheven op de bedrijfsmiddelen die ze hebben aangekocht toen ze nog niet de hoedanigheid van belastingplichtige hadden.

Zie in dit verband eveneens de [Administratieve beslissing van 28 maart 2006 nr. E.T.110.925](#) waarin wordt gestipuleerd: 'de minister van Financiën heeft beslist dat de gemeenten die de hoedanigheid van belastingplichtige verkregen voor 1 juli 2005 zich nog kunnen beroepen op het vroegere administratieve standpunt dat aan belastingplichtigen de mogelijkheid bood om een gedeelte in aftrek te brengen van de belasting geheven van de verkrijging van een bedrijfsmiddel aangekocht of verkregen toen zij nog met de hoedanigheid van belastingplichtige hadden'. Anderzijds, zullen 'de gemeenten die (...) de hoedanigheid van belastingplichtige slechts verkregen vanaf 1 juli 2005 (...) bijgevolg geen herziening in hun voordeel (kunnen) krijgen van de btw geheven op de bedrijfsmiddelen die ze hebben aangekocht toen ze nog niet de hoedanigheid van belastingplichtige hadden⁹'.

De Btw-administratie had verwacht dat het recht op aftrek voor de jaren 2001 tot 2004 zou geweigerd worden voor een belastingplichtige vermits de [Beslissing nr. E.T.18.235 van 10 november 1976](#) niet in overeenstemming was met de Btw-richtlijn. Zelfs al is dit correct, de om wetgevingstechnische redenen vastgestelde onwettigheid van deze beslissing (het niet vragen van het voorafgaand advies aan de Raad van State) is niet van aard afbreuk te doen aan het gewettigd karakter van het opgewekt vertrouwen, zodat de aftrek terecht verricht wordt¹⁰.

Het Hof van Cassatie heeft blijkbaar een andere mening en vernietigt het arrest van het Gentse hof van beroep. Volgens dit Hof kan het algemeen beginsel van niet-retroactiviteit zich niet verzetten tegen de toepassing van die interpretatie op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist.

Het schijnt dat deze vernietiging het gevolg is van een niet-adecuate motivatie van het arrest in beroep op het principe van de niet-retroactiviteit van de wetten opgenomen in het Burgerlijk Wetboek. Het blijft bewezen dat de Belgische Staat zich niet kan beroepen op een onjuiste omzetting van de Btw-richtlijn. Volgens een constante rechtspraak kan een richtlijn geen verplichtingen creëren in hoofde van een particulier en kan die bijgevolg ook niet tegen haar ingeroepen worden.¹¹.

Dit is tevens een toepassing van het principe:

'The State cannot plead its own wrong (Nemo auditur propriam turpitudinem allegans)'

- 1 HvJ, 2 juni 2005, zaak C-378/02, arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen.
- 2 HvJ, 2 juni 2005, zaak C-378/02, arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen.
- 3 Vr. 25, de heer Jorissen, 26 januari 1982; Vr. en Antw., Senaat, 1981-1982, nr. 5.
- 4 HvJ, 14 februari 1985, zaak C-268/83, arrest Rompelman.
- 5 HvJ, 2 juni 2005, zaak C-378/02, arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen.
- 6 Mond. vr. nr. 9928, de heer De Groote, 25 januari 2006; Beknopt Verslag, Kamercommissie Financiën, Com 825, p. 5-6.
- 7 HvJ, 2 juni 2005, zaak C-378/02, arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen.
- 8 Beslissing van 28 maart 2006, nr. E.T.110.925.
- 9 Beslissing van 28 maart 2006, nr. E.T.110.925.
- 10 Gent, 11 juni 2013, rolnr. 2012/AR/1367.
- 11 Cass., 14 januari 2016, rolnr. F.14.0015.N.

1.4.7.2. Het arrest Gmina Ryjewo van het Europees Hof

Ter gelegenheid van de aankoop van een onroerende investering die zowel aangewend kan worden voor aan btw onderworpen handelingen als aan niet aan btw onderworpen handelingen, heeft een publiekrechtelijk lichaam, dat al als btw-belastingplichtige geregistreerd is, niet uitdrukkelijk haar intentie verklaard om het goed toe te wijzen aan een met btw belastbare handeling, zonder dat evenwel werd uitgesloten dat dit voor dergelijke handelingen aangewend zou worden.

Heeft het publiekrechtelijk lichaam (de gemeente) het recht om de over de investeringsuitgaven betaalde voorbelasting via een herziening af te trekken wanneer het betrokken investeringsgoed in eerste instantie is gebruikt voor een handeling die niet onderworpen is aan de btw – in casu bij de uitvoering van taken die de gemeente heeft als overheid – en daarna tevens voor het verrichten van belastbare handelingen?

Volgens het Europees Hof moet het in elk afzonderlijk geval te verrichten onderzoek waarbij wordt nagegaan of aan die voorwaarde is voldaan, worden uitgevoerd op basis van een ruime uitlegging van het begrip 'verwerving, als belastingplichtige'¹.

Bijgevolg heeft een publiekrechtelijk lichaam recht op herziening van de aftrek van de over een onroerend investeringsgoed betaalde btw, waarin

- ten eerste dit goed bij de verwerving ervan naar zijn aard zowel voor belaste als voor niet-belaste handelingen kan worden gebruikt, maar in eerste instantie voor niet-belaste handelingen is gebruikt,
- en ten tweede dat publiekrechtelijke lichaam niet uitdrukkelijk heeft verklaard dat het voornemens was om dat goed te bestemmen voor een belaste handeling, maar ook niet heeft uitgesloten dat het daarvoor zou worden gebruikt.

Essentieel is dat voldaan wordt aan de in [artikel 168 van Richtlijn 2006/112](#) gestelde voorwaarde dat de belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld toen hij het goed in kwestie verwierf².

¹ HvJ, 25 juli 2018, arrest GminaRyjevo, punt 54.

2 HvJ, 25 juli 2018, arrest GminaRyjevo, punt 59.

1.4.8. Kan een belastingplichtige tegelijkertijd een recht op aftrek uitoefenen en toch een vrijstelling van de nationale wetgeving toepassen die niet is aangepast aan de Btw-richtlijn?

Een arrest van het Europees Hof bevestigt dat wanneer een vrijstelling naar nationaal recht onverenigbaar is met de Btw-richtlijn, het voor een belastingplichtige niet mogelijk is in aanmerking te komen voor die vrijstelling en bovendien aanspraak te maken op het recht op aftrek¹.

1 [HvJ, 26 februari 2015, zaak C-144/13, arrest VDP Dental Laboratory nv, eur-lex.](#)

1.4.8.1. Feiten

Een in Nederland gevestigde belastingplichtige (VDP Dental Laboratory nv) kon op het ogenblik van de feiten niet als tandtechnicus worden beschouwd zoals voorzien in de vrijstelling van [artikel 132, lid 1, e\) Btw-richtlijn](#).

Nochtans baseerde deze onderneming zich op [artikel 11, lid 1,g\), punt 1 W.Btw](#) om de levering van tandprothesen met vrijstelling van btw te verrichten.

Terzelfder tijd meende ze recht te hebben, niettegenstaande de vrijstelling, op aftrek van btw op deze handelingen, deze keer een beroep doend op de Europese wetgeving.

De Nederlandse Belastingdienst betwist dit recht en verwerpt de aftrek van btw.

1.4.8.2. Herinnering

Het Hof heeft reeds geoordeeld dat wanneer een vrijstelling naar nationaal recht onverenigbaar is met de Btw-richtlijn, een belastingplichtige niet op grond van [artikel 168 Btw-richtlijn](#) in aanmerking kan komen voor die vrijstelling en ook aanspraak kan maken op het recht op aftrek ([HvJ, 28 november 2013, zaak C-319/12, arrest MDDP, punt 45](#)).

1.4.8.3. Hoe moet in dergelijk geval worden gehandeld?

Het alternatief is eenvoudig:

- ofwel past de onderneming de nationale vrijstelling toe en verzaakt aan het recht op aftrek;
- ofwel onderwerpt de onderneming haar handelingen aan btw door toepassing van de Europese wetgeving, waardoor ze ook kan genieten van het recht op aftrek van btw op die handelingen.

1.4.9. Kan de Administratie de aftrek van btw door de aankoper laten afhangen van het toezicht op de situatie van de leveranciers?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.4.10. Conclusie met betrekking tot de bewijsvoering en het beginsel van de eerbiediging van de rechten van de verdediging

1.4.11. Samenhang van het bewijs inzake de aftrek van btw en het artikel 47 van het Handvest van de Grondrechten van de EU

1.4.12. Kan de Administratie de aftrek van btw weigeren aan een belastingplichtige wanneer zijn leverancier in een andere lidstaat niet actief werd verklaard?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.4.13. Schrapping van het btw-nummer na een ontbinding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.4.14. Afwijking van het principe waarbij de fictieve handelingen geen recht op aftrek verlenen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.5. Bijzonder geval met betrekking tot nieuwe vervoermiddelen die intracommunautair geleverd worden

1.6. Toepassing van het artikel 45, § 1quinquies W.Btw

2. Ontstaan en uitoefening van het recht op aftrek

2.1. Ontstaan van het recht op aftrek

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2. Voorwaarden om het recht op aftrek te mogen uitoefenen

2.3. Eigenlijke uitoefening van het recht op aftrek

2.4. Termijn waarbinnen het recht op aftrek kan worden uitgeoefend

2.5. Het belang van de btw-identificatie van de leverancier van de goederen en/of de diensten

2.6. Schrapping van een btw-nummer en het recht op aftrek

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.7. Tijdelijke inactiviteit en recht op aftrek van btw

2.8. Van ambtswege doorhaling van de btw-identificatie van een belastingplichtige en recht op aftrek

2.9. Niet-indiening van de jaarrekening en het recht op aftrek

2.10. Het begrip rechtstreekse en onmiddellijke band tussen de uitgaven en belastbare activiteiten

2.11. Het principe van de rechtstreekse en onmiddellijke aftrek wordt vervolledigd door de theorie van de algemene kosten

2.12. De voorwaarde van een rechtstreekse en onmiddellijke band – Een jurisprudentie van het Europees Hof met veel facetten

2.13. Geen aftrek van btw bij gebreken aan de formele voorwaarden bij indiening van aangiften en de opmaak van de boekhouding – Een genuanceerd arrest van het Europees Hof

2.14. Belgische rechtspraak

2.15. Het recht op aftrek, de conformiteit van de factuur en de reële prestatie

2.16. Geïnfecteerde kettingtransacties

2.17. Fraude bij de leverancier: recht op aftrek bij de koper?

2.18. Afwezigheid van facturatie – Niet aangegeven handelingen

2.19. Ten onrechte vrijgestelde handeling – Kan de klant een btw-bedrag in aftrek brengen dat zou inbegrepen zijn in de prijs?

2.20. Aftrek van btw door een hoofdzetel via de periodieke aangifte van een bijkuis in een andere lidstaat

2.21. Recht op aftrek van btw voor vennootschap die twee verschillende identificatienummers heeft in een andere lidstaat

2.22. Uitoefening van het recht op aftrek door de overnemer bij overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Btw-eenheid

4. Het recht op aftrek voor de belastingplichtigen die opteren voor het OSS-stelsel

5. Vermogenssetikettering

HOOFDSTUK 2 - Gemengde en gedeeltelijke belastingplichtige

De regelgeving op het vlak van de aftrekregeling van een btw-eenheid als gemengde belastingplichtige wordt in een apart onderdeel [6. De btw-eenheid als gemengde belastingplichtige](#), infra uitgebreid besproken.

1. Algemeenheden

2. Aftrek volgens het algemeen verhoudingsgetal

3. Aftrek volgens het werkelijke gebruik tot 31 december 2022

4. Aftrek volgens het werkelijke gebruik – Stelsel van toepassing vanaf 1 januari 2023

5. Herzieningen van de aftrek

6. De btw-eenheid als gemengde belastingplichtige

HOOFDSTUK 3 - Herziening van de aftrek

1. Onderscheid tussen herziening en verwerping van de aftrek

2. Herziening van afgetrokken btw kan alleen in hoofde van degene die de oorspronkelijke aftrek heeft verricht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Herziening van de aftrek van andere btw dan die geheven van bedrijfsmiddelen
4. Herziening van de aftrek van btw geheven van bedrijfsmiddelen
5. Herziening en de gemengde belastingplichtige
6. Herziening en de btw-eenheid
7. Herziening bij overgang hoedanigheid vrijgestelde belastingplichtige naar gewone belastingplichtige – wetgeving
8. Herziening van de aftrek – Overgang van de hoedanigheid van gewone belastingplichtige naar deze van vrijgestelde belastingplichtige – wetgeving 2022

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 4 - Beperkingen inzake het recht op aftrek

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Beperking van het recht op aftrek voor vervoermiddelen in hoofde van de personen bedoeld in artikel 45, § 1bis W.Btw
3. Beperking van het recht op aftrek voor automobielen voor personenvervoer overeenkomstig artikel 45, § 2 W.Btw
4. Elektrische voertuigen – Recht op aftrek – installatie van laadstations voor elektrische voertuigen en leveringen en diensten met betrekking tot die laadstations
5. Uitsluitingen van het recht op aftrek
6. Sociale voordelen
7. Handelsmonsters, handelsgeschenken, reclameartikelen en gelegenheidsgeschenken
8. Geregelde verkopen van gebouwen en gronden
9. De aftrekregeling en infrastructuurwerken
10. Gebruik van een Bancontact- of Mister Cashkaart voor de aankoop van brandstoffen bij een pompstation

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

11. Banken en financiële instellingen

12. Zelfstandige groepering van personen – Geen ‘overdracht’ van het recht op aftrek van de groepering naar de leden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

13. De aftrekregeling en de bijzondere regeling voor beleggingsgoud

14. Invloed van subsidies op de aftrekregeling

15. Fraude, carrouselfraude en de mogelijkheid tot recuperatie van de btw door de medecontractant – Europese rechtspraak – Misbruiken

16. De pogingen van de Belgische fiscus tot controle van de misbruiken en de fraude

17. Jurisprudentie inzake misbruik met een complexe juridische opzet – nationale jurisprudentie

18. De maatregelen inzake medeaansprakelijkheid

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

19. De aftrekregeling en de rioolinstructuur van de lokale overheden (gemeenten, openbare instellingen)

20. De btw-eenheid en de aftrek van btw

21. De vestiging van zakelijke rechten en het recht op aftrek – Overdrachten en wederoverdrachten

22. Diensten ruimer dan telefonie – Beperking van recht op aftrek?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

23. Het recht op aftrek voor VZW's en autonome gemeentebedrijven
24. Toepassing veiligheidsbepaling van artikel 25quinquies, § 5 W.Btw: btw is niet aftrekbaar
25. Ten onrechte toepassing van het driehoeksverkeer

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 5 - Administratieve beslissingen, rechtspraak en parlementaire vragen

HOOFDSTUK 6 - Cases

DEEL 9 - Teruggaaf van belasting

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

1. Europese wetgeving
2. Belgische wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Algemene benadering en indeling van de teruggaven

Krachtens de bepalingen van [artikel 75 W.Btw](#) kan de belasting slechts worden teruggegeven in de gevallen voorzien door de [artikelen 76, 77 en 77bis W.Btw](#).

In het KB nr. 4 van 29 december 1969 worden de uitvoeringsmodaliteiten van deze wetsartikels bepaald.

Eenieder die een teruggaaf van btw vraagt moet zijn recht op teruggaaf staven door middel van de volgende bewijskrachtige documenten:

- factuur;
- invoeraangifte;
- attest van invaliditeit enz.

Onmiddellijk moet de aandacht getrokken worden op artikel 334 Programmawet 27 december 2004, die hierna verder zal becommentarieerd worden. Door dit artikel kan elke som die aan een belastingschuldige moet worden teruggegeven of betaald in het kader van inkomstenbelastingen, ermee gelijkgestelde belastingen, btw of krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht inzake de onverschuldigde betaling, eerst door de bevoegde ambtenaar (in principe de btw-ontvanger) worden aangewend ter betaling van de door deze belastingschuldige voorheffingen, inkomstenbelastingen en ermee gelijkgestelde, btw, in hoofdsom, opcentiemen en verhogingen, fiscale of administratieve geldboeten, intresten en kosten wanneer deze laatste niet of niet meer worden betwist. Deze wet werd aangepast door de Programmawet van 25 december 2017 (BS, 29 december 2017) om ook iedere terugbetaling door de FOD Financiën, de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid of door een andere federale overhedsdienst of staatsorganisme te kunnen aanwenden voor eventuele schulden. Ten laatste op 1 januari 2019 is deze wet van toepassing.

Daarnaast bestaat inzake btw een procedure van 'inhouding', die becommentarieerd wordt onder [4. Inhouding geldend als bewarend beslag](#), die hetzelfde doel nastreeft.

Indien de rechthebbende op teruggaaf een belastingplichtige is, gehouden tot het indienen van periodieke aangiften, bedoeld in [artikel 53, lid 1, 3° W.Btw](#), moet hij slechts op vraag van een beambte, belast met de controle inzake btw, de verantwoordingsstukken voorleggen. Hetzelfde geldt wanneer de teruggaaf vastgesteld wordt in een bijzondere aangifte, bedoeld in [artikel 53ter, 1° W.Btw](#).

Teneinde de moeilijke materie inzake teruggaven van btw gemakkelijker toegankelijk te maken is het aangewezen om het hoofdstuk vanuit twee gezichtspunten te bekijken:

- de hoedanigheid van de rechthebbende op teruggaaf;
- de functie van de wettelijke bepaling.

1. Eerste Criterium – Hoedanigheid van de rechthebbende op teruggaaf
2. Tweede criterium: in functie van de wetsbepaling
3. Het recht op teruggaaf voor de belastingplichtigen die opteren voor het OSS-stelsel
4. Tabaksfabrikaten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Antifraudemaatregel

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - Teruggaaf van het belastingoverschot

1. Begrippen
2. Procedure van terugbetaling van het belastingkrediet – Principe – Overdracht van het belastingkrediet
3. Wettelijk vermoeden van aanvraag tot teruggaaf bij nog aan te zuiveren belastingschuld
4. Inhouding geldend als bewarend beslag
5. Terugbetalingstermijnen
6. Intresten verschuldigd door de staat

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Rechthebbende op teruggaaf

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Ontstaan van de vordering tot teruggaaf

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9. Mogelijkheden tot maandelijkse teruggaaf
10. De maandelijkse teruggaaf mits vergunning en uitoefening van bepaalde activiteiten
11. Vervroegde btw-teruggaaf voor startende ondernemingen
12. Maandelijkse teruggaaf van btw-tegoed aan btw-belastingplichtigen die openbare dienstverplichtingen vervullen
13. Het neutraliteitsbeginsel en het recht op teruggaaf

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 3 - Aftrek van btw in de vorm van teruggaaf

1. Rechthebbenden op teruggaaf
2. Ontstaan van de vordering tot teruggaaf
3. Te vervullen formaliteiten om de aftrek van btw in de vorm van teruggaaf te verkrijgen
4. Wijzen van terugbetaling en minimumbedrag van de teruggaaf
5. Recht op aftrek voorzien in artikel 45, § 1, 4° en 5° W.Btw

HOOFDSTUK 4 - Binnenlandse verrichtingen – Eigenlijke teruggaven

Compensiemaatregel – Fiscale schuldbijvergelijking

Artikel 334 van de Programmawet van 27 december 2004, gewijzigd door artikel 194 Programmawet van 22 december 2008 en artikelen 156 en 157 Programmawet van 25 december 2017 (BS, 29 december 2017), voorziet dat 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 Federale Overheidsdienst Financiën vallen of waarvan de inning en invordering door die Federale Overheidsdienst wordt verzekerd, hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling, kan 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 schuldbijvergelijking waarvan de inning en de invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, door de Federale Overheidsdienst Financiën worden verzekerd. Die aanwending wordt beperkt tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldbijvergelijkingen op deze persoon¹.

Voorgaande lid blijft van toepassing in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolvabiliteitsprocedure. De wetgever wil dus duidelijk dat die rechtsfiguur geldt voor alle aan een belastingschuldige terug te geven of te betalen sommen die aan de voorwaarden zoals bepaald in het eerste lid van artikel 334 voldoen, ongeacht het stadium van de faillissementsprocedure waarin de som teruggegeven of betaald moet worden.

De wetgever zegt daarmee uitdrukkelijk dat er geen onderscheid gemaakt mag worden tussen de periode vóór het faillissement wordt uitgesproken, de periode tussen het faillissementsvonnis en de sluiting van de verrichtingen van het faillissement en de periode na de sluiting van de verrichtingen van het faillissement.

Door de Programmawet van 25 december 2017, ten laatste van toepassing op 1 januari 2019, worden alle terugbetalingen door overheids- of staatsinstellingen aangewend voor eventuele schulden bij de FOD Financiën en/of de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid. Het is de bedoeling om een soort van rekening-courant te creëren voor alle invorderingen en terugbetalingen voor elke belastingplichtige.

De tekst werd gewijzigd door artikelen 156 en 157 Programmawet 25 december 2017 als volgt:

'Art. 334.

§ 1. Elke som die aan een persoon moet worden teruggegeven of betaald door de Federale Overheidsdienst Financiën, door de Rijksdienst voor sociale zekerheid of door een andere federale overheidsdienst of staatsorganisme, kan zonder formaliteit en naar keuze van de bevoegde ambtenaar, onverminderd de toepassing van paragraaf 6, worden aangewend ter betaling van de door deze persoon verschuldigde sommen waarvan de inning en de invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, worden verzekerd door de Federale Overheidsdienst Financiën of door de Rijksdienst voor sociale zekerheid.

§ 2. De in paragraaf 1 bedoelde aanwending zonder formaliteit omvat elke terug te geven of te betalen som, ongeacht de aard:

1° hetzij in het kader van de toepassing van de belastingwetten die onder de bevoegdheid van de Federale Overheidsdienst Financiën vallen, of van wetten, al dan niet belastingwetten, waarbij de inning en de invordering verzekerd worden door die Federale Overheidsdienst;

2° hetzij in het kader van de toepassing van wetten op de sociale zekerheid die onder de bevoegdheid vallen van de Rijksdienst voor sociale zekerheid of waarbij de inning en de invordering verzekerd worden door deze instelling;

3° hetzij in het kader van de toepassing van wetten die onder de bevoegdheid vallen van een andere Federale Overheidsdienst of staatsorganisme;

4° hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling;

5° hetzij krachtens een uitvoerbare rechterlijke beslissing uitgesproken in het kader van rechtsvorderingen die rechtstreeks of onrechtstreeks verband houden met de toepassing van voorgaande wetten.

§ 3. In afwijking van paragraaf 2, is de in paragraaf 1 bedoelde aanwending zonder formaliteit echter uitgesloten wanneer het gaat om sommen die moeten worden teruggegeven of betaald:

1° hetzij in toepassing van een overeenkomst met een Federale Overheidsdienst of met een staatsorganisme;

2° hetzij in toepassing van het statuut van het personeel van de Federale Overheidsdiensten of dat van staatsorganismen;

3° hetzij die van eenzelfde aard zijn als de sommen bedoeld in de artikelen 1409, 1409bis en 1410 van het Gerechtelijk Wetboek.

§ 4. De in paragraaf 1 bedoelde aanwending zonder formaliteit wordt beperkt tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldvorderingen op deze persoon.

Bovendien, kan de bevoegde ambtenaar, voor het betwiste deel van de schuldvorderingen op deze persoon, overgaan tot de aanwending zonder formaliteiten bedoeld in paragraaf 1 als bewarende titel indien de betwiste schuldvorderingen het voorwerp hebben uitgemaakt van een uitvoerbare titel.

§ 5. Dit artikel blijft van toepassing in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolvabiliteitsprocedure.

§ 6. De aanwendingsvolgorde wordt in een toetredingsovereenkomst met de betrokken diensten of organismen vastgelegd, ongeacht de voorrechten die verbonden zijn aan de schuldvorderingen waarvan de inning en de invordering worden verzekerd door de Federale Overheidsdienst Financiën of door de Rijksdienst voor sociale zekerheid.

[...]'

Art. 157. Dit hoofdstuk treedt in werking op de door de Koning te bepalen datum, en ten laatste op 1 januari 2019.

Naar aanleiding van twee prejudiciële vragen heeft het Grondwettelijk Hof (voorheen Arbitragehof) zich positief uitgesproken over de verenigbaarheid van artikel 334, lid 2 Programmawet van 27 december 2004 met [de artikelen 10 en 11 van de Grondwet](#), omdat fiscale vorderingen dankzij de toepassing van voormeld artikel 334 ook in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolvencieprocedure kunnen worden gecompenseerd².

Volgens het Hof van Cassatie geldt deze bijzondere schuldvergelijking alleen voor vorderingen die ontstaan zijn vóór de samenloop, *in casu* de faillietverklaring. Bovenvermeld artikel 334 van de Programmawet laat derhalve geen schuldvergelijking toe tussen een fiscale schuldbetrekking ontstaan vóór de faillietverklaring van de belastingschuldige en fiscale tegoeden die aan de curator dienen te worden terugbetaald ingevolge de handelsverrichtingen voortgezet door hem na de faillietverklaring van de betrokken belastingschuldige³.

Zie tevens [1.1. Algemeen beginsel inzake terugbetaalbaarheid van het belastingkrediet in hoofde van belastingplichtigen gehouden tot indiening van een periodieke aangifte](#).

¹ BS, 29 december 2008.

² Mond. vr. nr. 11822, [de heer Massin, 30 mei 2006; Beknopt Verslag, Kamercommissie Financiën, Com 978, p. 4-6.](#)

³ [Cass., 24 juni 2010, rolnr. C.09.0365.N.](#)

1. Gevallen van terugbetaalbaarheid
2. Ontstaan van de vordering tot terugbetaalbaarheid
3. Rechthebbende op de terugbetaalbaarheid
4. Modaliteiten van de terugbetaalbaarheid

HOOFDSTUK 5 - Invoerverrichtingen – Eigenlijke terugbetalingen

Artikel 334 van de Programmawet van 27 december 2004¹, gewijzigd door artikel 194 van de Programmawet van 22 december 2008, voorziet dat 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 Federale Overheidsdienst Financiën vallen of waarvan de inning en invordering door die Federale Overheidsdienst wordt verzekerd, hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling, kan 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 schuldbetrekkingen waarvan de inning en de invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, door de Federale Overheidsdienst Financiën worden verzekerd. Die aanwendung wordt beperkt tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldbetrekkingen op deze persoon².

Voorgaande lid blijft van toepassing in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolvencieprocedure. De wetgever wil dus duidelijk dat die rechtsfiguur geldt voor alle aan een belastingschuldige terug te geven of te betalen sommen die aan de voorwaarden zoals bepaald in het eerste lid van artikel 334 voldoen, ongeacht het stadium van de faillissementsprocedure waarin de som teruggegeven of betaald moet worden.

De wetgever zegt daarmee uitdrukkelijk dat er geen onderscheid gemaakt mag worden tussen de periode vóór het faillissement wordt uitgesproken, de periode tussen het faillissementsvonnis en de sluiting van de verrichtingen van het faillissement en de periode na de sluiting van de verrichtingen van het faillissement.

Door de Programmawet van 25 december 2017, ten laatste van toepassing op 1 januari 2019, worden alle terugbetalingen door overheids- of staatsinstellingen aangewend voor eventuele schulden bij de FOD Financiën en/of de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid. Het is de bedoeling om een soort van rekening-courant te creëren voor alle invorderingen en terugbetalingen voor elke belastingplichtige.

De tekst werd gewijzigd door artikelen 156 en 157 Programmawet 25 december 2017 als volgt:

'Art. 334.

§ 1. Elke som die aan een persoon moet worden teruggegeven of betaald door de Federale Overheidsdienst Financiën, door de Rijksdienst voor sociale zekerheid of door een andere federale overheidsdienst of staatsorganisme, kan zonder formaliteit en naar keuze van de bevoegde ambtenaar, onverminderd de toepassing van paragraaf 6, worden aangewend ter betaling van de door deze persoon verschuldigde sommen waarvan de inning en de invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, worden verzekerd door de Federale Overheidsdienst Financiën of door de Rijksdienst voor sociale zekerheid.

§ 2. De in paragraaf 1 bedoelde aanwending zonder formaliteit omvat elke terug te geven of te betalen som, ongeacht de aard:

- 1° hetzij in het kader van de toepassing van de belastingwetten die onder de bevoegdheid van de Federale Overheidsdienst Financiën vallen, of van wetten, al dan niet belastingwetten, waarbij de inning en de invordering verzekerd worden door die Federale Overheidsdienst;
- 2° hetzij in het kader van de toepassing van wetten op de sociale zekerheid die onder de bevoegdheid vallen van de Rijksdienst voor sociale zekerheid of waarbij de inning en de invordering verzekerd worden door deze instelling;
- 3° hetzij in het kader van de toepassing van wetten die onder de bevoegdheid vallen van een andere Federale Overheidsdienst of staatsorganisme;
- 4° hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling;
- 5° hetzij krachtens een uitvoerbare rechterlijke beslissing uitgesproken in het kader van rechtsvorderingen die rechtstreeks of onrechtstreeks verband houden met de toepassing van voorgaande wetten.

§ 3. In afwijking van paragraaf 2, is de in paragraaf 1 bedoelde aanwending zonder formaliteit echter uitgesloten wanneer het gaat om sommen die moeten worden teruggegeven of betaald:

- 1° hetzij in toepassing van een overeenkomst met een Federale Overheidsdienst of met een staatsorganisme;
- 2° hetzij in toepassing van het statuut van het personeel van de Federale Overheidsdiensten of dat van staatsorganismen;
- 3° hetzij die van eenzelfde aard zijn als de sommen bedoeld in de artikelen 1409, 1409bis en 1410 van het Gerechtelijk Wetboek.

§ 4. De in paragraaf 1 bedoelde aanwending zonder formaliteit wordt beperkt tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldvorderingen op deze persoon.

Bovendien, kan de bevoegde ambtenaar, voor het betwiste deel van de schuldvorderingen op deze persoon, overgaan tot de aanwending zonder formaliteiten bedoeld in paragraaf 1 als bewarende titel indien de betwiste schuldvorderingen het voorwerp hebben uitgemaakt van een uitvoerbare titel.

§ 5. Dit artikel blijft van toepassing in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolabiliteitsprocedure.

§ 6. De aanwendingsvolgorde wordt in een toetredingsovereenkomst met de betrokken diensten of organismen vastgelegd, ongeacht de voorrechten die verbonden zijn aan de schuldvorderingen waarvan de inning en de invordering worden verzekerd door de Federale Overheidsdienst Financiën of door de Rijksdienst voor sociale zekerheid.

[...]'

Art. 157. Dit hoofdstuk treedt in werking op de door de Koning te bepalen datum, en ten laatste op 1 januari 2019.

Naar aanleiding van twee prejudiciële vragen heeft het Grondwettelijk Hof (voorheen Arbitragehof) zich positief uitgesproken over de verenigbaarheid van artikel 334, lid 2 Programmawet van 27 december 2004 met [de artikelen 10 en 11 van de Grondwet](#), omdat fiscale vorderingen dankzij de toepassing van voormeld artikel 334 ook in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolabiliteitsprocedure kunnen worden gecompenseerd ³.

Zie tevens [1.1. Algemeen beginsel inzake terugzaaf van het belastingkrediet in hoofde van belastingplichtigen gehouden tot indiening van een periodieke aangifte](#).

1 BS, 31 december 2004.

2 BS, 29 december 2008.

3 Mond. vr. nr. 11822, de heer Massin, 30 mei 2006; Beknopt Verslag, Kamercommissie Financiën, Com 978, p. 4-6.

1. Gevallen van terugzaaf

2. Ontstaan van de vordering tot terugzaaf

2.1. Principe

De vordering tot terugzaaf ontstaat op het tijdstip waarop de oorzaak van de terugzaaf zich voordoet¹. Volgende tabel vergelijkt de oorzaak van terugzaaf met de datum waarop de oorzaak tot terugzaaf ontstaat.

Oorzaak van terugzaaf	Datum van ontstaan
1. Niet-verschuldigde betaling (artikel 77, § 1bis, 1° W.Btw)	Datum van betaling van de belasting
2. Kortingen en prijsverminderingen (artikel 77, § 1bis, 1° W.Btw)	Datum van uitreiking van de kredietnota
3. Terugzending van verpakkingen (artikel 77, § 1bis, 2° W.Btw)	Datum van uitreiking van de kredietnota
4. Minnelijke of gerechtelijke ontbinding of vernietiging van een overeenkomst (artikel 77, § 1bis, 3° W.Btw)	Ofwel werden de goederen niet wederuitgevoerd vóór de ontbinding of vernietiging van de overeenkomst: tijdstip van de wederuitvoer van goederen ofwel werden de goederen wederuitgevoerd vóór de ontbinding of vernietiging: tijdstip waarop de partijen de vernietiging vaststellen of overeenkomen te ontbinden of op de datum waarop de gerechtelijke beslissing in kracht van gewijsde ging
5. Wederuitvoer van het goed binnen zes maanden (artikel 77, § 1bis, 4° W.Btw)	Datum van de wederuitvoer
6. Goederen, vernietigd door ongeval of overmacht, vooraleer het toezicht van de douane werd verlaten (artikel 77, § 1bis, 5° W.Btw)	Datum van de vernietiging
7. Goederen die, na aangifte ten verbruik, voor een andere bestemming, die de btw niet verschuldigd maakt, worden aangegeven (artikel 77, § 1bis W.Btw)	Datum waarop de btw betaald werd
8. Het goed mag niet worden gebruikt voor het doel waartoe het is ingevoerd als gevolg van maatregelen van de bevoegde overheid (artikel 77, § 1bis, 7° W.Btw)	Datum van de vernietiging of de wederuitvoer

1 Zie artikel 3, lid 1 KB nr. 4.

2.2. Uitzondering – De rechthebbende op teruggaaf is een belastingplichtige gehouden tot indiening van periodieke of bijzondere aangiften

Door een wetswijziging van 1 september 2004¹ ontstaat de vordering tot teruggaaf van btw nu nog slechts op het tijdstip waarop de oorzaak van de teruggaaf zich voordoet.

De vordering tot teruggaaf van btw door een btw-belastingplichtige die een periodieke of een bijzondere btw-aangifte moet indienen, ontstaat dus vanaf die datum niet meer bij het verstrijken van de termijn die geldt voor het indienen van de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de oorzaak van de teruggaaf zich heeft voorgedaan.

De teruggaaf vindt plaats door toerekening² op het bedrag van de belasting verschuldigd voor het aangiftetijdvak, van het totaalbedrag van de belasting waarvoor de oorzaak van de teruggaaf zich heeft voorgedaan in dat tijdvak.

Wanneer de toerekening niet werd verricht in deze aangifte, mag hij dat nog doen in een van de aangiften ingediend vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan³.

1 Schrapping van het tweede lid van artikel 3 KB nr. 4 (KB 1 september 2004 in BS 10 september 2004).

2 Zie artikel 5, § 1 KB nr. 4.

3 Zie artikel 5, § 2 KB nr. 4, gewijzigd door het KB van 16 juni 2003 (BS, 27 juni 2003).

3. Rechthebbende op de teruggaaf

3.1. Regel

De teruggaaf ingesteld bij artikel 77, § 1bis W.Btw wordt verleend aan degene die in het bezit is van een invoerdocument dat hem als geadresseerde aanwijst en dat de betaling van de belasting vaststelt¹.

Een paragraaf 3 werd ingevoegd in artikel 77 W.Btw als volgt²:

'§ 3 De teruggaaf voorzien in de paragrafen 1 en 1bis wordt, al naargelang het geval, verleend aan degene die de belasting aan de Staat heeft voldaan of aan degene die de belasting aan de Staat heeft voldaan of aan degene die in het bezit is van een invoerdocument dat hem vermeldt als persoon op wiens naam de belasting mag of moet worden voldaan overeenkomstig artikel 52, § 1, tweede lid, en dat de betaling van die belasting vaststelt.'

De Koning kan bepalen dat:

1. de teruggaaf van de belasting geheven van een levering van goederen of van een dienst wordt verleend aan een andere persoon dan die bedoeld in het eerste lid, wanneer een vrijstelling bedoeld in dit Wetboek wordt toegekend bij wijze van teruggaaf;
2. de teruggaaf van de belasting verschuldigd ter zake van invoer die werd voldaan aan de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen wordt verleend aan een andere persoon dan die bedoeld in het eerste lid.'

Bij invoeren met verlegging van heffing is de rechthebbende de belastingplichtige die in rooster 57 van zijn periodieke aangifte het bedrag van de verschuldigde btw vermeld heeft en diezelfde belasting voldaan heeft.

1 Zie artikel 1, lid 1 KB nr. 4.

2 Zie Wet van 27.06.2021, BS 30.06.2021.

3.2. Afwijkingen

Bij toepassing van het artikel 1, lid 3 KB nr. 4, kan worden afgeweken van voorgaande in de gevallen en onder de voorwaarden door of namens de minister van Financiën te bepalen.

Ingevolge deze bepaling wordt rekening gehouden met bijzondere omstandigheden om de teruggaaf aan andere personen toe te staan.

Zo kan teruggaaf worden verleend aan de grensexpediteur wanneer het invoerdocument, dat aan de douane wordt voorgelegd om de betaling van de btw vast te stellen, door de grensexpediteur werd gezegeld en moet worden geannuleerd, of ook wanneer de ingevoerde goederen door de geadresseerden worden geweigerd en ze door de grensexpediteur naar het buitenland worden wederuitgevoerd.

De hiervoor vermelde situatie mag echter niet worden verward met die waarin de grensexpediteur de btw heeft betaald voor rekening van een klant die failliet werd verklaard.

De gevallen waarin teruggaaf wordt verleend van de ter zake van invoer verschuldigde btw worden immers beperkend opgesomd in [artikel 77, § 1bis W.Btw](#).

Dat artikel bevat geen enkele bepaling op grond waarvan de bij invoer voldane btw kan worden teruggegeven wegens de omstandigheid dat de persoon op wiens naam de goederen werden in verbruik gesteld, failliet werd verklaard.

Aangezien in hoofde van de geadresseerde (de failliete klant) geen oorzaak van teruggaaf bestaat, is het vanzelfsprekend dat ook geen teruggaaf kan worden verleend aan de douane-expediteur¹.

¹ Zie [Vr. nr. 208, senator Weckx, 17 maart 1987](#); Vr. en Antw., Senaat, 1986-1987, nr 73, BTW-Revue, nr. 77, p. 236.

4. Uitsluiting van het recht op teruggaaf

Krachtens [artikel 2 KB nr. 4](#) wordt de teruggaaf bedoeld in [artikel 77, § 1bis W.Btw](#) niet verleend wanneer ze betrekking heeft op de invoer van een goed dat geen bedrijfsmiddel is en de geadresseerde een belastingplichtige is die gehouden is een periodieke aangifte in te dienen en die de bij de invoer voldane belasting volledig in aftrek kan brengen.

In dit geval heeft de belastingplichtige die de btw bij invoer voldeed immers hetzelfde btw-bedrag in aftrek gebracht in zijn periodieke aangifte die betrekking heeft op de periode tijdens dewelke de invoer heeft plaatsgehad.

Mocht de teruggaaf toch worden toegestaan, dan zou de belastingplichtige de voorheen toegepaste aftrek moeten herzien en zou hij het ten onrechte afgetrokken bedrag moeten terugstorten aan de schatkist, door dit bedrag op te nemen in het aangiftevak van de herzieningen. Om deze dubbele bewerking, met een nulresultaat als gevolg, te vermijden, wordt door bovenvermelde bepaling de teruggaaf niet toegestaan.

Maar de teruggaaf heeft wel volgens de normale regels plaats bij invoer van goederen:

- wanneer de geadresseerde een niet-belastingplichtige is of een belastingplichtige die niet gehouden is een periodieke aangifte in te dienen (bv. een kleine vrijgestelde onderneming);
- wanneer de geadresseerde een gemengde belastingplichtige is die geen aftrek heeft kunnen toepassen of die slechts een gedeelte van de door hem voldane belasting heeft kunnen aftrekken ([artikel 46, § 1 en 2 W.Btw](#));
- wanneer de belasting slechts tot beloop van 50% of helemaal niet aftrekbaar is, ingevolge [artikel 45, § 2 en 3 W.Btw](#);
- en ten slotte wanneer de invoer betrekking heeft op bedrijfsmiddelen. Ingevolge [artikel 48, § 2 W.Btw](#) is de aftrek van de belasting geheven van die bedrijfsmiddelen immers aan herziening onderworpen gedurende een tijdvak van vijf jaar: het komt er bijgevolg op aan het definitieve bedrag van de aan herziening onderworpen belasting vast te stellen.

We merken tevens op dat, wanneer bedoelde teruggaaf betrekking heeft op de invoer van een bedrijfsmiddel of van een ander goed waarvoor de bij de invoer voldane belasting slechts gedeeltelijk in aftrek kon worden gebracht, de geadresseerde die de teruggaaf bekomt ertoe gehouden is de belasting aan de Staat terug te storten in de mate waarin hij ze oorspronkelijk in aftrek heeft gebracht. Die terugstorting vindt plaats door het bedrag ervan te begrijpen in het bedrag van de belasting dat is verschuldigd over het aangiftetijdvak waarin de teruggaaf wordt bekomen¹.

Er werd toepassing van dit wetsartikel gemaakt in een arrest van het hof van beroep van Antwerpen.

Een vennootschap trad in november 2003 op als aangever bij de invoer van haspels, afkomstig uit Israël voor de firma L.

Dezelfde vennootschap vroeg op 28 juni 2006 de teruggave van de met aangifte IM4-S0399944 betaalde invoerrechten (8.835,35 EUR) aangezien de opdrachtgever op dat ogenblik wel beschikte over een oorsprongscertificaat dat op een O-recht aan invoerrechten recht gaf.

De teruggave van de invoerrechten werd door de Administratie van Douane en Accijnzen toegestaan en de betaalde invoerrechten werden teruggestort.

Daarop ging bedoelde nv over tot de inschrijving van het betaalde bedrag aan btw van 52.390,49 EUR in [rooster 62](#) van de periodieke btw-aangifte met betrekking tot oktober 2007.

De Btw-administratie verwierp het verzoek tot teruggave van de btw. Terecht, aldus het hof², dat toepassing maakte van [artikel 2, lid 1 KB nr. 4](#).

¹ Zie [artikel 2, lid 2 t KB nr. 4](#).

² [Antwerpen, 14 februari 2014, rolnr. 2012/AR/2266](#).

5. Modaliteiten van de teruggaaf

Mutatis mutandis wordt verwezen naar de modaliteiten die toepasselijk zijn op de teruggaven voorzien in [artikel 77, § 1 W.Btw](#) voor de binnenlandse verrichtingen op basis van volgend onderscheid (zie [5. Modaliteiten van de teruggaaf](#), hiervoor):

- de rechthebbende op teruggaaf is een belastingplichtige gehouden tot indiening van periodieke aangiften;
- de rechthebbende op teruggaaf is iedere andere persoon dan een belastingplichtige gehouden tot indiening van periodieke aangiften.

HOOFDSTUK 6 - Teruggaaf voor bepaalde invaliden

In [artikel 77, § 2 W.Btw](#) wordt gesteld:

'§ 2. Onverminderd de toepassing van artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004, wordt de belasting betaald bij de verwerving en de invoer van een automobiel voor personenvervoer teruggegeven aan één van de hierna vermelde personen, mits die automobiel niet het voorwerp heeft uitgemaakt van een levering onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge ingesteld bij [artikel 58, § 4](#), en wordt gekocht door die persoon om door hem als persoonlijk vervoermiddel te worden gebruikt:

- a. militaire en burgerlijke oorlogsinvaliden, die een invaliditeitspensioen van ten minste 50 pct. genieten;
- b. personen die volledig blind zijn, volledig verlamd zijn aan de bovenste ledematen of wier bovenste ledematen zijn geamputeerd, en personen met een blijvende invaliditeit die rechtstreeks toe te schrijven is aan de onderste ledematen en ten minste 50 pct. bedraagt.

Het voordeel van deze bepaling kan slechts worden ingeroepen voor één enkele automobiel tegelijk en veronderstelt het gebruik van elk verkregen voertuig door de verkrijger als persoonlijk vervoermiddel gedurende een periode van drie jaar. Indien gedurende deze periode de automobiel voor andere doeleinden wordt aangewend, of wordt afgestaan door de begunstigde, is deze gehouden de belasting die hem werd teruggegeven tot het passende beloop terug te storten in verhouding tot de nog te verlopen tijd tot het verstrijken van de periode.

De Koning bepaalt het uitgangspunt van de gebruiksperiode van drie jaar, preciseert de situaties die aanleiding geven tot de regularisatie en bepaalt er de modaliteiten van berekening en betaling van¹.'

Bij de invoering van het stelsel van de btw, was het ingevolge artikel 11, lid 2 Tweede Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, om btw-technische redenen niet aangewezen voor de toepassing van de gunstregeling een vrijstelling in te voeren aangezien dat voor de invaliden financieel nadeliger was dan het systeem van de teruggaaf.

Ingevolge voornoemd artikel zou in hoofde van de garagist de belasting geheven over de aankoopsprijs van het voertuig niet aftrekbaar zijn. Derhalve zou bij verkoop van een voertuig aan een invalide, de niet-aftrekbare btw een element van de verkoopsPrijs vormen die door de invalide op geen enkele wijze zou kunnen worden gerecupereerd. Bovendien zou de garagist hierdoor een gemengde btw-belastingplichtige worden.

Door [artikel 17, lid 2, van de Raad van 17 mei 1977](#) werd dit principe behouden. Bovendien kunnen de lidstaten slechts een vrijstelling inroepen voor die handelingen die explicet opgesomd zijn in artikel 13 van deze richtlijn.

Daarenboven is ingevolge [artikel 12, lid 3, en artikel 28, lid 2 Zesde Richtlijn](#) zoals gewijzigd bij Richtlijn 92/77/EEG, vervangen door [artikel 97 en volgende Richtlijn 2006/112/EG](#) vanaf 1 januari 2007, het invoeren van een nieuwe vrijstelling met recht op teruggaaf van de voorbelasting uitgesloten.

Ook wordt opgemerkt dat het systeem van de teruggaaf het voordeel biedt dat op het moment van de aanvraag tot de teruggaaf wordt geverifieerd of de betrokken invalide de vrijstelling van de verkeersbelasting geniet en of het voertuig wel degelijk is ingeschreven op naam van de invalide of, in voorkomend geval, op naam van zijn wettige vertegenwoordiger. Indien deze voorwaarden niet vervuld zijn kan in principe de gunstregeling niet worden toegestaan. Door deze verificatie kan echter, voor zover uiteraard de feitelijke omstandigheden zulks rechtvaardigen, de betrokken invalide alsnog de mogelijkheid geboden worden de nodige rechzettingen te verrichten zonder het voordeel van de gunstregeling te verliezen².

Deze bijzondere regeling, die in feite neerkomt op de toepassing van een nultarief voor die voertuigen, geldt enkel voor automobielen voor personenvervoer langs de weg. Een uitbreiding van de gunstregeling tot andere goederen kan niet worden overwogen. De [Zesde EEG-richtlijn](#) verzet zich inderdaad tegen elke uitbreiding van het nultarief³.

In het kader van haar sociale politiek heeft België de toelating gekregen, de gunstregeling die zij sedert de invoering van de btw toepast op de levering van bepaalde voertuigen voor bepaalde invaliden en gehandicapten, te behouden op uitdrukkelijke voorwaarde dat België die regeling niet wijzigt. Een uitbreiding of een versoepeling van de gunstregeling naar andere categorieën van gehandicapten zou België in een delicate positie brengen tegenover de Europese Unie en de uitzonderingsregel die werd toegekend aan ons land⁴.

Evenwel heeft de minister van Financiën, via de publicatie van een persmededeling op 22 januari 2004, beslist om de vermelde gunstregeling uit te breiden tot 'trage voertuigen'.

Hieruit volgt dat, vanaf de datum van deze persmededeling, deze gunstregeling van toepassing is op dit type voertuigen zowel voor de btw geheven van hun aankoop, intracommunautaire verwerving of invoer in België, als voor de in dit verband geheven btw op onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren, onderhouds- en herstellingswerken.

Hetzelfde geldt voor de aankopen, de intracommunautaire verwervingen en de invoeren van dergelijke voertuigen, waarvoor de btw in België opeisbaar is geworden vanaf 1 januari 2000 tot 21 januari 2004, op voorwaarde dat de aanvraag om teruggaaf gestaafd door het ter zake vereiste attest, wordt ingediend op het bevoegd controlekantoor uiterlijk op 30 juni 2004. Daarentegen komt de belasting verschuldigd vóór 22 januari 2004, op de onderdelen, de uitrustingsstukken en toebehoren, alsook op de onderhouds- en herstellingswerken, niet voor teruggaaf in aanmerking.

Ten slotte is er niets dat belet dat de invalide of gehandicapte, die eigenaar is van een traag voertuig waarvoor hij geen aanspraak kan maken op de terugbetaling van belasting geheven van de aankoop, de intracommunautaire verwerving of de invoer in België omdat deze belasting opeisbaar was vóór 1 januari 2000, onder de gebruikelijke voorwaarden de toepassing kan vragen van het verlaagd tarief van 6% voor de btw die vanaf 22 januari 2004, wordt geheven van de aankoop van onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren, alsook op de onderhouds- en herstellingswerken van dit voertuig⁵. Geen enkele bepaling maakt teruggave mogelijk van de btw geheven naar aanleiding van omvormingswerken aan een bedoeld voertuig. Wanneer evenwel het voertuig, ingevolge het verkoopcontract, door de verkoper van de wagen of door een derde die handelt voor rekening van de verkoper wordt omgevormd, vormt de kostprijs van de omvorming een element van de prijs van de levering van het aangepaste voertuig en wordt zij als dusdanig belast. De belasting geheven op het gedeelte van de prijs dat overeenstemt met de waarde van de omvormingswerken kan dan op grond van voornoemd [artikel 77](#) worden teruggegeven. Indien de omvormingswerken worden verricht voor rekening van de invalide, ingevolge een afzonderlijke overeenkomst – bijvoorbeeld door een derde of na de levering van het voertuig - is de btw verschuldigd zonder mogelijkheid tot teruggave⁶.

¹ Artikel 77, § 2, lid 1 W.Btw.

² Vr. nr. 1489, de heer Van den Eynde, 15 september 1998; Vr. en Antw., Kamer, 1998-1999, nr. 160, p. 21626.

³ Zie Vr. nr. 2, de heer Valkeniers, 9 oktober 1990; Vr. en Antw., Senaat, 1990-1991, BTW-Revue, nr. 92, p. 547.

[4 Parl. vr. nr. 428, de heer Wilrycx, 16 juli 2012](#); Vr. en Antw., Kamer, 2011-2012, nr. 74, 16 juli 2012, p. 31 en nr. 75, 23 juli 2012, p. 101.

[5 Beslissing nr. E.T. 99.902 van 22 januari 2004](#).

[6 Vr. nr. 290, de heer Geerts, 11 januari 2010](#); Vr. en Antw., Kamer, 2009-2010, nr. 093, p. 573-574.

1. Voorwaarden voor de teruggaaf

1. De teruggaaf van btw kan slechts worden ingeroepen voor één enkele automobiel tegelijk;
2. het gebruik van elk verkregen voertuig door de verkrijger als persoonlijk vervoermiddel gedurende een periode van drie jaar, te rekenen vanaf de eerste dag van de maand waarin de levering of de invoer plaats had [1](#).

[1 Artikel 77, § 2, lid 2 W.Btw..](#)

2. Begunstigde gehandicapten en invaliden – Bijzonderheden

Bedoelde regeling geldt niet indien aan een oorlogsinvalid, naast zijn invaliditeitspensioen van minder dan 50%, omwille van oorlogsdaden nog een andere invaliditeit, van welk percentage ook, wordt toegekend welke niet door een pensioen wordt gedekt.

Anderzijds mogen, om het vereiste percentage te bereiken, de oorzaken van invaliditeit voor oorlogsinvaliden niet worden samengevoegd met de andere oorzaken van invaliditeit voorzien in [artikel 77, § 2 W.Btw](#) [1](#).

Een uitbreiding naar andere categorieën van gehandicapten is niet mogelijk. De minister van Financiën stelt dat

geen enkele bepaling van de btw-richtlijn laat de lidstaten toe een verlaagd btw-tarief toe te laten voor de levering van voertuigen voor invaliden of gehandicapten. In het kader van zijn sociaal beleid heeft België van Europa de toelating gekregen om de gunstregeling die het sedert de invoering van de btw toepast op de levering van voertuigen voor bepaalde invaliden en gehandicapten toch te behouden.

Deze toelating is een uitzonderingsmaatregel die opgenomen werd in het proces-verbaal van de Raad Ecofin van 19 oktober 1992.

Aangezien het een zogenaamde standstillclausule betreft, is een uitbreiding van de gunstregeling naar andere categorieën van gehandicapten niet mogelijk. Een eventuele wijziging van de betrokken regeling kan enkel in de richting van een beperking of zelfs een opheffing van deze gunstregeling. [2](#)

[1 Zie Beslissing nr. E.T. 41.264 van 12 juli 1983](#), BTW-Revue, nr. 60, p. 440.

[2 Mond. vr. nr. 6235, mevr. Smaers, 17 november 2015](#); CRIV 54 COM 267.

2.1. Samenvoeging van de invaliditeitspercentages – Oorlogsinvalid

De percentages van verschillende invaliditeitspensioenen waarvan een *oorlogsinvalid* geniet mogen worden samengevoegd om te komen tot de vereiste 50% opdat betrokkene zou kunnen genieten van de gunstregeling die inzake btw bestaat met betrekking tot het aanschaffen en het gebruik van een automobiel voor personenvervoer (zie [rubriek XXII van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20, van 20 juli 1970, inzake btw-tarieven](#)).

2.2. Categorieën van invaliden

De personen bedoeld in [artikel 77, § 2, b\) W.Btw](#) zijn, behalve de personen die volledig blind zijn, de personen waarvan de gebreken betrekking hebben op de anatomische voortbewegingsorganen in de beperkte zin van het woord, met uitsluiting van de aandoeningen van het hart, de longen, de hersenen of van andere die in min of meerdere mate de mobiliteit van de betrokkenen aantasten [1](#).

[1 Zie Vr. nr. 57bis, volksvert. Anciaux, 4 december 1980](#); Vr. en Antw., Kamer, 1980-1981, BTW-Revue, nr. 48, p. 314.

2.3. Handicap vanaf de geboorte

De personen die vanaf de geboorte geen bovenste ledematen hebben of van wie de bovenste ledematen niet voorzien zijn van handen, mogen voor de toepassing van [artikel 77, § 2 W.Btw](#) en van [rubriek XXII van de tabel A, van de bijlage aan het KB nr. 20, van 20 juli 1970](#), gelijkgesteld worden met personen van wie deze ledematen zijn geamputeerd.

Wat de personen betreft wier bovenste ledematen misvormd zijn maar toch voorzien van handen, deze kunnen slechts de fiscale voordelen genieten waarin de bovengenoemde bepalingen voorzien wanneer zij door de autoriteiten die bevoegd zijn om invaliditeitsattesten af te leveren erkend zijn als zijnde volledig verlamd aan de bovenste ledematen.¹.

¹ Zie [Beslissing nr. E.T. 27.252 van 25 januari 1978](#), BTW-Revue, nr. 34, p. 310, nr. 641.

3. Begrip persoonlijk vervoermiddel

3.1. Circulaire 2019/C/23 van 13.03.2019 omtrent het begrip ‘gebruik als persoonlijk vervoermiddel’

Uit de bepalingen van de betreffende gunstregeling zelf ([artikel 77, § 2 W.Btw, KB nr. 20, bijlage, tabel A, rubrieken XXII en XXVI](#)) blijkt dat de fiscale voordelen ten gunste van bepaalde categorieën van invaliden en gehandicapten die een autovoertuig voor personenvervoer langs de weg gebruiken, een strikt persoonlijk recht zijn die slechts worden verleend aan de invalide of de gehandicapte zelf.

De gunstregeling kan slechts worden toegestaan voor één enkel voertuig tegelijk per begunstigde. Het voertuig moet in beginsel ingeschreven worden bij het DIV op naam van de invalide of gehandicapte zelf.

Niets belet uiteraard dat de invalide of gehandicapte zich met het voertuig verplaatst in gezelschap van andere personen of dat hij, in zijn aanwezigheid, het besturen toevertrouwt aan een verwant of zelfs aan een derde.

Het voertuig mag daarentegen in principe niet worden gebruikt zonder de invalide of gehandicapte. De fiscale voordelen worden immers slechts verleend om tegemoet te komen aan de verplaatsingsmoeilijkheden van de laatstgenoemde.

In dit kader moet de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof zoals ze voortvloeit uit [arrest nr. 148/2007, gewezen op 28.11.2007](#), inzake de vrijstelling van de verkeersbelasting, worden toegepast.

Gelet op die rechtspraak wordt het recht op vrijstelling van de verkeersbelasting bevestigd in de volgende situatie: ongeacht de aard van de verplaatsingen wordt de vrijstelling van de verkeersbelasting toegekend voor het voertuig dat wordt bestuurd door de echtgeno(o)t(e) (of door een andere persoon die deel uitmaakt van het gezin) van de gehandicapte persoon op wiens naam het voertuig is ingeschreven¹ en die niet in staat is persoonlijk te sturen, op voorwaarde dat de gezondheidstoestand van die persoon het bezit van een voertuig vereist en het gaat om het enige voertuig van het gezin.

De voormelde bepalingen moeten eveneens worden toegepast met betrekking tot de fiscale voordelen inzake btw.

In de andere gevallen dan die beoogd hiervoor² geldt het volgende.

Wanneer de invalide of gehandicapte niet zelf met de wagen kan rijden en afhankelijk van de bestemming en de omstandigheden, kan het voorkomen dat de persoon die hem vervoert naar een bestemming (school, werk, ziekenhuis), daar niet blijft wachten, vervolgens zonder de invalide of gehandicapte met de wagen terugkeert naar het huis van de laatstgenoemde en op een later tijdstip vanaf die plaats weer vertrekt om de invalide op te halen.

In deze context is de Administratie er altijd van uitgegaan dat er een onmiddellijk verband is tussen die uitzonderlijke trajecten zonder de invalide of gehandicapte en de noodwendigheden van het persoonlijk vervoer van de betrokkenen, zodat die trajecten het voordeel van de fiscale gunstregelingen niet in het gedrang brengen.

De Administratie aanvaardt ten slotte voortaan ook dat een gezinslid of een derde, alleen, met het voertuig boodschappen doet ten behoeve van de invalide of gehandicapte die, om gezondheidsredenen, zijn woning tijdelijk niet kan verlaten.

Behalve die gevallen waarvoor een tolerantie logischerwijze gerechtvaardigd is, beantwoordt elk ander gebruik van het voertuig zonder de invalide of gehandicapte niet aan de doelstellingen die aan de basis lagen van de invoering van de

betreffende gunstregeling. Die gunstregeling sloot aan op een bepaling met dezelfde optiek die bestond in het stelsel van de met het zegel gelijkgestelde takken vóór de invoering van de btw in 1971. Het oneigenlijk gebruik van het voertuig heeft dus het verlies van de fiscale voordelen tot gevolg.

Elke uitgesproken uitbreiding van de toepassing van de betreffende gunstregelingen, zoals de afschaffing of een volledige versoepeling van de voorwaarde inzake het gebruik van het voertuig door de invalide of gehandicapte, zou niet alleen in strijd zijn met de basisprincipes van die regelingen, maar zou bovendien ook de gunstregeling inzake btw in het gedrang brengen. De Europese Commissie heeft immers de toelating tot die fiscale gunstregeling uitdrukkelijk gekoppeld aan de voorwaarde dat België die regeling niet wijzigt.

1 Zie onder meer de *Schriftelijke parlementaire vraag nr. 320 van mevrouw de volksvertegenwoordiger Leen Dierick van 28.03.2011*.

2 Het gaat dan bijvoorbeeld om de gevallen waarin een andere persoon dan de echtgeno(o)t(e) het voertuig bestuurt of omdat het gezin over meer dan een wagen beschikt die kwalificeert als het persoonlijke voertuig van de invalide.

3.2. Bijzondere gevallen met betrekking tot de minderjarige invalide

Wanneer het invalide of gehandicapte kinderen betreft, wordt het voertuig meestal bestuurd door de wettige vertegenwoordiger van de invalide of gehandicapte die minderjarig is of onder het statuut van verlengde minderjarigheid is geplaatst¹. Die wettige vertegenwoordiger is trouwens belast met het verrichten van alle rechtshandelingen die betrekking hebben op het voertuig en die de invalide of gehandicapte ingevolge zijn handelingsonbekwaamheid niet zelf kan stellen.

Rekening houdende hiermee aanvaardt de Administratie het gebruik van het voertuig zonder het invalide of gehandicapte kind dat minderjarig is of onder het statuut van verlengde minderjarigheid is geplaatst, voor zover:

- het voertuig door de wettige vertegenwoordiger van de invalide of gehandicapte wordt gebruikt en
- het gaat om het enige voertuig van het gezin.

De vereniging van deze twee voorwaarden is noodzakelijk en voldoende opdat het recht tot de voormelde fiscale voordelen zou ontstaan. Geen enkel bijkomend bewijs betreffende de aard van verplaatsingen waarvoor het voertuig door de wettelijke vertegenwoordiger wordt gebruikt, kan worden geëist.

De versoepeling zal worden gehandhaafd tot op het ogenblik dat de betrokken invalide in aanmerking komt voor hetzelfde inkomensvervangende tegemoetkoming, hetzelfde integratietegemoetkoming bedoeld door de Wet van 27.02.1987 betreffende de tegemoetkomingen aan personen met een handicap (Belgisch Staatsblad van 01.04.1987).

De gunstregeling kan slechts worden toegestaan voor één enkel voertuig tegelijk per begunstigde (het minderjarige kind). Gelet op de voorwaarde van persoonlijk gebruik door de invalide van het desbetreffende voertuig is het inherent aan de toepassing van de gunstregeling dat, in geval van echtscheiding van de ouders van het kind, enkel de ouder bij wie het gehandicapte kind zijn domicilieadres heeft en waar het bedoelde invalide kind in principe hoofdzakelijk verblijft, de gunstregeling kan aanvragen.

Als de huisvesting van het kind echter gelijkmatig is verdeeld over beide ouders, terwijl het kind bij een van hen is gedomicilieerd, heeft de Btw-administratie beslist dat bij de aanvraag van de gunstregeling een overeenkomst of een rechterlijke beslissing kan worden voorgelegd waarin wordt vastgesteld wie van beide ouders de gunstregeling kan aanvragen.

Zo niet gaat de Administratie ervan uit dat de gunstregeling inzake btw enkel kan worden aangevraagd door de ouder bij wie het invalide kind zijn domicilieadres heeft².

1 Het voertuig moet ingeschreven worden op naam van de invalide of op naam van diens wettige vertegenwoordiger (zie *Beslissing nr. E.T.116.207 van 05.05.2009*).

2 Zie Beslissing E.T.121.528 van 22.07.2013.

3.3. Interpretatie van het begrip ‘persoonlijk vervoermiddel’ voorafgaand aan Circulaire nr. 2019/C/23 van 13.03.2019

Ingevolge de btw-wetgeving en de vrijstelling van de verkeersbelasting wordt vrijstelling slechts toegestaan voor voertuigen gebruikt door gebrekkigen, wanneer deze voertuigen tegemoetkomen aan het gebrek of de ontoereikendheid van de persoonlijke voortbewegingsmiddelen van de belanghebbenden. Het volstaat dus niet om bv. 100% arbeidsongeschikt verklaard te zijn.

Aangezien de wettelijke bepalingen in kwestie van het gemene recht afwijken moeten zij strikt worden geïnterpreteerd. Dit sluit echter niet uit dat andere personen de gebrekkige mogen vergezellen.

Voormelde wettelijke bepaling wordt evenwel met begrip toegepast in de gevallen waarin het voertuig toevallig zonder de aanwezigheid van de invalide of de gehandicapte wordt gebruikt tot doeleinden die in verband staan met de bijzondere toestand van deze laatste, zoals onder meer met zijn gezondheidstoestand¹.

Als de invalide of gehandicapte niet zelf met de wagen kan rijden, is het evenwel evident dat de persoon die hem naar zijn werk of – als het een kind betreft – naar de school voert, zonder de invalide of gehandicapte met de wagen terugkeert naar het huis van laatstgenoemde en dat die persoon 's avonds weer vertrekt met het 'lege' voertuig om betrokken op te halen. Dit is *a fortiori* ook zo voor het vervoer van de invalide of gehandicapte met het oog op zijn hospitalisatie, zonder onderscheid of betrokken gewoonlijk al dan niet zelf rijdt. In deze context is de Administratie er altijd van uitgegaan dat er een onmiddellijk verband is tussen die uitzonderlijke trajecten zonder de invalide of gehandicapte en de noodwendigheden van het persoonlijk vervoer van betrokken, zodat die trajecten het voordeel van de fiscale gunstmaatregelen niet in het gedrang brengen. De Administratie zal evenmin kritiek leveren op het feit dat een familielid of een derde alleen met het voertuig naar de apotheek rijdt ten behoeve van de invalide of gehandicapte die, om gezondheidsredenen, zijn woning tijdelijk niet kan verlaten.

Behalve die gevallen waarvoor een tolerantie logischerwijze gerechtvaardigd is, beantwoordt elk ander gebruik van het voertuig zonder de invalide of gehandicapte niet aan de doelstellingen die aan de basis lagen van de invoering van betreffende gunstregeling. Het oneigenlijke gebruik van het voertuig heeft dus het verlies van de fiscale voordelen tot gevolg. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer de echtgenoot het voertuig gebruikt zonder de invalide of gehandicapte voor boodschappen.

Een werkgroep, waarvan ook parlementsleden deel uitmaken, heeft ondertussen onderzocht of in verband met het gebruik van het voertuig niet één en ander kan worden bijgestuurd. Er mag niet uit het oog worden verloren dat elke nieuwe tolerantie noodzakelijkerwijze beperkt moet blijven tot situaties die duidelijk afgebakend zijn en die op grond van uitzonderlijke en concrete omstandigheden verantwoord blijken. Elke uitgesproken uitbreiding van de toepassing van betreffende gunstregelingen, zoals de afschaffing of een volledige versoepeeling van de voorwaarde inzake het gebruik van het voertuig door de invalide of gehandicapte, zou niet alleen in strijd zijn met de basisprincipes van die regelingen maar zou bovendien ook de gunstregeling inzake btw in het gedrang brengen. De Europese Commissie heeft immers de toelating gegeven die fiscale gunstregeling te behouden onder de uitdrukkelijke voorwaarde dat België bedoelde regeling niet wijzigt. Het geachte lid zal dan ook begrijpen dat zijn suggestie, welke bestaat in de toekenning van het voordeel van de fiscale gunstregelingen in de mate dat het voertuig gebruikt wordt voor de behoeften van de invalide of gehandicapte met uitsluiting van dit voordeel voor de familieleden die er alleen gebruik van zouden maken, niet kan worden weerhouden.

Naar aanleiding van de besprekingen van de werkgroep werd de aandacht gevestigd op het feit dat invalide of gehandicapte kinderen voor het gebruik van het voertuig altijd afhankelijk zijn van een meerderjarige. Het voertuig zal dan ook meestal worden bestuurd door de wettige vertegenwoordiger van de invalide of gehandicapte die minderjarig is of onder het statuut van verlengde minderjarigheid is geplaatst. Die wettige vertegenwoordiger is trouwens belast met het verrichten van alle rechtshandelingen die betrekking hebben op het voertuig en die de invalide of gehandicapte ingevolge zijn handelingsonbekwaamheid niet zelf kan stellen.

Rekening houdend hiermee zal de Administratie voortaan geen kritiek leveren op het gebruik van het voertuig zonder de invalide of gehandicapte die minderjarig is of onder het statuut van verlengde minderjarigheid is geplaatst, voor zover dit slechts sporadisch gebeurt, het tevens gaat om een gebruik van het voertuig door de wettige vertegenwoordiger van de invalide of gehandicapte en het tenslotte ook het enige voertuig van het gezin betreft. Deze versoepeeling zal worden gehandhaafd tot op het ogenblik dat de betrokken invalide in aanmerking komt voor hetzij de integratietegemoetkoming, bedoeld door de Wet van 27 februari 1987 betreffende de tegemoetkomingen aan gehandicapten (BS, 1 april 1987).

Bovendien zal er aan de gewesten worden voorgesteld evenmin kritiek te leveren op het sporadisch gebruik van het voertuig door de echtgenoot of echtgenote (of partner in geval van wettelijk samenwonen) van de invalide of

gehandicapte in diens belang en zonder zijn aanwezigheid en indien het gezin niet over een ander voertuig beschikt. Tevens zal de aandacht van de gewesten gevestigd worden op het feit dat de thans in de wetgeving opgenomen categorieën van handicap beperkt zijn en dat een aanpassing ervan aangewezen is om te beantwoorden aan de maatschappelijke en sociale noden. Als de gewesten het hiermee eens zijn zal ik de goedkeuring van de Europese Commissie vragen inzake de aanpassing in die zin van de gunstregeling inzake btw².

De hiervoor geciteerde antwoorden op parlementaire vragen werden opgenomen in de [Circulaire AOIF nr. 15/2004 van 10 maart 2004](#).

Een aantal andere voorbeelden van toegelaten gebruik van het vervoermiddel worden gegeven in antwoord op een parlementaire vraag³: ‘Het voertuig mag daarentegen in principe niet worden gebruikt zonder de invalide of gehandicapte. De fiscale voordelen worden immers slechts verleend om tegemoet te komen aan de verplaatsingsmoeilijkheden van laatstgenoemde. In dit verband geeft de Administratie blijk van een zekere tolerantie. Als de invalide of gehandicapte niet zelf met de wagen kan rijden, is het evenwel evident dat de persoon die hem naar zijn werk of – als het een kind betreft – naar de school voert, zonder de invalide of gehandicapte met de wagen terugkeert naar het huis van laatstgenoemde en dat die persoon ’s avonds weer vertrekt met het ‘lege’ voertuig om betrokken te halen. Dit is *a fortiori* ook zo voor het vervoer van de invalide of gehandicapte met het oog op zijn hospitalisatie, zonder onderscheid of betrokken gewoonlijk al dan niet zelf rijdt. Er wordt ook geen kritiek meer geleverd op het feit dat een familielid of een derde alleen met het voertuig naar de apotheek rijdt ten behoeve van de invalide of gehandicapte die, om gezondheidsredenen, zijn woning tijdelijk niet kan verlaten. In deze context is de Administratie er altijd van uitgegaan dat er een onmiddellijk verband is tussen die uitzonderlijke trajecten zonder de invalide of gehandicapte en de noodwendigheden van het persoonlijk vervoer van betrokkenen, zodat die trajecten het voordeel van de fiscale gunstregelingen niet in het gedrang brengen. Deze tolerantie is trouwens in overeenstemming met het [arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 148/2007 van 28 november 2007](#) betreffende de vrijstelling van de verkeersbelasting voor invaliden en gehandicapten. Elke uitbreiding van de interpretatie van het beginsel ‘persoonlijk vervoermiddel’ zou aanleiding kunnen geven tot misbruiken en zou niet te verantwoorden zijn tegenover de automobilisten die de volledige verkeersbelasting en btw moeten betalen. Bovendien zou elke uitgesproken uitbreiding van de toepassing van betreffende gunstregeling, zoals de afschaffing of een volledige versoepeeling van de voorwaarde inzake het gebruik van het voertuig door de invalide of gehandicapte, niet alleen in strijd zijn met de basisprincipes van de regeling maar zou daarenboven de gunstregeling inzake btw in het gedrang brengen. De Europese Commissie heeft immers de toelating gegeven die fiscale gunstregeling te behouden op uitdrukkelijke voorwaarde dat België die regeling niet wijzigt’.

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen inzake btw, en dit in tegenstelling met de bepalingen inzake de verkeersbelasting, is de fiscale gunstregeling onder meer onderhevig aan de voorwaarde dat het voertuig dient te zijn ingeschreven op naam van de invalide of gehandicapte of op naam van diens wettige vertegenwoordiger indien de invalide jonger is dan achttien jaar of geplaatst is onder het statuut van de verlengde minderjarigheid. Indien het voertuig ingeschreven is op naam van de wettige vertegenwoordiger van het minderjarig kind moet het voertuig, behalve indien het kind geplaatst is onder het statuut van de verlengde minderjarigheid, ingeschreven worden op naam van het kind zodra het kind de meerderjarigheid bereikt. De Administratie tolereert evenwel het behoud van de inschrijving op naam van de wettige vertegenwoordiger tot het moment dat het voertuig wordt vervangen⁴.

In een beslissing werd de regeling versoepeeld in het geval van echtscheiding van de ouders van het invalide kind⁵.

Gelet op de voorwaarde van persoonlijk gebruik door de invalide van het desbetreffende voertuig is het inherent aan de toepassing van de gunstregeling dat, in geval van echtscheiding, enkel de ouder bij wie het gehandicapte kind zijn domicilieadres heeft en waar het bedoelde invalide kind in principe hoofdzakelijk verblijft, de gunstregeling kan aanvragen.

Indien de huisvesting van het kind echter gelijkmataig verdeeld is over beide ouders, terwijl het kind bij een van hen is gedomicilieerd, heeft de Btw-administratie beslist dat bij de aanvraag van de gunstregeling een overeenkomst of een rechterlijke beslissing dient te worden voorgelegd aan het bevoegd btw-controlekantoor waarin wordt vastgelegd wie van hen de gunstregeling inzake btw kan aanvragen. Zoniet gaat de Btw-administratie ervan uit dat de gunstregeling inzake btw enkel kan worden aangevraagd door de ouder bij wie het invalide kind zijn domicilieadres heeft⁶.

¹ Zie [Vr. nr. 131, de heer Kelchtermans, 4 juli 1975](#); Vr. en Antw., Kamer, 1974-1975, nr. 39, BTW-Revue, nr. 22, p. 339 en [Vr. nr. 300bis, volksvert. Nols, 9 mei 1984](#); Vr. en Antw., Kamer, nr. 32, 1983-1984, BTW-Revue, nr. 64, p. 549, bevestigd door [Vr. nr. 5-6245, de heer De Padt, 15 mei 2012](#); Senaat, Schrift. Vr., 2012-2013.

2 Vr. nr. 1546, de heer Martens, 12 september 2001; Vr. en Antw., Senaat, 2002 – 2003, nr. 2-66, p. 3716-3718.

3 Parl. vr. nr. 302, de heer Van Der Maelen, 12 februari 2009.

4 Beslissing nr. E.T. 116.207 van 5 mei 2009.

5 Beslissing nr. E.T. 121.528 van 22 juli 2013.

6 Bevestigd door Mond. vr. nr. 6235, mevr. Smaers, 17 november 2015; CRI 54 COM 267.

4. Begrip blijvende invaliditeit

In rubriek XXII, van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 en in artikel 77, § 2 W.Btw, wordt gesteld dat de bij die bepalingen bedoelde gunstregeling onder meer kan worden bekomen door personen met een blijvende invaliditeit van ten minste 50% uitsluitend te wijten aan gebrekkigheid van de onderste ledematen.

Daaruit moet logischerwijze worden afgeleid dat personen met een voorlopige invaliditeit de gunstregeling niet kunnen bekomen.

De getuigschriften die tot eind 1980 door de bevoegde diensten werden afgeleverd vermeldden, naargelang het geval, dat de invaliditeit of gebrekkigheid werd erkend als zijnde definitief ofwel voorlopig tot een bepaalde datum of voor een bepaalde duur, in de meeste gevallen twee jaar.

Ingevolge betwistingen die waren gerezen in zaken waar teruggaaf werd geweigerd omdat een attest werd voorgelegd waarop de invaliditeit slechts tijdelijk werd erkend, werden besprekingen gevoerd met de bevoegde dienst van het ministerie van Volksgezondheid.

Volgens die dienst is een invaliditeit blijvend wanneer door geneeskundige behandeling geen verbetering meer te verwachten valt. Zij is daarentegen tijdelijk wanneer verbetering mogelijk is door geneeskundige behandeling.

Uitgaande van dit onderscheid heeft de genoemde dienst, in akkoord met de Btw-administratie, beslist geen attesten meer af te leveren in de gevallen waar de aandoeningen evolueren en waar een genezing of een verbetering in het vooruitzicht is gesteld, behoudens in de twee volgende situaties:

1. in gevallen waar een heelkundige ingreep, waartoe de invalide al dan niet kan besluiten deze te ondergaan, de handicap of de invaliditeit radicaal kan verminderen;
2. in gevallen van personen met een aandoening waarvan men vreest dat zij slecht zal evolueren, maar waarvoor geen absolute zekerheid bestaat dat er niet een verbetering zal optreden (bv. omdat het gaat om een jong kind waar het mogelijk is dat bij verder groeien nog een verbetering mag verhoopt worden).

In deze twee situaties zal een invaliditeitsattest worden afgeleverd, maar de geldigheid ervan zal worden beperkt tot een bepaalde periode, meestal twee jaar, met mogelijkheid tot verlenging na een nieuw onderzoek.

De voorlegging van een dergelijk attest vormt geen beletsel voor de toepassing van het gunstregime, voor zover de andere voorwaarden zijn vervuld en het belastbare feit (aankoop of invoer van het voertuig; aankoop van onderdelen en toebehoren voor het voertuig of onderhouds- en herstellingswerk aan het voertuig; de inschrijving van het voertuig bij de Dienst van het Wegverkeer) zich heeft voorgedaan binnen de geldigheidsperiode van het attest.

Wat de attesten betreft die vóór 1 januari 1981 werden afgeleverd met de vermelding dat de invaliditeit of gebrekkigheid werd erkend als zijnde voorlopig tot een bepaalde datum of voor een bepaalde duur die nog niet is verstreken op het tijdstip dat het belastbaar feit zich voordoet, kan het gebeuren dat het gaat om een invaliditeit die, althans op het ogenblik dat het attest werd uitgereikt, niet beantwoordt aan de twee hierboven uiteengezette situaties.

Aangezien de bevoegde dienst van het ministerie van Volksgezondheid evenwel reeds vanaf april 1980 de uitreiking van attesten van voorlopige invaliditeit heeft beperkt tot de bedoelde gevallen, en het derhalve uitzonderlijk zal voorkomen dat een nog niet vervallen attest slechts betrekking heeft op een geval van tijdelijke invaliditeit, heeft de Administratie beslist, teneinde een normale afhandeling van de terugbetalingdossiers voor invaliden niet in het gedrang te brengen, die attesten zonder meer als geldig te aanvaarden.¹

¹ Zie [Beslissing nr. E.T. 36.563 van 11 december 1981](#), BTW-Revue, nr. 52, p. 54, nr. 778.

5. Rechthebbende op de teruggaaf

Het voordeel van het verlaagd tarief bij de invoer, de intracommunautaire verwerving of de verkrijging hier te lande van een personenauto wordt slechts verleend indien de volgende vormvoorwaarden tezamen vervuld zijn ([KB nr. 20, tabel A, XXII](#)):

1. de invalide of gehandicapte moet voordat de invoer, de intracommunautaire verwerving of de levering van het voertuig plaatsvindt aan het hoofd van het controlekantoor in het ambtsgebied waarvan hij zijn woonplaats heeft een getuigschrift overleggen dat vermeldt tot welke categorie van invaliden of gehandicapten hij behoort en dat is uitgereikt:
 1. voor de oorlogsinvaliden, door de overheid die het invaliditeitspensioen heeft toegekend;
 2. voor de personen die een pensioen, uitkering of vergoeding genieten door tussenkomst van de Dienst voor tegemoetkomingen aan de mindervaliden, door of vanwege de minister die deze dienst onder zijn bevoegdheid heeft;
 3. voor de personen die een vergoedingspensioen of een militair pensioen genieten wegens een invaliditeit opgelopen in vredestijd, door of vanwege de minister van Financiën;
 4. voor de andere personen, door of vanwege de minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft;
2. na onderzoek van het getuigschrift en mits ontvangst van een schriftelijke verbintenis van de invalide of gehandicapte het voertuig uitsluitend te gebruiken als persoonlijk vervoermiddel, reikt het controlekantoor een document uit, opgesteld in de vorm bepaald door of vanwege de minister van Financiën, dat toelating verleent tot invoer, intracommunautaire verwerving of levering van het voertuig tegen het verlaagd tarief (document nr. 716 - zie bijlage 5);
3. de invalide of gehandicapte moet, ten laatste op het ogenblik van de invoer, van de indiening van de bijzondere btw-aangifte inzake de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen of van de levering van het voertuig, aan de douane of aan de verkoper, het document nr. 716 overleggen;
4. het invoerdocument, de bijzondere btw-aangifte inzake de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen of de aankoopfactuur en het dubbel ervan moeten opgesteld zijn op naam van de invalide of gehandicapte of, in voorkomend geval, op naam van zijn wettige vertegenwoordiger, en moeten melding maken van de datum van het document nr. 716, het referentienummer ervan en de benaming van het controlekantoor dat het heeft uitgereikt;
5. het document nr. 716 wordt door de douane gevoegd bij het invoerdocument dat op het douanekantoor wordt bewaard, of door de verkoper bij het dubbel van de factuur, dat hij bewaart.

Er dient opgemerkt te worden dat deze gunstregeling voor de bedoelde invaliden en gehandicapten een strikt persoonlijk recht inhoudt.

De wetgeving voorziet bovendien niet in de mogelijkheid voordelen inzake btw toe te kennen aan groeperingen of verenigingen die zich belasten met het vervoer van invaliden.

In de huidige stand van de wetgeving kan de bedoelde regeling niet worden toegepast bij de aankoop van een ‘mindervalidenkar’ door een groepering van personen¹.

¹ Zie [Vr. nr. 76, senator De Clerq, 9 juni 1981](#); Vr. en Antw., Senaat, 1980-1981, BTW-Revue, nr. 51, p. 648.

6. Beoogde automobielen

1. Personenauto's;
2. auto's voor dubbel gebruik;
3. voertuigen 'alle terreinen' of '4 × 4'.

Niets verzet er zich tegen dat de gunstregeling van het verlaagd tarief wordt verleend aan een invalide of gehandicapte persoon voor zijn voertuig 'alle terreinen' (type Jeep) dat hij uitsluitend als persoonlijk vervoermiddel gebruikt, op voorwaarde echter dat dit voertuig wordt ingeschreven als personenauto of als auto voor dubbel gebruik en dat belanghebbende, in dit laatste geval, de verbintenis onderschrijft dit voertuig nooit te gebruiken voor vervoer van goederen, andere dan zijn persoonlijke bagage.

Een minibus is bijgevolg uitgesloten van het gunstregime. In enkele zeldzame gevallen werd vrijstelling verleend voor een lichte vrachtauto of een minibus, maar dan uitsluitend om rekening te houden met uitzonderlijke en objectieve omstandigheden eigen aan de gezondheidstoestand van de invalide of gehandicapte persoon zelf. Het is ter zake niet verantwoord, om andere redenen, af te wijken van het algemeen beginsel ¹.

De toepassing van de gunstregeling is evenwel vanaf 13 juli 2011 ook toegestaan voor lichte vrachtauto's die niet voorzien zijn van zijruiten. De toepassingsvooraarden van die regeling voor dergelijke lichte vrachtauto's zijn identiek aan deze vereist voor lichte vrachtauto's met zijruiten. De toelating tot teruggaaf wordt verleend door de gewestelijke directies ².

Worden niet bedoeld:

- taxi's en, meer algemeen, de voertuigen bestemd voor het vervoer van personen;
- de vrachtwagens en lichte vrachtwagens;
- de aanhangwagens;
- caravans;
- motorhomes (zie evenwel hierna);
- de wagentjes uitgerust met een bromfietsmotor ³.

Maar volgens het hof van beroep van Antwerpen ⁴ is een motorhome zonder twijfel een automobiel voor personenvervoer.

In het arrest stelt dit hof dat een motorhome niet bestemd is voor goederenvervoer en evenmin als lichte vracht kan worden gekwalificeerd. Het enkele feit dat de motorhome ook is ingericht om te overnachten en voor vakantiedoeleinden kan worden aangewend, doet geen afbreuk aan de vaststelling dat een motorhome essentieel bestemd is voor het vervoer van personen.

Evenwel wordt dit arrest van het hof van beroep van Antwerpen herroepen door het Hof van Cassatie dat stelt dat voertuigen die volgens hun aard bestemd zijn voor recreatieve doeleinden zoals motorhomes, kampeerwagens of caravans niet beantwoorden aan de definitie van 'voertuig voor personenvervoer'. De bestemming van het voertuig is bepalend voor de kwalificatie ervan. De appelleerders die oordelen dat 'de motorhome zonder twijfel een automobiel is voor personenvervoer' en daaraan geen afbreuk doet dat 'het enkele feit dat de motorhome ook is ingericht om te overnachten en voor vakantiedoeleinden' verantwoorden hun beslissing niet naar recht ⁵.

De [rubriek XXII in de bijlage A van het KB nr. 20](#) voorziet niet in een uitsluiting van een motorhome van het verlaagd tarief en er is geen enkele objectief verantwoorde reden waarom een motorhome van de toepassing van het verlaagde tarief zou moeten worden uitgesloten.

De Administratie voegt een voorwaarde toe aan de wet door de toepassing van het verlaagde tarief afhankelijk te maken van de wijziging van het voertuig zodat het enkel nog het model heeft van een motorhome en niet meer de essentiële kenmerken ervan.

Bijkomend kan in dit dossier worden opgemerkt dat, voorafgaand aan de aankoop van de motorhome, de btw-controle reeds de toelating had verleend om het verlaagde tarief van 6% te laten toepassen.

De aangerekende 6% btw is, mits een nieuwe aanvraag, vatbaar voor teruggaaf, zodat de uiteindelijke btw-last op dergelijke aankopen 0% bedraagt.

Bij de aanvraag tot teruggaaf van de 6% betaalde btw had de Btw-directie gesteld dat de motorhome niet beantwoordt aan het begrip 'automobiel voor personenvervoer langs de weg'.

Hoewel in [rubriek XXII, eerste afdeling, § 3, 1° in de bijlage A van het KB nr. 20](#) wordt gesteld dat men wordt geacht het voertuig te bestemmen voor andere doeleinden dan voor zijn persoonlijk vervoer indien de invalide de verkeersbelasting betaalt, oordeelt het Hof dat er niet is bepaald dat de toepassing van het verlaagde btw-tarief afhankelijk is van de vrijstelling van de verkeersbelasting.

¹ Zie in analogie met de verkeersbelasting, [Vr. nr. 58, volksvert. Leonard, 12 december 1986](#); Vr. en Antw., Kamer, 1986-1987, BTW-Revue, nr. 76, p. 167.

2 Beslissing nr. E.T. 113.117 van 13 juli 2011.

3 Beslissing nr. E.T. 75.213 van 25 oktober 1993, BTW-Revue, nr. 108, p. 339.

4 Antwerpen, 21 november 2017, rolnr. 2016/AR/809.

5 Cass., 24 mei 2019, rolnr. F.18.0092.N/1.

7. Tijdstip waarop de invaliditeitsgraad moet zijn vastgesteld

De koper (of de geadresseerde) dient de hoedanigheid van invalide in de zin van [artikel 77, § 2 W.Btw](#) te bezitten op het ogenblik van de aankoop (of invoer) van de automobiel.

In het tegengestelde geval kan de btw in geen geval worden verminderd tot 6% en teruggegeven.

Indien de koper op het ogenblik van de aankoop geen invalide of gehandicapte is, zoals bedoeld in [artikel 77, § 2 W.Btw](#), doch later wegens een verzwaring van de invaliditeitsgraad onder een van de bedoelde categorieën valt, kan hij geen terugbetaal verkrijgen van de btw betaald bij de aankoop¹.

Het spreekt vanzelf dat, wanneer een oorlogsinvalid een autovoertuig koopt op een tijdstip waarop zijn invaliditeitspercentage vastgesteld is op minder dan 50% en nadat dat percentage wordt verhoogd tot 50% of meer, met terugwerkende kracht tot op een tijdstip voorafgaand aan de levering van het voertuig kan de btw worden teruggegeven².

1 Zie Vr. nr. 4, Loones; Vr. en Antw., Senaat, nr. 4, 1991-1992 [en Vr. nr. 39, de heer De Vlies, 14 november 1979](#); Vr. en Antw., Kamer, nr. 6, 1979-1980, BTW-Revue, nr. 44, p. 140.

2 Zie [Beslissing nr. T. 6573 van 19 augustus 1971](#), BTW-Revue, nr. 5, p. 96.

8. Ontstaan van de vordering tot terugbetaal

De vordering tot terugbetaal ontstaat, in het voordeel van invaliden, op het tijdstip van ofwel de invoer, ofwel de intracommunautaire verwerving, ofwel op het tijdstip waarop de rechthebbende de btw betaalt aan de verkoper bij aankoop van het voertuig.

Bijzonder geval – Retroactiviteit

De oorlogsinvaliden dienen een minimaal invaliditeitspensioen van 50% te genieten om de gunstregeling te kunnen toepassen.

Wanneer een invaliditeitspensioen van minstens 50% wordt toegekend aan een oorlogsinvalid of wanneer zijn invaliditeitspensioen naar 50% of meer wordt gebracht, met retroactieve werking teruggaand tot een tijdstip daterend van vóór de aankoop, de intracommunautaire verwerving of de invoer, dan ontstaat de vordering tot terugbetaal op het tijdstip waarop de beslissing, die aan de invalide een invaliditeitspensioen of een verhoging van de invaliditeitsgraad toekent, aan hem wordt betekend.

De vordering tot terugbetaal moet worden uitgeoefend binnen vijf jaar vanaf het tijdstip waarop ze is ontstaan.

9. Te vervullen formaliteiten

Overeenkomstig [artikel 9, § 1 KB nr. 4](#), wanneer de rechthebbende op terugbetaal een andere in België gevestigde persoon is dan een belastingplichtige die gehouden is tot het indienen van periodieke aangiften, moet hij een aanvraag tot terugbetaal indienen in twee exemplaren, op het btw-controlekantoor van zijn woonplaats¹.

Deze aanvraag moet worden verricht door het invullen van kader III van het derde en vierde exemplaar van het document nr. 716.

Ze kan worden ingediend vanaf de levering (of invoer of intracommunautaire verwerving) van de wagen, mits aflevering door de verkoper van de verkoopfactuur of voorlegging van het invoerdocument.

De aanvraag tot teruggaaf moet worden ingediend binnen de vijf jaar te rekenen vanaf de datum waarop de oorzaak van teruggaaf zich voordeed.

Deze termijn werd evenwel gewijzigd door het KB van 16 juni 2003². Vanaf dan moet de aanvraag tot teruggaaf worden ingediend vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan.

1 Artikel 10, § 1, lid 2 KB nr. 4.

2 BS, 27 juni 2003.

10. Driejarige herziening ('prorata temporis')

Indien gedurende de periode van drie jaar, te rekenen vanaf de eerste dag van de maand waarin de invoer, de intracommunautaire verwerving of de levering van het voertuig plaatsvond, dit voertuig wordt aangewend voor andere doeleinden dan het persoonlijk vervoer van de invalide of gehandicapte, of door de invalide of gehandicapte wordt afgestaan, is deze gehouden het verschil tussen de belasting die tegen het tarief voorzien in het normale regime verschuldigd is voor de verkrijging, de intracommunautaire verwerving of de invoer van het voertuig en de belasting voldaan tegen het verlaagd tarief, aan de Staat te storten ten belope van zoveel zesendertigsten als er nog volledig te lopen maanden zijn tussen de datum van de wijziging van bestemming of de datum van de afstand en de datum van het verstrijken van de periode van drie jaar¹.

De oorlogsinvaliden die in die hoedanigheid een pensioen ontvangen van minstens 50% maar minder dan 60%, zijn gehouden de verkeersbelasting te betalen, maar blijven genieten van het gunstregime inzake btw de betaling van de verkeersbelasting brengt vanzelfsprekend, op zich, niet de driejarige herziening met zich mee.

Oorzaken van driejarige herziening

1° Gebruik van de wagen voor andere doeleinden dan het persoonlijk vervoer van de invalide of de gehandicapte

2° Afstand van de wagen

3° Betaling van de verkeersbelasting

4° Wijziging van inschrijving

5° Aanvraag van het gunstregime voor een tweede voertuig

1 Zie § 5, rubriek XXII, eerste afdeling KB nr. 20.

10.1. Driejarige herziening – Begrip

10.1.1. Hoe moet de driejarige herzieningsperiode bepaald worden?

Aanvang van de periode: eerste dag van de maand tijdens dewelke de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving plaatsvond.

10.1.2. Hoe moet het herzieningscoëfficiënt berekend worden?

Breuk = x/36

Breuk x = het aantal nog volledig te lopen maanden tussen de datum waarop de oorzaken van herziening zich hebben voorgedaan en de datum van het verstrijken van de periode van drie jaar.

Noemer 36 = aantal maanden van de driejarige periode.

(!) De maand waarin de oorzaak van herziening zich voordeed blijft buiten beschouwing.

10.2. Te herzien bedrag

Het herzieningscoëfficiënt $x/36$ is van toepassing:

1. op het verschil tussen de normaal verschuldigd belasting en de werkelijk betaalde belasting;
2. op de belasting die eventueel werd teruggegeven aan de invalide of gehandicapte bij toepassing van [artikel 77, § 2 W.Btw.](#)

10.3. Ontheffingen van herziening

Geen enkele herziening moet plaatsvinden in volgende gevallen:

- in geval van overlijden van de invalide of gehandicapte of bij elke behoorlijk verrechtvaardigde oorzaak, onafhankelijk van zijn wil, welke hem definitief verhindert het voertuig nog voor zijn persoonlijk vervoer te gebruiken, zelfs indien hij dit voertuig laat besturen door een derde;
- in het geval van een ernstig ongeval met het voertuig, als de verzekерingsmaatschappij besluit tot een volledig verlies van het voertuig en als het voertuig als wrak wordt verkocht aan een sloper, hetgeen inhoudt dat het inschrijvingsbewijs (grijze kaart) niet samen met het voertuig wordt overgedragen maar integendeel, door de invalide of gehandicapte, met enkele woorden uitleg wordt teruggezonden naar de Dienst van het Wegverkeer. Het bewijs van deze situatie kan inzonderheid worden geleverd door de voorlegging van een attest van de verzekерingsmaatschappij, samen met een afschrift van de verkoopfactuur aan de sloper of, in voorkomend geval, van het door deze laatste aan de verkoper uitgereikt aankoopborderel. De invalide of gehandicapte moet tevens aan de diensten van de btw de terugzending van het inschrijvingsbewijs aan de Dienst van het Wegverkeer bewijzen;
- meer algemeen, voor elk geval van overmacht (diefstal, brand ...). Als een geval van overmacht wordt bv. ook beschouwd wanneer de invalide zich in de onmogelijkheid bevindt om zijn voertuig nog te gebruiken omwille van de ongunstige evolutie van zijn gezondheidstoestand. Het bewijs hiervan kan geleverd worden door alle rechtsmiddelen, uitgezonderd de eed, inzonderheid door het voorleggen van een omstandig geneeskundig getuigschrift. In andere gevallen kan een ontheffing van de herziening niet worden toegestaan. Indien die invalide bovendien dat voertuig zou vervangen door een ander voertuig kan de Administratie slechts ontheffing verlenen indien ook wordt aangetoond dat dit voertuig door zijn structuur of zijn kenmerken grondig verschilt van het vorig voertuig. Dit is het geval indien het voertuig vervangen wordt door:
 1. een voertuig van verschillend type (bv. de vervanging van een gewoon voertuig door een minibus of een voertuig van het type 'monovolume'. Deze voertuigen hebben een gemakkelijkere toegang en bieden een andere rijpositie dan een gewoon voertuig);
 2. een voertuig van hetzelfde type maar met totaal verschillende technische eigenschappen dan het vorig voertuig (bv. vervanging van een voertuig door een ander met alle bedieningssystemen aan het stuur of met automatische versnellingsbak, en zo meer¹).

Binnen een maand te rekenen vanaf de datum van wijziging van bestemming (of van de afstand) van het voertuig, dient de invalide een brief te richten aan het diensthoofd van de btw-controle in het ambtsgebied waarvan zijn woonplaats is gelegen, vermeldend:

- zijn naam en adres;
- een verwijzing naar het document nr. 716;
- de nauwkeurige omschrijving van het voertuig;
- aard en datum van de gebeurtenis.

Daarenboven dient bij zijn brief, het attest nr. 717, dat hem werd afgeleverd teneinde aanspraak te kunnen maken op de gunstregeling voor herstellingen bv., gevoegd te worden.

De te betalen btw moet worden voldaan binnen een maand te rekenen vanaf de datum van het betalingsbericht dat de btw-ontvanger, aangeduid door de minister van Financiën of zijn aangestelde, tostuurt aan de invalide of gehandicapte.

[1 Vr. nr. 576, de heer Van der Maelen, 12 oktober 2011](#); Vr. en Antw., Kamer, 2011-2012, nr. 48, p. 20-22.

10.4. Versoepeling van de voorwaarden – Totaal verlies

10.4.1. Moeilijkheden om de vereiste bewijzen te leveren

De praktijk heeft uitgewezen dat het besluit tot ‘totaal verlies’ door de verzekерingsmaatschappijen niet volledig overeenstemt met de situatie zoals in [10.3. Ontheffingen van herziening](#) uitgelegd, terwijl het bovendien voor de invalide dikwijls moeilijk, zelfs onmogelijk, is te bewijzen (of zelfs te weten) dat het wrak van het voertuig niet meer hersteld werd en definitief uit het verkeer werd genomen.

10.4.2. Administratieve toegeving – Billijkheid

Billijkheidshalve heeft de Administratie beslist de voorwaarden voor ontheffing van de driejarige herziening in vermelde situatie te versoepelen.

De ontheffing zal derhalve worden toegestaan telkens de verzekерingsmaatschappij tot een ‘totaal verlies’ besluit, zonder dat de invalide of gehandicapte nog dient te bewijzen dat het voertuig definitief uit het verkeer is genomen.

10.4.3. Bewijs van totaal verlies van het voertuig

De invalide of gehandicapte moet echter steeds het bewijs leveren van de vaststelling door de verzekерingsmaatschappij van ‘totaal verlies’ van het voertuig ten gevolge van een ongeval.

Dit bewijs kan worden geleverd door elk bewijskrachtig document dat uitgaat van de verzekeraar of de schade-expert, waaruit de feitelijkheden voldoende blijken (bv. een afschrift van het document dat de besluiten van de expertise bevat of de kennisgeving van deze besluiten door de verzekeraar aan de verzekerde)¹.

¹ Zie [Beslissing nr. E.T. 45.414 van 16 juni 1989](#), BTW-Revue, nr. 91, p. 343.

HOOFDSTUK 7 - Teruggaaf voor niet-belastingplichtige rechtspersonen

Artikel 334 van de Programmawet van 27 december 2004¹, gewijzigd door artikel 194 van de Programmawet van 22 december 2008, voorziet dat 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 Federale Overheidsdienst Financiën vallen of waarvan de inning en invordering door die Federale Overheidsdienst wordt verzekerd, hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling, kan 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 de invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, door de Federale Overheidsdienst Financiën worden verzekerd. Die aanwending wordt beperkt tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldvorderingen op deze persoon².

Voorgaande lid blijft van toepassing in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolabiliteitsprocedure. De wetgever wil dus duidelijk dat die rechtsfiguur geldt voor alle aan een belastingschuldige terug te geven of te betalen sommen die aan de voorwaarden zoals bepaald in het eerste lid van artikel 334 voldoen, ongeacht het stadium van de faillissementsprocedure waarin de som teruggegeven of betaald moet worden.

De wetgever zegt daarmee uitdrukkelijk dat er geen onderscheid gemaakt mag worden tussen de periode vóór het faillissement wordt uitgesproken, de periode tussen het faillissementsvonnis en de sluiting van de verrichtingen van het faillissement en de periode na de sluiting van de verrichtingen van het faillissement.

Door de Programmawet van 25 december 2017, ten laatste van toepassing op 1 januari 2019, worden alle terugbetalingen door overheids- of staatsinstellingen aangewend voor eventuele schulden bij de FOD Financiën en/of de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid. Het is de bedoeling om een soort van rekening-courant te creëren voor alle invorderingen en terugbetalingen voor elke belastingplichtige.

De tekst werd gewijzigd door artikelen 156 en 157 Programmawet 25 december 2017 als volgt:

§ 1. Elke som die aan een persoon moet worden teruggegeven of betaald door de Federale Overheidsdienst Financiën, door de Rijksdienst voor sociale zekerheid of door een andere federale overheidsdienst of staatsorganisme, kan zonder formaliteit en naar keuze van de bevoegde ambtenaar, onverminderd de toepassing van paragraaf 6, worden aangewend ter betaling van de door deze persoon verschuldigde sommen waarvan de inning en de invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, worden verzekerd door de Federale Overheidsdienst Financiën of door de Rijksdienst voor sociale zekerheid.

§ 2. De in paragraaf 1 bedoelde aanwending zonder formaliteit omvat elke terug te geven of te betalen som, ongeacht de aard:

1° hetzij in het kader van de toepassing van de belastingwetten die onder de bevoegdheid van de Federale Overheidsdienst Financiën vallen, of van wetten, al dan niet belastingwetten, waarbij de inning en de invordering verzekerd worden door die Federale Overheidsdienst;

2° hetzij in het kader van de toepassing van wetten op de sociale zekerheid die onder de bevoegdheid vallen van de Rijksdienst voor sociale zekerheid of waarbij de inning en de invordering verzekerd worden door deze instelling;

3° hetzij in het kader van de toepassing van wetten die onder de bevoegdheid vallen van een andere Federale Overheidsdienst of staatsorganisme;

4° hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling;

5° hetzij krachtens een uitvoerbare rechterlijke beslissing uitgesproken in het kader van rechtsvorderingen die rechtstreeks of onrechtstreeks verband houden met de toepassing van voorgaande wetten.

§ 3. In afwijking van paragraaf 2, is de in paragraaf 1 bedoelde aanwending zonder formaliteit echter uitgesloten wanneer het gaat om sommen die moeten worden teruggegeven of betaald:

1° hetzij in toepassing van een overeenkomst met een Federale Overheidsdienst of met een staatsorganisme;

2° hetzij in toepassing van het statuut van het personeel van de Federale Overheidsdiensten of dat van staatsorganismen;

3° hetzij die van eenzelfde aard zijn als de sommen bedoeld in de artikelen 1409, 1409bis en 1410 van het Gerechtelijk Wetboek.

§ 4. De in paragraaf 1 bedoelde aanwending zonder formaliteit wordt beperkt tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldvorderingen op deze persoon.

Bovendien, kan de bevoegde ambtenaar, voor het betwiste deel van de schuldvorderingen op deze persoon, overgaan tot de aanwending zonder formaliteiten bedoeld in paragraaf 1 als bewarende titel indien de betwiste schuldvorderingen het voorwerp hebben uitgemaakt van een uitvoerbare titel.

§ 5. Dit artikel blijft van toepassing in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolabiliteitsprocedure.

§ 6. De aanwendingsvolgorde wordt in een toetredingsovereenkomst met de betrokken diensten of organismen vastgelegd, ongeacht de voorrechten die verbonden zijn aan de schuldvorderingen waarvan de inning en de invordering worden verzekerd door de Federale Overheidsdienst Financiën of door de Rijksdienst voor sociale zekerheid.

[...]'

Art. 157. Dit hoofdstuk treedt in werking op de door de Koning te bepalen datum, en ten laatste op 1 januari 2019.

Naar aanleiding van twee prejudiciële vragen heeft het Grondwettelijk Hof (voorheen Arbitragehof) zich positief uitgesproken over de verenigbaarheid van artikel 334, lid 2 Programmawet van 27 december 2004 met [de artikelen 10 en 11 van de Grondwet](#), omdat fiscale vorderingen dankzij de toepassing van voormeld artikel 334 ook in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolabiliteitsprocedure kunnen worden gecompenseerd³.

Zie tevens [1.1. Algemeen beginsel inzake terugzaaaf van het belastingkrediet in hoofde van belastingplichtigen gehouden tot indiening van een periodieke aangifte](#).

Niet-belastingplichtige rechtspersonen zijn:

- de rechtspersonen van het publiek recht (de Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de gemeenten en de openbare instellingen als publiekrechtelijk persoon);
- de passieve holdings in de zin van het arrest Polysar⁴.

We merken op dat een niet-belastingplichtige rechtspersoon die in identieke omstandigheden handelt als een privaatrechtelijk persoon, beschouwd wordt als een gewone belastingplichtige vanaf het ogenblik dat ze een niet-verwaarloosbare verstoring van de concurrentieverhoudingen inhoudt⁵.

Wanneer, in het in [artikel 25quinquies, § 4 W.Btw](#), bepaalde geval de door een niet-belastingplichtige rechtspersoon verworven goederen uit een derdelandsgebied of een derde land worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan België, wordt, de btw betaald in geval van invoer van de goederen in België, teruggegeven aan de niet-belastingplichtige rechtspersoon die in het bezit is van een invoerdocument dat hem vermeldt als persoon op wiens naam de belasting mag of moet worden voldaan overeenkomstig [artikel 52, § 1, tweede lid](#), en dat de betaling van de belasting vaststelt, in de mate dat laatstgenoemde aantoon dat de intracommunautaire verwerving die hij verricht aan de belasting werd onderworpen in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen⁶.

Toepassing

Een in Canada gevestigde firma, die geen inrichting heeft in België en ook geen aansprakelijk vertegenwoordiger, verkoopt computers aan een gemeente in het Groothertogdom Luxemburg. De douanering geschiedt in Antwerpen.

De btw is verschuldigd ingevolge invoer in België, tarief: 21%, in hoofde van de geadresseerde⁷ (de Luxemburgse gemeente).

De gemeente is in elk geval te beschouwen als iemand die economische handelingen verricht in het overgangsstelsel: zij is een publiekrechtelijk persoon (niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden kan geïdentificeerd worden door het nationaal kennummer⁸ -zie [2. Mogelijke toekenning van een BE-nummer](#)).

- - Enerzijds, indien de Luxemburgse gemeente de drempel van 10.000 ECU, bedoeld in artikel 28bis, § 1, a), lid 2 Richtlijn 91/680/EEG van 16 december 1991⁹ overschrijdt, dient zij beschouwd te worden als een verrichter van economische handelingen, verplicht onderworpen aan btw-identificatie (nationale code LU 12345678).
- - Anderzijds, indien zij de optie uitoefent, voorzien in hetzelfde artikel 28bis, § 1, a), lid 3 Richtlijn 91/680/EEG¹⁰, is zij tevens te beschouwen als een persoon die economische activiteiten verricht, verplicht voor btw-doeleinden te identificeren (nationale code LU 12345678).

In dit tweede geval is de btw-identificatie vrijwillig en niet verplicht.

In beide voorgaande onderstellingen (gedwongen of vrijwillige btw-identificatie), is de Luxemburgse gemeente schuldenaar van btw op de intracommunautaire verwerving in Luxemburg (btw-tarief 17%).

In dergelijk geval vindt [artikel 77bis W.Btw](#) eventueel toepassing.

In de mate dat de Luxemburgse gemeente aantoon dat de intracommunautaire verwerving aan de btw werd onderworpen in het Groothertogdom Luxemburg heeft zij recht op een teruggaaf van de betaalde Belgische btw van 21%.

Het doel van deze teruggaaf is een eenvormige behandeling toe te passen inzake niet-belastingplichtige rechtspersonen voor de invoeren uit derde landen of derdelandsgebieden via een andere lidstaat en de intracommunautaire verwervingen die goederen afkomstig uit dezelfde lidstaat tot voorwerp hebben.

Onthouden wij ten slotte dat, indien de Luxemburgse gemeente niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd werd (LU 123 45678) omdat ze ofwel de drempel van 11.200,00 EUR niet heeft overschreden ofwel omdat ze niet heeft geopteerd, het vanzelfsprekend is dat de btw, betaald in België (tarief 21%) bij invoer nooit voor teruggaaf vatbaar is ingevolge [artikel 77bis W.Btw](#).

¹ BS, 31 december 2004.

² BS, 29 december 2008.

³ Mond. vr. nr. 11822, de heer Massin, 30 mei 2006; [Beknopt Verslag, Kamercommissie Financiën, Com 978](#), p. 4-6.

⁴ [HvJ, 21 juni 1991, zaak C-60/90, arrest Polysar](#), Rec., 1991, p. 13.

⁵ Zie artikel 6 W.Btw. en ook [HvJ, 15 mei 1990, zaak C-48/9, arrest Carpanet](#), Rec., 1990, p. 1869.

⁶ Artikel 77bis W.Btw..

⁷ Artikel 6, § 2, lid 1 KB nr. 7.

⁸ Kennummer overeenkomstig de internationale ISO-code 3166 alpha 2 – Cf. [artikel 22, § 1, nrs. c\), d\), e\)](#) en § 10 Richtlijn 77/388/EEG – [Artikel 2 Reglement 218/92](#).

⁹ Drempel overgenomen in het Belgische recht in [artikel 25ter, § 1, lid 2, 2°, b W.Btw..](#)

¹⁰ Optie overgenomen in het Belgisch recht in [artikel 25ter, § 1, lid 3 W.Btw..](#)

HOOFDSTUK 8 - Teruggaaf van btw, intresten en administratieve boeten voldaan op verzoek van de Administratie

Wanneer btw, intresten en fiscale boeten voldaan werden op verzoek van de Administratie, moet de vordering tot teruggaaf worden ingesteld vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op, naargelang het geval, dit van de kennisgeving bij ter post aangetekende brief van de beslissing waarbij de bij de Administratie ingediende aanvraag om teruggaaf wordt verworpen ofwel dit van de betaling van de belasting, van de intresten en van de fiscale geldboeten, die werden voldaan op verzoek van de Administratie.

De aanvraag tot teruggaaf moet worden ingeleid bij de rechtbank, aangewezen door [artikel 632 Ger.W.](#)

De datum van de eventuele inhouding van btw-tegoeden kan niet als vertrekpunt worden beschouwd voor deze verjaringstermijn, omdat deze inhouding niet geldt als een betaling van de belastingschuld, maar slechts een bewarende maatregel is die het bestuur moet toelaten om tot verrekening over te gaan eens de belastingschuld vaststaat¹.

[1 Cass., 23 november 2012, rolnr. F.11.0173.N.](#)

HOOFDSTUK 9 - Verwerping van de aanvraag om teruggaaf

De vordering in rechte met betrekking tot de teruggaaf van de btw, de intresten en van de fiscale geldboeten moet worden ingesteld vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op de datum van de aangetekende kennisgeving van de verwerping.

Na ontvangst van de aangetekende brief moet de aanvraag tot teruggaaf worden ingeleid bij de rechtbank, aangewezen in [artikel 632 Ger.W.](#)

Ook hier begint de verjaring van de aanvraag tot teruggaaf niet te lopen indien de Administratie de verwerping van de aanvraag tot teruggaaf niet via aangetekende brief heeft verricht.

De datum van de eventuele inhouding van btw-tegoeden kan niet als vertrekpunt worden beschouwd voor deze verjaringstermijn, omdat deze inhouding niet geldt als een betaling van de belastingschuld, maar slechts een bewarende maatregel is die het bestuur moet toelaten om tot verrekening over te gaan eens de belastingschuld vaststaat¹.

[1 Cass., 23 november 2012, rolnr. F.11.0173.N.](#)

HOOFDSTUK 10 - Cases

1. Vraag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Antwoord

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 10 - Verplichtingen van de btw-belastingplichtige

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Identificatie van de belastingplichtigen

HOOFDSTUK 2 - Btw-schuldenaar

HOOFDSTUK 3 - Elementaire en andere verplichtingen

DEEL 11 - Aangifte

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Periodieke aangifte

HOOFDSTUK 2 - Bijzondere aangifte

HOOFDSTUK 3 - Bijzondere aangifte inzake nieuwe vervoermiddelen

HOOFDSTUK 4 - Verplichtingen inzake de levering van motorvoertuigen met vrijstelling wegens uitvoer, intracommunautaire levering of levering aan internationale instellingen en diplomatieke zendingen

HOOFDSTUK 5 - Specifieke btw-aangifte voor buitenlandse personenvervoerders

HOOFDSTUK 6 - Bijzondere aangifte inzake manifestaties, beurzen en merchandising

HOOFDSTUK 7 - Bijzondere aangifte voor de organisatoren van sportevenementen

HOOFDSTUK 8 - Aangiften in de bouwsector

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 12 - Bijzondere regelingen

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Forfaitaire regeling

HOOFDSTUK 2 - Vrijstellingsregeling voor de kleine ondernemingen

HOOFDSTUK 3 - Regeling voor landbouwondernemers

HOOFDSTUK 4 - Regeling voor tabaksfabrikaten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 5 - Regeling voor vis, schaal-, schelp- en weekdieren

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 6 - Samenvattende tabel van overdrachten van handelszaken met verschillende stelsels

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 7 - Margeregeling voor tweedehandse goederen

HOOFDSTUK 8 - Margeregeling voor tweedehandse vervoermiddelen

HOOFDSTUK 9 - Bijzondere regeling voor beleggingsgoud

HOOFDSTUK 10 - Gebruik in België van voertuigen ingeschreven in een andere lidstaat van de EU

HOOFDSTUK 11 - Regeling inzake de elektronische diensten vanaf 1 januari 2015

HOOFDSTUK 12 - Btw-stelsel van toepassing op voorafbetaalde telefoonkaarten

HOOFDSTUK 13 - Stelsel voor handelingen verstrekt door telecommunicatiemiddelen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 14 - Bijzonder stelsel voor artsen die klinische proeven verrichten voor een farmaceutisch onderzoeksureau

HOOFDSTUK 15 - Bijzondere regeling inzake de broeikasgasemissierechten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 13 - Bewijsmiddelen

DEEL 14 - Sancties

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Algemene benadering

HOOFDSTUK 2 - Proportionele fiscale geldboetes

1. Algemeenheden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Kwijtschelding en vermindering van de geldboetes

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Voorwaarden voor kwijtschelding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Vermindering van de proportionele fiscale boetes in de periode vanaf 1 november 1993, respectievelijk 1 januari 2002

HOOFDSTUK 3 - Niet-proportionele fiscale geldboetes

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Wie stelt het bedrag van de niet-proportionele geldboetes vast?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Hergroepering van de niet-proportionele geldboetes

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Toestand vanaf 1 juli 2012: nieuw KB nr. 44 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale btw-boetes

HOOFDSTUK 4 - Nieuwe richtlijnen voor de toepassing van de proportionele en niet-proportionele btw-geldboetes

1. Inleiding

2. Historiek

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Indeling van de boetes

4. Het nieuwe boetebeleid

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Indeling van de boetes voor de toepassing van het nieuwe boetebeleid

6. Algemene richtlijnen

6.1. Algemene principes

6.1.1. Inzake het opleggen van de boete

Gebonden bevoegdheid: de geldboete wordt in principe van rechtswege verbeurd. Op deze manier is – in deze fase – willekeur, onredelijkheid en/of onrechtmatige aantasting van het subjectief recht preventief uitgesloten.

Ook voor het toepassen van de verminderde administratieve geldboetes heeft de wetgever ervoor geopteerd om preventief op te treden. Het recht op vermindering wordt van rechtswege toegekend en alle toe te passen verminderde barema's maken het voorwerp uit van reglementaire bepalingen (i.c. [KB nr. 41](#) en [nr. 44](#)).

Niet de belastingplichtige moet bewijzen dat hij de overtredingen beging zonder het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken, maar de administratie moet dit oogmerk kunnen aantonen, opdat de wettelijke in plaats van de verminderde administratieve geldboetes zouden mogen toegepast worden.

Overeenkomstig artikel 109 van de Wet van 4 augustus 1986, over fiscale bepalingen (ook het Charter van de belastingplichtige genoemd), moet de administratie, telkens als zij aan een belastingplichtige een bericht zendt waarbij hem een administratieve boete wordt opgelegd, in dit bericht:

- de feiten vermelden die de overtreding opleveren;
- verwijzen naar de toegepaste wet- of verordeningsteksten;
- de motieven opgeven die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen.

Tevens dienen de beroeps mogelijkheden van de belastingplichtige vermeld te worden.

Als voorzien wordt in een gradatie van het bedrag van de geldboete moet de rang van de overtreding worden bepaald in toepassing van de volgende regels:

- Alleen overtredingen van dezelfde aard worden in aanmerking genomen, m.a.w. de overtredingen die in de identieke rubriek van de bijlage bij KB nr. 41 en nr. 44 worden benoemd.
- Referentieperiode: voor het bepalen van het bedrag van de toe te passen boete, wordt rekening gehouden met het aantal keer dat eenzelfde overtreding werd bestraft voor zover dat deze overtredingen werden begaan gedurende een periode van vier jaren die voorafgaat aan het tijdstip waarop de nieuwe overtreding is begaan (KB nr. 44, artikel 3).
- Onder een 'gesanctioneerde overtreding' verstaan we een overtreding die ter kennis gebracht werd van de overtreder en waarvoor een geldboete werd gevorderd, zelfs als deze later werd verminderd of kwijtgescholden op basis van het Regentbesluit.
- Voor de vaststelling van de referentieperiode van vier jaren worden de overtredingen begaan in de vier jaren die de inwerkingtreding van deze richtlijnen voorafgaan mee in aanmerking genomen.

Voorbeeld

- - *een niet-indiening: bij het verstrijken van de wettelijke indieningsdatum;*
- - *een laattijdige indiening: op datum van de laattijdige indiening.*

Elke overtreding van dezelfde aard die wordt gesanctioneerd vormt in principe een verschillende rang van overtreding, volgens een oplopende orde.

Als evenwel bij een controle tegelijkertijd meerdere overtredingen van dezelfde aard worden vastgesteld of bestraft dienen deze te worden beschouwd als één enkele overtreding. Als echter een controle betrekking heeft op overtredingen van dezelfde aard waarvan een deel **vóór 1 januari 2018** plaatsvond en een deel erna, zijn de nieuwe regels van toepassing op het geheel.

Voorbeeld

Verzuim van inschrijvingen in het dagboek van ontvangst (afdeling 3, I, D van het barema), begaan door een belastingplichtige op 30 november 2016, 20 juli 2017, 3 januari 2018 en 15 mei 2018. Verondersteld wordt dat er voorafgaand geen enkele overtreding van dezelfde aard werd gesanctioneerd tegen de betrokken belastingplichtige.

1ste geval: de overtreding van 30 november 2016 werd op 15 mei 2017 gesanctioneerd als een 1ste overtreding en een geldboete van 50 EUR werd opgelegd, de overtreding van 20 juli 2017 wordt op 12 september 2017 gesanctioneerd als 2de overtreding en een geldboete van 125 EUR werd opgelegd.

Op 15 maart 2018 wordt de overtreding van 3 januari 2018 gesanctioneerd door een geldboete van 250 EUR ten titel van 3de overtreding van dezelfde aard. De overtreding van 15 mei 2018 zal eveneens worden gesanctioneerd met een geldboete van 250 EUR ten titel van 3de of volgende overtreding.

2de geval: de overtreding van 30 november 2016 werd op 15 mei 2017 gesanctioneerd als een 1ste overtreding en een geldboete van 50 EUR werd opgelegd, de overtredingen van 20 juli 2017 en van 3 januari 2018 worden gesanctioneerd n.a.v. eenzelfde controle, verricht op 15 maart 2018. Gelet op het feit dat zij tegelijkertijd worden gesanctioneerd, worden die overtredingen allebei beschouwd als een 2de overtreding en wordt een geldboete van 125 EUR per overtreding opgelegd, hetzij een totaalbedrag van 250 EUR. Op het tijdstip van het sanctioneren van de overtreding van 15 mei 2018, zal die laatste dan worden aangemerkt als een 3de overtreding en worden bestraft met een geldboete van 250 EUR.

Eerste geval

Datum overtreding	30.11.2017	20.07.2017	03.01.2018	15.05.2018
Datum vaststelling	15.05.2017	12.09.2017	15.03.2018	
	Eerste overtreding	Tweede overtreding	Derde overtreding	Derde en volgende
		50 EUR	125 EUR	250 EUR

Tweede geval

Datum overtreding	15.05.2017	15.03.2018	
Datum vaststelling	Eerste overtreding	Tweede overtreding	Derde overtreding
	50 EUR	2 x 125 EUR	250 EUR

6.1.2. Boetes in het kader van een naheffing

Als naar aanleiding van een controle gelijktijdig meerdere overtredingen van dezelfde aard vastgesteld en gesanctioneerd worden, moeten deze overtredingen beschouwd worden als één enkele overtreding. Als een controle betrekking heeft op overtredingen van dezelfde aard waarvan een deel vóór 1 januari 2018 plaatsvond en een deel erna, zijn de nieuwe regels van toepassing op het geheel.

Voorbeeld

Tijdens een controle over de periode van 1 oktober 2017 tot en met 30 juni 2018 wordt vastgesteld dat er in de periodieke btw-aangiften met betrekking tot deze periode bedragen ten onrechte niet in de roosters '00' werden opgenomen. Deze overtredingen moeten beschouwd worden als één overtreding waarop het nieuwe boetebeleid van toepassing is.

'Kwade trouw' moet steeds door de administratie worden aangetoond.

6.1.3. Boetes opgelegd los van enige naheffing

Als de controleambtenaar boetes oplegt los van enige naheffing (bv. [artikel 70, §2, W.Btw](#)), worden zij opgenomen in een proces verbaal dat ter kennis van de overtreder wordt gebracht.

In de praktijk wordt soms vastgesteld dat om diverse redenen de overtreden wettelijke bepalingen niet vermeld werden in het proces-verbaal van vaststellingen.

Het opleggen van de boete(s) komt toe aan de teamchefs van de betrokken beheerdiensten van de AAFisc, die hiervoor een proces-verbaal opstellen waarin de boete(s) worden vastgelegd.

6.2. Motivering van de geldboete

Er wordt aan herinnerd de toepassing van administratieve boetes op een degelijke wijze te motiveren. Zie daartoe Com.IB 92, 444/32 en 445/11, *mutatis mutandis* van toepassing voor de btw.

Aangezien er inzake de beslissing om een administratieve btw-geldboete op te leggen in principe géén discretionaire bevoegdheid of keuze wordt gelaten aan de ambtenaar, is de motivering van die beslissing noodzakelijkerwijs beknopt. De ambtenaar kan zich er dan ook toe beperken om volgende elementen te vermelden:

- de bepaling die de verplichting vaststelt en beknopt de verplichting waarvan sprake;
- de feiten en ze te vergelijken met de bedoelde verplichting (begane overtreding);
- de wettelijke of reglementaire bepaling die het bedrag van de geldboete vaststelt.

6.3. Naleving van de principes van behoorlijk bestuur

De taxatieambtenaar dient te waken over de naleving van de principes van behoorlijk bestuur (vertrouwensbeginsel, fair play-beginsel, evenredigheidsbeginsel, redelijkheidsbeginsel).

6.4. Una Via

Er dient toepassing te worden gemaakt, voor de inbreuken begaan vanaf 17 juli 2012, van het 'Una Via' principe, in de btw-wetgeving ingevoegd door de [Wet van 20 september 2012 \(BS 22.10.2012\)](#).

Artikel 14 van deze wet wijzigde artikel 72 van het W.Btw maar werd nietig verklaard door het Grondwettelijk Hof in het arrest nr. 61/2014 van 3 april 2014.

6.5. Rechtsmiddelen

Artikel 2, 4°, van de Wet Openbaarheid Bestuur bepaalt: 'Met het oog op een duidelijke en objectieve voorlichting van het publiek over het optreden van de federale administratieve overheden: (...) vermeldt elk document waarmee een beslissing of een administratieve handeling met individuele strekking uitgaande van een federale administratieve overheid ter kennis wordt gebracht van een bestuurde, de eventuele beroeps mogelijkheden, de instanties bij wie het beroep moet worden ingesteld en de geldende vormen en termijnen: bij ontstentenis neemt de verjaringstermijn voor het indienen van het beroep geen aanvang'!

6.5.1. In de beslissing waarin de boete wordt opgelegd dienen de beroeps mogelijkheden te worden vermeld

Dit zijn de volgende drie beroeps mogelijkheden:

- facultatief administratief beroep;
- verzoekschrift tot kwijtschelding of vermindering van de boete op basis van het Regentbesluit;
- tegensprekelijk verzoekschrift.

Deze bepaling vereist niet dat de administratie de territoriaal bevoegde rechbank en het adres ervan vermeldt. De vermelding van de georganiseerde beroeps mogelijkheden en de instantie die materieel bevoegd is om kennis te nemen van het beroep volstaat.

De geschillenprocedure voor btw kan worden onderscheiden in twee fasen: een administratieve fase en een gerechtelijke fase. De administratieve fase duurt in principe tot zolang het geschil tussen de administratie en de belastingplichtige niet wordt ingeleid voor de rechbank. De gerechtelijke fase begint slechts bij de indiening van de vordering in rechte.

Artikel 2, 4°, van de Wet Openbaarheid Bestuur dient te worden gelezen in samenhang met de sanctie, voorzien in diezelfde bepaling, in het voordeel van de burger die erin voorziet dat bij ontstentenis van dergelijke vermelding de verjaringstermijn voor het indienen van het beroep geen aanvang neemt. Voor btw bestaat, in tegenstelling tot de directe belastingen, geen verplicht voorafgaandelijk georganiseerd administratief beroep. Dat heeft onder andere tot gevolg dat er geen termijn wordt opgelegd binnen dewelke de belastingplichtige zijn rechtsvordering moet inleiden.

Het is verplicht om de door artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831 ter beschikking gestelde rechtsmiddelen te vermelden in elke beslissing of administratieve handeling met individuele draagwijdte en betrekking hebbende op het ter kennis brengen van een geldboete aan de belastingschuldige, door vermelding van de dienst bevoegd om kennis te nemen van het verzoek.

6.5.2. In de beslissing over het verzoekschrift op basis van het Regentbesluit wordt vermeld

De administratieve beslissing is enkel vatbaar voor beroep voor de fiscale rechter (tegensprekelijk verzoekschrift). Op dat ogenblik start de gerechtelijke fase van de geschillenprocedure voor btw.

6.5.3. Wat het toetsingsrecht van de hoven en rechbanken betreft

Belangrijk is dat er hier een duidelijk onderscheid moet gemaakt worden tussen de fase van het opleggen van de geldboete enerzijds en de fase waarin de administratie een beslissing nam op basis van het Regentbesluit anderzijds.

Tevens dient opgemerkt te worden dat de hoven en rechbanken de mogelijkheid hebben om te beoordelen of er redenen zijn om uitstel te verlenen, zelfs indien de wet hierin niet heeft voorzien¹.

¹ Arrest Grondwettelijk Hof 157/2008 van 06.11.2008, arrest Grondwettelijk Hof 13/2013 van 21.02.2013 en arrest van het Hof van Cassatie van 20.06.2013 (F.11.0007.F).

6.5.3.1. Fase van het opleggen van de boete

In het geval de administratie een gebonden bevoegdheid uitoefent, is het toetsingsrecht van de hoven en rechbanken op dezelfde wijze beperkt als de beslissingsbevoegdheid van de verbaliserende ambtenaar bij het opleggen van de boete.

In het [arrest nr. 96/2002 van 12 juni 2002](#) heeft het Grondwettelijk Hof de controle met volle rechtsmacht gedefinieerd op een wijze zodanig dat de opportunitetsbeoordeling van de sanctie hier duidelijk van uitgesloten is.

Volgens het Grondwettelijk Hof betekent de controle met volle rechtsmacht dat de rechter kan nagaan of een administratieve beslissing in rechte en in feite verantwoord is en of deze het geheel van wettelijke bepalingen en algemene beginselen die opgelegd worden aan de administratie, waaronder het evenredigheidsbeginsel¹, in acht neemt. In voorkomend geval zal hij de boete kunnen moduleren, deze opheffen of verminderen binnen de in de [artikelen 70, §2 en 84, derde lid W.Btw](#) aan de administratie gestelde grenzen (zie overweging B.4.3 van dit arrest).

Dit arrest heeft het effect van het evenredigheidsbeginsel beperkt: de opheffing of de vermindering van de geldboetes is enkel toegestaan binnen de grenzen van de schaal waarvan de trappen door de wet voorzien zijn. Een vermindering van de geldboete onder de wettelijke barema's wordt dus uitgesloten.

Zie ook: [Arrest Grondwettelijk Hof 96/2002 van 12 juni 2002](#).

1 Indien de administratieve geldboete aangemerkt wordt als een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6.1 EVRM.

6.5.3.2. Fase van de beslissing op basis van het Regentbesluit

In het geval van vermindering of kwijtschelding van een administratieve boete op grond van artikel 9 van het Regentbesluit oefent de administratie een discretionaire bevoegdheid uit. De kwijtschelding of vermindering van de geldboete op grond van het Regentbesluit houdt immers een opportunitetsbeoordeling in.

Als een administratieve boete dient te worden aangemerkt als een strafrechtelijke sanctie, in de zin van [artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens \(EVRM\)](#), beschikt de rechter over dezelfde beoordelingsbevoegdheid ten aanzien van de opgelegde administratieve geldboete als de minister van Financiën of zijn gedelegeerde. Met andere woorden, in dat geval kan de rechter de boete kwijtschelden of verminderen.

Omdat bij voorbaat moeilijk kan ingeschat worden of de rechter de administratieve geldboete al dan niet zal aanmerken als een strafrechtelijke sanctie en omdat het niet de taak van de administratie is om uitspraak te doen over de draagwijdte van het rechterlijk toezicht voor de beslissingen die op grond van het Regentbesluit worden genomen, nadat de belastingplichtige of zijn mandataris een verzoekschrift heeft ingediend tot vermindering en/of kwijtschelding van administratieve geldboetes, is het aan te raden zich, in de beslissingen die op grond van het Regentbesluit worden genomen, niet uit te spreken over de draagwijdte van het rechterlijk toezicht.

Zie ook: [arrest Grondwettelijk Hof nr. 79/2008 van 15.05.2008](#).

6.5.4. Termijnen

Er is geen enkele termijn voorzien, noch voor het inleiden van een verzoek op basis van artikel 9 van het Regentbesluit, noch voor de ministeriële of administratieve beslissing die een uitspraak doet over een dergelijk verzoek. Toch wordt de overtreder verzocht een verzoek tot vermindering of kwijtschelding van de opgelegde geldboetes in te dienen bij de adviseur-generaal binnen de termijn van drie maanden (meestal in het begeleidend schrijven met de beroeps mogelijkheden dat bij het proces-verbaal, de bijzondere rekening of de regularisatieopgave gevoegd wordt).

Deze termijn is dan ook louter indicatief, in tegenstelling tot de inkomstenbelastingen waar er strikte termijnen opgelegd worden voor bezwaarschriften en waar de administratieve fase verplicht is alvorens de zaak voor de rechtbank aanhangig kan gemaakt worden.

7. Richtlijnen voor het nieuwe boetebeleid

7.1. Eerste categorie: Inbreuken die te goeder trouw werden begaan en waarop het nieuwe boetebeleid van toepassing is

Bij ontvangst van een verzoekschrift tot kwijtschelding of vermindering van een boete m.b.t. een in deze categorie bedoelde overtreding wordt deze als volgt beoordeeld:

Eerste inbreuk

Als te goeder trouw: 'automatisch' kwijtgescholden mits schriftelijk verzoek van de belastingplichtige of zijn mandataris

Volgende inbreuken

Geen 'automatische' kwijtschelding maar toepassing van het Regentbesluit op basis van andere elementen blijft mogelijk (kwijtschelding of vermindering).

7.1.1. Principe

De boete wordt, tenzij het gaat om louter toevallige overtredingen of de toepassing van het 'substance over form'-principe bij de uitoefening van het recht op aftrek, wel opgelegd zoals voorzien in W.Btw en met naleving van de bepalingen van [KB nr. 41](#) en [44](#), maar wordt kwijtgescholden als cumulatief voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- Het betreft een eerste overtreding (dat wil zeggen, in de vier voorgaande jaren werd geen overtreding van dezelfde aard vastgesteld).
- De belastingplichtige is te goeder trouw.
- Op het ogenblik van de indiening van het verzoekschrift heeft de belastingplichtige voldaan aan:
 - de gesanctioneerde verplichting;
 - aan de indieningsverplichting van zijn periodieke btw-aangiften (de naleving van de verplichting tot betaling van de verschuldigde (btw-)bedragen op rekening-courant of bij Btw-Ontvangsten Mechelen/Namen wordt derhalve niet in aanmerking genomen).

7.1.2. Boetes waarvoor reeds voorzien is in een getrapte sanctionering

In [KB nr. 41](#) en [44](#) is voor een aantal overtredingen een getrapte sanctionering voorzien:

- Voor de hierna opgesomde overtredingen is het nieuwe boetebeleid eveneens van toepassing.
- In **randnummer 71** zijn de overtredingen opgenomen waarop het nieuwe boetebeleid principieel **niet** van toepassing is.

Factuur en als zodanig geldend stuk	Voldoet niet aan een andere door of krachtens de regelgeving voorziene verplichting, die in de andere afdelingen bedoelde overtredingen uitgezonderd
Andere stukken en rapporten	Niet opgemaakt binnen de termijn voorzien door of krachtens de regelgeving of niet conform de regelgeving
Boeken, registers en journalen	Voldoet niet aan één of meerdere van de door of krachtens de regelgeving voorziene vereisten
Boeken, registers en journalen	Bevindt zich niet of is niet toegankelijk op de door of krachtens de regelgeving voorziene plaats
Boeken, registers en journalen	Een vereiste inschrijving werd niet verricht binnen de termijn voorzien door of krachtens de regelgeving
Boeken, registers en journalen	Een verrichte inschrijving of rechting is niet conform met de door of krachtens de regelgeving voorziene bepalingen
Stukken, andere dan boeken en facturen	Niet opgemaakt
Andere stukken en gegevens	Niet opgemaakt of niet gehouden

<u>Artikel 60</u> : Bewaren boeken en stukken	Niet-conforme bewaring
Elke andere verplichting	Elke andere verplichting bedoeld in het Wetboek en de besluiten genomen ter uitvoering ervan dan deze beoogd in afdeling 1-5 van de bijlage bij KB nr. 44

Voor deze overtredingen wordt het principe 'kwijtschelding bij eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan' eveneens toegepast.

Procedure

- De boete wegens 'eerste overtreding' wordt opgelegd.
- Als de belastingplichtige een vraag/verzoekschrift indient en te goeder trouw is, wordt deze boete 'automatisch kwijtgescholden'!
- Als het een boete betreft met een getrapte sanctionering, wordt in de beslissing waarbij deze kwijtschelding ter kennis gebracht wordt van de belastingplichtige, uitdrukkelijk de aandacht gevestigd op het volgende:
'De boete wegens de eerste overtreding van de verplichting om (omschrijving verplichting) wordt kwijtgescholden maar uw aandacht wordt erop gevestigd dat bij een volgende vaststelling de boete wegens de tweede overtreding zal opgelegd worden en voor de volgende inbreuk(en) op dezelfde bepaling(en) zal de boete voor 'derde en volgende overtredingen' opgelegd worden'.

Voor de bepaling van het bedrag van de toe te passen geldboete wordt rekening gehouden met overtredingen van dezelfde aard die werden begaan gedurende een **periode van vier jaren** die voorafgaat aan het tijdstip waarop de overtreding wordt begaan.

Onder een 'gesanctioneerde overtreding' wordt verstaan een overtreding die ter kennis gebracht werd van de overtreder en waarvoor een geldboete werd gevorderd, zelfs als deze later werd verminderd of kwijtgescholden op basis van het Regentbesluit.

Als 'overtredingen van dezelfde aard' worden in aanmerking genomen de overtredingen die door de identieke rubriek van de [Bijlage bij KB nr. 41](#) en [44](#) worden gesanctioneerd.

7.1.3. Niet indiening of laattijdige indiening klantenlijst en opgave van de intracommunautaire handelingen

De opvolging van de indiening van de klantenlijst en de opgave van de intracommunautaire handelingen wordt sinds 2014 op geautomatiseerde wijze beheerd door de toepassing STIR-btw. Op het einde van de indieningsperiode (desgevallend, van de tolerantieperiode), creëert die toepassing een case 'ontbrekende aangifte' voor elke niet ingediende lijst of opgave en stelt ze die case voor onder de vorm van een te behandelen taak in de takenlijst van het bevoegde team beheer.

Als de klantenlijst of de opgave van de intracommunautaire handelingen wordt ingediend, wordt de case 'ontbrekende aangifte' automatisch afgesloten, alsook de eventuele bijhorende taak.

Bij de laattijdige indiening van de klantenlijst of de opgave van de intracommunautaire handelingen wordt automatisch een invorderingsorder opgesteld en wordt een betaalbericht verzonden naar de belastingplichtige. In dit invorderingsorder wordt de boete automatisch berekend, rekening houdend met het barema voorzien in [KB nr. 44](#).

Niet-indiening: belastingplichtigen die ondanks de herinneringsbrieven geen klantenlijst hebben ingediend vóór 31 december van het jaar volgend op het jaar waarop de klantenlijst betrekking heeft, respectievelijk geen intracommunautaire opgave hebben ingediend ten laatste zes maanden na de wettelijke indieningsdatum, zullen een boete van 3.000 EUR wegens niet-indiening opgelegd krijgen (automatische opmaak van een invorderingsorder met toepassing van de automatisch berekende boete rekening houdend met het barema voorzien in punt IV, 1, A, van de eerste afdeling of, respectievelijk, in punt IV, 2, A, van de eerste afdeling van de bijlage bij KB nr. 44).

7.1.4. Nihil-klantenlisting: aankruisen van het vak 'Geen klanten op te nemen in de klantenlisting'

Een belastingplichtige die het vakje van vak VIII van zijn periodieke aangifte voor de laatste periode van het jaar (of, als gunstmaatregel, het vakje van zijn aangifte voor één van de drie eerste maanden of het eerste kwartaal van het volgende

jaar) niet heeft aangekruist, dient een klantenlisting in te dienen, zelfs als het een nihil-listing betreft.

Als de belastingplichtige nalaat het voormelde vakje aan te kruisen maar hij binnen de daartoe voorziene termijn een nihil-klantenlisting indient, zal hem daarvoor geen enkele sanctie worden opgelegd. Daarentegen zal de niet indiening of laattijdige indiening van deze nihil-listing worden bestraft met de overeenstemmende boete voorzien in punt IV, 1, A of B van de eerste afdeling van de bijlage bij KB nr. 44.

7.1.5. Klantenlistings/Intracommunautaire opgaven: geen boete voor ten onrechte vermelde afnemers

Voor de boetes wordt door STIR-btw automatisch een invorderingsorder opgesteld, de herinneringsbrieven worden door de teams beheer verzonden. Bij de oplegging van de boete wordt geen rekening gehouden met de datum van verzending van de herinneringsbrief maar enkel met de wettelijke indieningsdatum.

Op klantenlistings staan soms afnemers:

- die er niet moesten op voorkomen (bedrag kleiner dan 250 EUR);
- die er niet moesten op voorkomen, wegens het feit dat ze niet bedoeld werden door [artikel 1, §1, KB nr. 23](#) (bijvoorbeeld: belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die krachtens artikel 44 W.Btw zijn vrijgesteld);
- die meerdere keren vermeld werden.

De boete moet, los van de toepassing van het Regentbesluit, steeds verminderd worden in functie van de afnemers die ten onrechte vermeld werden.

7.1.6. Niet-indiening klantenlisting – Nihil-listing: boete 3.000 EUR

De boete van 3.000 EUR wegens niet-indiening van een klantenlijst, en vooral als die lijst een nihil-lijst is, wordt door de belastingplichtigen veelal als disproportioneel ervaren.

Om die reden wordt **voor de nihil-klantenlijst** volgende werkwijze opgelegd:

Voorafgaandelijk te onderzoeken:

Betreft het geen geval van ontheffing van indiening? Zie [Circulaire 3/1986](#) of middels een individuele beslissing.

Werd de ontbrekende klantenlijst ondertussen reeds ingediend of is het manifest duidelijk dat het een nihil-klantenlijst betreft? Zo niet, afwijzing van het verzoekschrift en in de beslissing wordt meegedeeld dat een nieuw verzoekschrift kan ingediend worden na de indiening van de ontbrekende klantenlijst.

Werd de klantenlijst niet ingediend in de testomgeving van INTERVAT? De belastingplichtige (of zijn gevoldmachtigde) levert zelf het bewijs dat hij heeft ingediend in de testomgeving, door de ontvangstmelding voor te leggen. De loutere bewering volstaat dus niet. Het spreekt voor zich dat dit argument slechts eenmaal kan worden ingeroepen.

Verdere afhandeling:

Eerste overtreding

Mits de voorwaarden voor het nieuwe boetebeleid voor bepaalde eerste inbreuken die te goeder trouw werden begaan vervuld zijn, wordt deze boete – mits indiening van een verzoekschrift – integraal kwijtgescholden.

Tweede overtreding

Mits de belastingplichtige te goeder trouw is, de ontbrekende klantenlijst ondertussen ingediend werd (of als manifest duidelijk is dat het een nihil-lijst betreft) en een verzoekschrift werd ingediend, wordt de volgende vermindering van de boete van 3.000 EUR toegestaan:

2de overtreding: 250 EUR (voor alle belastingplichtigen).

Derde en volgende overtredingen

Mits de belastingplichtige te goeder trouw is, de ontbrekende klantenlijst ondertussen ingediend werd (of als manifest duidelijk is dat het een nihil-lijst betreft) en een verzoekschrift werd ingediend, wordt de volgende vermindering van de boete van 3.000 EUR toegestaan:

3de overtreding: 500 EUR (voor alle belastingplichtigen).

Dit probleem stelt zich niet wat de intracommunautaire opgaven betreft, aangezien er geen intracommunautaire opgave dient te worden ingediend als die een nihil-opgave zou zijn.

7.1.7. Laattijdige indiening nihil-klantenlijst

De laattijdige indiening van een nihil-klantenlijst wordt beboet met een boete van 50 EUR als de vertraging maximum drie maanden bedraagt of een boete van 150 EUR als de vertraging maximum negen maanden bedraagt.

Het nieuwe boetebeleid (voor eerste inbreuken die te goeder trouw werden begaan) is vanzelfsprekend ook hierop van toepassing.

Voor de tweede, derde en volgende overtredingen zijn enkel de bepalingen van hoofdstuk VIII (Regentbesluit) van toepassing: in geval van overmacht of uitzonderlijke omstandigheden kan de boete verminderd of kwijtgescholden worden.

7.2. Inbreuken die te goeder trouw werden begaan maar waarop het nieuwe boetebeleid niet van toepassing is

7.2.1. Tweede categorie: Inbreuken vastgesteld naar aanleiding van een controle

Gelet op de aard van de vastgestelde overtredingen is **het nieuwe boetebeleid niet van toepassing op alle andere inbreuken** vastgesteld naar aanleiding van of tijdens een uitgevoerde controle, met uitzondering van diegene die onder categorie I vallen.

7.2.1.1. Uitoefening van het recht op aftrek op basis van een niet-conforme factuur

Voorafgaande opmerking: dit is **geen** toepassing van het nieuwe boetebeleid. In het nieuwe boetebeleid wordt *ex post* een eerder opgelegde boete onder bepaalde voorwaarden kwijtgescholden en hier betreft het een situatie *ex ante*: de boete zal, als de voorwaarden vervuld zijn, niet worden opgelegd.

Deze situatie wordt hier toch vermeld omdat zij meestal in het kader van controles zal voorkomen.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in een aantal recente arresten ¹ benadrukt dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan als de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook als een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. Deze rechtspraak bevestigt het '**substance over form'-principe**' bij de uitoefening van het recht op aftrek.

Er wordt verwezen naar de [Circulaire nr. 2017/C/64](#) betreffende de factuurvoorraarde voor het uitoefenen van het recht op aftrek inzake btw dd. 12.10.2017 die administratieve richtlijnen bevat omtrent de gevolgen voor de Belgische administratieve praktijk van de recente rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake de uitoefening van het recht op aftrek en het belang dat daarbij moet worden toegekend aan het bezit van een regelmatige factuur.

Als de factuur niet regelmatig is of onvolledig ten aanzien van de bepalingen van het [KB nr. 1](#), kan de administratie de aftrek van btw weigeren.

Thans primeert de inhoud op de vorm. Indien aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek voldaan is, kan de aftrek toch worden toegestaan zelfs indien een formele voorwaarde niet wordt gerespecteerd. Het komt er op neer dat de belastingplichtige andere documenten (bv. bestelbonnen, contracten, offertes, e-mails, ...) moet voorleggen zodat kan worden nagegaan of de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek vervuld zijn.

De Administratie mag zich er dus niet toe beperken de factuur zelf te onderzoeken, zij moet ook rekening houden met aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt.

De gecorrigeerde facturen en/of aanvullende bewijskrachtige stukken moeten evenwel tijdig aan de administratie worden voorgelegd, d.w.z. voor de beëindiging van de belastingcontrole (zolang geen dwangbevel is uitgevaardigd).

Het blijft natuurlijk noodzakelijk dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur, zelfs als deze onregelmatig of onvolledig is.

Aangezien in dergelijke gevallen geen verwerping van het recht op aftrek aan de orde is, kan er evenmin enige sanctie ter zake worden opgelegd lastens de afnemer.

1 Arrest Senatex GmbH (zaak C-518/14, van 15.09.2016, punt 38); het arrest Barlis (zaak C-516/14, van 15.09.2016 punt 42); het arrest Trawertyn (zaak C-280/10, van 01.03.2012, punt 41).

7.2.1.2. Inbreuken die geen impact hebben op de bepaling van het bedrag in rooster 71 of rooster 72 van de periodieke btw-aangiften

Het betreft hier volgende inbreuken (niet-limitatieve lijst):

- verlegging heffing naar de medecontractant ([artikel 20, KB nr. 1](#)) niet toegepast maar volledig aftrekbaar;
- intracommunautaire verwerving, niet belast maar volledig aftrekbaar;
- intracommunautaire dienst: plaats van de dienst België, schuldenaar van de btw is de medecontractant. Niet belast, maar volledig aftrekbaar;
- toepassing van [artikel 12, W.Btw](#): ingebruikneming als bedrijfsmiddel maar volledig aftrekbaar;
- invoer met verlegging van de heffing;
- regularisatie btw-entrepots, als het gaat om btw-neutrale correcties.

Hierbij moet onderscheid gemaakt worden tussen de eerste overtreding en de volgende overtredingen.

Voor de eerste overtreding is het nieuwe boetebeleid van toepassing (volledige kwijtschelding van de geldboete als voldaan is aan de voorwaarden).

Als in voorkomend geval zich later problemen inzake herziening¹ van de btw zouden kunnen voordoen, moet voor de handelingen als volgt gehandeld worden:

- De verschuldigde btw wordt gevorderd (via een regularisatieopgave of een proces-verbaal ingeval van niet-akkoord).
- Het recht op aftrek wordt gecompenseerd.
- De verminderde administratieve boete wordt opgelegd.
- Als voldaan is aan de voorwaarden voor het nieuwe boetebeleid (1ste overtreding – te goeder trouw – rechtgezet – verzoekschrift), wordt de boete voor een **eerste overtreding** integraal kwijtgescholden, op voorwaarde dat de maatstaf van heffing van de desbetreffende facturen werd opgenomen in de boekhouding en in de periodieke btw-aangifte(n).

Voor de tweede overtreding, wordt de boete herleid tot 2% onder dezelfde voorwaarden.

Voor de derde en volgende overtredingen, wordt de boete herleid tot 5%, eveneens onder dezelfde voorwaarden.

1 Als er geen btw in aftrek werd gebracht, dan is – in de gevallen waarin een herziening van de btw zich opdringt – géén herziening mogelijk, volgens een deel van de rechtspraak. Om dit eventuele argument te ontkrachten dient gehandeld te worden zoals hier uiteengezet wordt.

7.2.2. Derde categorie: Inbreuken vastgesteld door...

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7.2.3. Vierde categorie: Inbreuken met betrekking tot de periodieke btw-aangiften

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7.2.4. Vijfde categorie: Bijzondere aangifte/ Inbreuken die (in principe) slechts eenmaal mogelijk zijn

7.3. Zesde categorie: inbreuken met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken

8. Toepassing artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831 – Toepassing op basis van andere

argumenten dan 'eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan'

8.1. Algemeen

Voorafgaand dient duidelijk gesteld te worden dat de 'andere argumenten', waarvan sprake in de titel van dit hoofdstuk, enerzijds kunnen bestaan uit overmacht en anderzijds uit andere elementen dan overmacht.

Gelet op het humane karakter van dit genaderecht moet de motivering van een beslissing waarbij een verzoek om toepassing van het Regentbesluit geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen van individuele strekking zijn. Het ter zake gevoerde onderzoek mag dan ook niet worden beperkt tot de louter fiscale gegevens, doch moet ook rekening houden met alle elementen, eigen aan het beoogde geval, die kunnen bijdragen tot de beslissing, in het bijzonder de financiële toestand, de wijze waarop aan de fiscale verplichtingen wordt voldaan, verzachtende omstandigheden en redenen van sociale of andere aard, grote financiële en/of commerciële tegenslagen buiten de wil om van betrokkenen en buiten het kader van fiscale of andere fraude.

Een uitgebreide motivering ingeval van een volledige kwijtschelding is niet strikt noodzakelijk maar dient steeds vergezeld van de tekst 'Deze gunstmaatregel wordt U toegestaan ten uitzonderlijke titel en kan niet ingeroepen worden voor overtredingen van dezelfde aard in de toekomst.'

De **Fiscale Bemiddelingsdienst** spreekt zich, in de geest van [artikel 84quater, W.Btw](#), niet uit over de kwijtschelding of verminderen van een proportionele of niet-proportionele fiscale geldboete waarover de minister of de door hem gedelegeerde ambtenaar beslist op grond van artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831.

8.2. In concreto

Vooreerst zullen de ter zake geldende algemene richtlijnen behandeld worden (zie punt 1). Deze algemene richtlijnen gelden eveneens voor de verzoekschriften die worden ingediend in het kader van het nieuwe boetebeleid.

Vervolgens zal meer in detail en per categorie van overtredingen aangegeven worden welke omstandigheden een kwijtschelding of verminderen van de geldboete kunnen rechtvaardigen (zie punten 2 t.e.m. 4).

8.2.1. Algemeen

8.2.2. Wat is 'overmacht'?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.2.3. Andere elementen dan overmacht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.2.4. Over de inhoud van de beslissing

8.3. Andere overtredingen met betrekking tot de klantenlisting (KB nr. 44, bijlage, Afdeling 1, rubriek IV, 1, C) of met betrekking tot de intracommunautaire opgave (KB nr. 44, bijlage, Afdeling 1, rubriek IV, 2, C) (tweede, derde en volgende overtredingen)

Als uit het dossier blijkt dat:

- er sprake is van uitzonderlijke omstandigheden;
- het fiscale verleden van de belastingplichtige als 'goed' kan bestempeld worden;
- de onregelmatigheden – in voorkomend geval – werden geregulariseerd;

dan kan de opgelopen boete worden gehalveerd.

8.3.1. Bijzondere rekeningen en P-boetes (in bijzondere rekening of op rekening-courant)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8.3.2. Boete wegens niet-indiening/laattijdige indiening

8.3.3. Boete wegens niet-betaling (15% van de verschuldigde btw – 10% in periode 01.04.2021 tot 30.09.2021)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9. Slotbepalingen

Deze richtlijnen dienen toegepast te worden voor alle verzoekschriften die behandeld worden na 1 april 2018 voor boetes die werden opgelegd na 1 januari 2018.

Op beslissingen die in het verleden werden genomen en die niet (volledig) in lijn zouden zijn met het nieuwe boetebeleid wordt niet teruggekomen.

HOOFDSTUK 5 - Correctionele straffen

Krachtens [artikel 72, eerste alinea W.Btw](#) zijn alle geldboetes, behalve die welke de [artikelen 73, 73bis](#) en [73quater](#) oplegt, administratieve geldboetes.

[Artikel 72, tweede lid W.Btw](#), ingevoerd door artikel 14 van de Wet van 20 september 2012, vermeldt:

'Zonder afbreuk te doen aan de geldigheid van de bestuurs- of gerechtelijke handelingen verricht met het oog op de vestiging of de invordering van de belastingschuld, worden de opeisbaarheid van de fiscale geldboetes en het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening geschorst wanneer het openbaar ministerie de in [artikel 74](#) bedoelde strafvordering uitoefent. De aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank maakt de fiscale geldboetes definitief niet opeisbaar. Daarentegen maakt de beschikking van buitenvervolgingstelling een einde aan de schorsing van de opeisbaarheid en de schorsing van de verjaring.'

Ten aanzien van de administratieve sancties organiseren de bovenvermelde wettelijke bepalingen in geval van uitoefening van de strafvordering door het Openbaar Ministerie de schorsing van hun opeisbaarheid gepaard met de schorsing van het verloop van hun verjaring. Deze sancties worden definitief niet opeisbaar in geval van aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank.

De overtredingen van de fiscale wetten begaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, vormen in de regel strafrechtelijke inbreuken. Voor de inwerkingtreding van vermelde wet, kwam het voor dat de Administratie voor deze overtredingen een administratieve sanctie oplegde en dat het gerecht tegelijkertijd strafrechtelijke sancties uitsprak. Gelijkaardige gevallen tasten het *non-bis-in-idem*-principe aan (overtreding van artikel 4 van protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens) zoals verduidelijkt in het arrest Zolotukhin van 10 februari 2009 van de Grote Kamer van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.

Voortaan maakt de aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank van de strafrechtelijke fiscale inbreuken de administratieve sancties definitief niet opeisbaar.

1. Overtreding op de bepalingen inzake btw

[Artikel 73 W.Btw](#) stelt dat hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden de bepalingen W.Btw of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met een geldboete van 250 EUR tot 500.000 EUR of met een van die straffen alleen¹.

Door de Wet van 17 juni 2013² werd aan vermeld [artikel 73](#) een tweede lid toegevoegd dat luidt als volgt: 'Indien de in het eerste lid vermelde inbreuken gepleegd werden in het raam van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, wordt de schuldige gestraft met een gevangenisstraf van acht dagen tot 5 jaar en met een geldboete van 250 EUR tot 500.000 EUR of met een van die straffen alleen'.

Deze bepalingen moeten gesitueerd worden in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude en kan zelfs leiden tot gevangenisstraf, wat evenwel eerder zelden voorkomt.

Om te kunnen spreken van fiscale fraude is het nodig dat er een vrijwillige inbreuk op de fiscale wet is gebeurd.

Er moet met andere woorden zowel een **materieel element** (de begane overtreding) als een **intentioneel element** (de intentie om de inbreuk te begaan) aanwezig zijn.

Enkel de gevallen van gekarakteriseerde fraude kunnen het voorwerp uitmaken van een strafrechtelijke boete. De gekarakteriseerde fraude wordt gekenmerkt door bijvoorbeeld:

- een systematische herhaling van de inbreuken;
- het belang van de ontdoken btw;
- de aard van de werkwijze gebruikt om de btw te ontduiken ...

Het Openbaar Ministerie en de rechtbank moeten zich dienaangaande uitspreken.

Zo kan een belastingplichtige, in de veronderstelling dat hij systematisch en met bedrieglijk opzet nalaat de btw, die hij van zijn klanten heeft ontvangen door te storten aan de schatkist, de strafrechtelijke boete oplopen voorzien door [artikel 73 W.Btw](#) (gevangenisstraf).

Het betreft hier een van de vele gevallen waarin de Staat zich verplicht ziet om klacht neer te leggen ten einde manifeste misbruiken te beteugelen³.

In deze materie is verder veel eensluidende rechtspraak vorhanden⁴.

¹ De tekst van [artikel 73 W.Btw](#) werd vervangen met ingang van 1 november 2012; zie artikel 18 van de Wet van 20 september 2012 (BS, 22 oktober 2012).

² Toevoeging van een tweede lid aan [artikel 73 W.Btw](#), artikel 99 van de Wet van 17 juni 2013 (BS, 28 juni 2013).

³ Vr. en Antw., Kamer, nr. 4, 1978-1979; [Vr. nr. 21, Van der Biest, 3 november 1978](#), BTW-Revue nr. 40/79, p. 493.

⁴ Zie o.a. correctionele rechtbank van Nijvel, 16 november 1977, BTW-Revue nr. 34/78, p. 313, correctionele kamer van Neufchâteau, 8 juni 1978, BTW-Revue nr. 46/80, p. 35 – Vonnis van de Correctionele Rechtbank van Nijvel van 7 februari 1979 bevestigd door een arrest van het hof van beroep van Brussel van 30 oktober 1979, BTW-Revue nr. 46/80, p. 356.

2. Valsheid in geschrifte

2.1. Valsheid in geschrifte en gebruik van valse stukken

Krachtens [artikel 73bis, eerste alinea W.Btw](#) wordt met een gevangenisstraf van een maand tot vijf jaar en met een geldboete van 250 tot 500.000 EUR gestraft of met één van die straffen alleen, hij die met het oogmerk om een van de in [artikel 73](#) bedoelde misdrijven te plegen, in openbare geschriften, in handelsgeschriften of in private geschriften valsheid pleegt, of die van een zodanig vals stuk gebruik maakt.

Vanaf 1 januari 2013 werd die tekst aangepast in die zin dat dezelfde bestrafing geldt voor degene die valsheid pleegt in openbare geschriften, in handelsgeschriften of in private geschriften of in informatica, zoals bedoeld in [artikel 210bis, §1, van Boek II van het Strafwetboek](#) of die van een zodanig vals geschrift gebruik maakt. Deze tekswijziging maakt het mogelijk om ook misdrijven inzake informatica te straffen.

De hier bedoelde overtreding wordt eveneens bestraft door het Strafwetboek. Bij wijze van voorbeeld kan men stellen dat het opstellen van fictieve facturen en de inschrijving van deze facturen in de boekhouding van de firma's aan wie ze gericht zijn valsheid in geschrifte uitmaakt dat strafrechtelijk wordt bestraft door [artikel 73bis W.Btw](#)¹.

¹ Zie correctionele rechtbank van Antwerpen, 18 november 1985, Bulletin der belastingen nr. 652.

2.2. Opstellen en gebruik maken van een vals getuigschrift

In hetzelfde [artikel 73bis, 2de lid W.Btw](#) wordt gesteld dat 'hij die wetens en willens een vals getuigschrift opstelt dat de belangen van de schatkist kan schaden of die van een dergelijk getuigschrift gebruik maakt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met geldboete van 250 EUR tot 500.000 EUR of met één van die straffen alleen'.

3. Verbod om een beroep uit te oefenen of sluiting van de inrichting

Krachtens artikel 73ter, §1 W.Btw kan de veroordeling wegens één van de misdrijven bedoeld in de artikelen 73 en 73bis door de beoefenaar van één van de hierna vermelde beroepen, vergezeld gaan van het verbod om dit beroep uit te oefenen en van de sluiting van de inrichting:

1. belastingadviseur;
2. zaakbezorger;
3. deskundige in belastingzaken of in boekhouden;
4. of enig ander beroep dat tot doel heeft voor een of meer belastingplichtigen, schuldenaar van de btw, boek te houden of te helpen houden, ofwel voor eigen rekening ofwel als hoofd, lid of bediende van enigerlei vennootschap, vereniging, groepering of onderneming;
5. of, meer in het algemeen, het beroep dat erin bestaat een of meer belastingplichtigen, schuldenaar van de btw, raad te geven of bij te staan bij het vervullen van de verplichtingen opgelegd bij dit wetboek of bij de ter uitvoering ervan vastgestelde besluiten.

De rechter kan bovendien, mits hij zijn beslissing op dat stuk motiveert, voor een duur van drie maanden tot vijf jaar de sluiting bevelen van de inrichtingen van de vennootschap, vereniging, groepering of onderneming waarvan de veroordeelde hoofd, lid of bediende is, bij toepassing van artikel 73ter, §1, tweede lid W.Btw.

Het verbod en de voorgaande sluiting treden in werking vanaf de dag waarop de veroordeling in kracht van gewijsde is gegaan, bij toepassing van artikel 73ter, §2 W.Btw.

3.1. Duur van het verbod

Het verbod kan naargelang het oordeel van de rechter, worden vastgesteld voor een duur tussen drie maanden en vijf jaar.

3.2. Overtreding tegen het artikel 73ter W.Btw

Artikel 73quater bestraft diegene die, rechtstreeks of onrechtstreeks, het verbod of de sluiting overtreedt, uitgesproken krachtens artikel 73ter, op de volgende wijze:

- een gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar;
- een geldboete van 250 tot 500.000 EUR;

of met een van die straffen alleen.

4. Algemene bepalingen betreffende de strafrechtelijke boetes

4.1. Toepassing van de bepalingen van het Strafwetboek

Alle bepalingen van het Eerste Boek van het Strafwetboek, met inbegrip van artikel 85 betreffende de verzachtende omstandigheden, zijn van toepassing op de misdrijven bedoeld in de artikelen 73, 73bis en 73quater¹.

De Wet van 5 maart 1952, gewijzigd bij de Wetten van 22 december 1969 en 25 juni 1975, en laatst door de Wet van 20 september 2012², betreffende de opdecimes op de strafrechtelijke geldboetes, is van toepassing op de misdrijven bedoeld in de artikelen 73, 73bis en 73quater, ingevolge artikel 73quinquies, §3 W.Btw.

¹ Artikel 73quinquies, §1 W.Btw, gewijzigd met ingang van 1 november 2012, Wet van 20 september 2012 (BS, 22 oktober 2012).

² BS, 22 oktober 2012.

4.2. Hoofdelijkheid

4.2.1. Artikel 73sexies W.Btw

4.2.2. Hoofdelijke gehoudenheid tot betaling van de ontdoken belasting

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.3. Aanplakking en bekendmaking van de veroordelingen

De aanplakking en de bekendmaking van de volgende rechtelijke beslissingen kunnen worden bevolen door de rechter¹:

- gevangenisstraf uitgesproken krachtens de [artikelen 73, 73bis en 73quater W.Btw](#);
- verbod tot uitoefenen van een beroepswerkzaamheid;
- sluiting van de inrichting.

1 Artikel 73septies W.Btw.

5. Uitoefening van de strafvordering inzake overtredingen inzake de btw-wetgeving

De strafvordering wordt uitgeoefend door het Openbaar Ministerie (de procureur des Konings)¹.

1 Artikel 74, §1 W.Btw, laatst gewijzigd door de Wet van 20 september 2012 (BS, 22 oktober 2010).

5.1. Algemeenheden

5.2. Kennisgeving van de feiten aan het Openbaar Ministerie – Vereiste machtiging

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 6 - Btw-boetes als aftrekbare beroepsuitgaven

1. Probleemstelling

Inzake inkomstenbelastingen zijn, overeenkomstig [artikel 53, 6°, van het WIB 92](#), geldboetes, met inbegrip van transactionele geldboetes, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard, niet als beroepsuitgave aftrekbaar.

Heeft dit tot gevolg dat administratieve btw-boetes ook nooit als beroepsuitgave aftrekbaar zijn?

De Administratie der Directe Belastingen heeft gesteld dat dergelijke geldboetes een penaal karakter hebben en bijgevolg als bedrijfsuitgaven nooit fiscaal aftrekbaar zijn, ongeacht of het om proportionele dan wel om niet-proportionele geldboetes gaat.

Deze stelling werd in de rechtsleer steeds heftig bekritiseerd, waarbij expliciet gesteld werd dat op zijn minst de proportionele of de vaste geldboetes als aftrekbare beroepsuitgaven dienden aangemerkt te worden. Hierbij werd verwezen naar het feit dat dergelijke administratieve geldboetes in feite het karakter hebben van een soort belastingverhoging.

Inzake directe belastingen wordt immers ook aanvaard dat de verhogingen van belastingen zelf als bedrijfsuitgaven aftrekbaar zijn, ingevolge het adagium *bijzaak volgt hoofdzaak*.

2. Houding Administratie

Zoals reeds eerder werd geponeerd lijkt [artikel 53, 6°, van het WIB 92](#) duidelijk te zijn: geldboetes, met inbegrip van transactionele geldboetes, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard zijn niet als beroepsuitgave aftrekbaar.

Het was de Administratie zelf die in een Circulaire van 2 juli 1974¹ het navolgende onderscheid maakte:

- de btw-boetes die in de vorm van een verhoging van de verschuldigde belasting worden geheven² werden wel als bedrijfsuitgaven aanvaard;
- de andere administratieve btw-boetes, bepaald op een vast bedrag (de niet-proportionele geldboetes³) werden niet als aftrekbare bedrijfsuitgaven aangemerkt.

Deze houding vond haar steun in de overweging dat verhogingen van belastingen een integrerend deel van die belastingen vormen en bijgevolg aftrekbaar zijn in de mate dat die belastingen zelf als bedrijfslast aftrekbaar zijn. Niet-proportionele geldboetes maakten volgens de Administratie geen deel uit van de belasting zelf en konden dus niet worden afgetrokken als bedrijfslast.

Een aanvullende circulaire⁴ kondigde een wijziging aan in de houding van de Administratie, in die zin dat werd gesteld dat de proportionele btw-geldboetes ook een penaal karakter hadden, gelet op het feit dat in het W.Btw steeds verwezen werd naar het begrip 'overtreding'.

Op 13 augustus 2008 werd door de Administratie op site de [Circulaire AOIF nr. 25/2008](#) van gepubliceerd. Deze circulaire verduidelijkt de richtlijnen inzake de al dan niet aftrekbaarheid van boetes rekening houdend met de evolutie in de rechtspraak. De reden is duidelijk, de centrale diensten van de Administratie hadden immers vastgesteld dat die evolutie in de praktijk aanleiding gaf tot een aantal misverstanden en verkeerde conclusies. Vandaar...

Ook werd in voornoemde circulaire aangegeven dat de administratieve commentaar met betrekking tot de al dan niet aftrekbaarheid als beroepskosten van allerhande boetes zal worden aangepast in overeenstemming met wat opgenomen is in diezelfde circulaire.

En ... niet onbelangrijk, de circulaire besluit aldus: 'de in deze circulaire opgenomen richtlijnen zijn onmiddellijk van toepassing, in eender welk stadium van de procedure, ook wat de hangende en de toekomstige geschillen betreft.'

Voor verder commentaar omtrent de inhoud van de gepubliceerde circulaire wordt verwezen naar [3. Rechtspraak, infra](#).

¹ Bull. Bel., 1974, nr. 521, p. 1599.

² [Artikel 70, §1, 2, 3 en 5 W.Btw.](#)

³ [Artikel 70, §4 W.Btw.](#)

⁴ Bull. Bel., 1978, nr. 564, p. 1089.

3. Rechtspraak

In onder meer twee arresten wordt de stelling verdedigd dat administratieve btw-geldboetes minstens in bepaalde gevallen aftrekbaar zijn als bedrijfsuitgaven.

Vooreerst moet opgemerkt worden dat naar aanleiding van de vraag of de rechter een door de Administratie opgelegde geldboete kan kwijtschelden of verminderen, het Hof van Cassatie evenwel uitdrukkelijk gesteld heeft dat de administratieve geldboetes bepaald bij [artikel 70 W.Btw](#), die neerkomen op een verhoging van de verschuldigde belasting, krachtens de uitdrukkelijke wil van de wetgever geen strafsancties zijn doch een vergoeding voor de schatkist¹.

Een eerste van de twee geciteerde arresten situeerde zich voor het hof van beroep te Antwerpen. Het hof van beroep te Antwerpen oordeelde in 1993 immers reeds dat een btw-boete aftrekbaar is als beroepskost². Daar was de motivering van het arrest eerder summier: gesteld werd zonder meer dat een administratieve geldboete aftrekbaar is, in tegenstelling tot een strafrechtelijke sanctie. Een verder onderscheid tussen proportionele en niet-proportionele geldboetes werd niet gemaakt. Op een indirecte wijze kan echter uit het geciteerde arrest afgeleid worden dat het sloeg op proportionele geldboetes (belastingverhogingen). Hierbij wordt verwezen naar het navolgende uittreksel uit het betreffende arrest: 'dat administratieve geldboetes bepaald bij [artikel 70 W.Btw](#), die neerkomen op een verhoging van de verschuldigde belasting, krachtens de uitdrukkelijke wil van de wetgever geen strafsancties zijn'.

Een tweede arrest, met name dat van het hof van beroep te Luik³, ging in dezelfde richting, al was het arrest ietwat genuanceerder. Ondanks het feit dat het WIB de aftrek van geldboetes explicet uitsluit vindt het hof dat de aftrek als beroepsuitgave moet aanvaard worden. Zij vindt immers dat proportionele geldboetes geen echte boetes zijn, maar eerder het karakter van belastingverhogingen hebben. Vandaar ...

Deze twee arresten kunnen als volgt geschematiseerd worden:

Proportionele geldboetes (= belastingverhogingen)	Ja
Niet-proportionele geldboetes (vaste geldboetes - echte geldboetes)	Neen
Strafrechterlijke boetes	Neen

Uit een antwoord van de minister op een parlementaire vraag van Volksvertegenwoordiger de Clippele in dit verband bleek echter dat de Administratie zich niet bij dit standpunt wenste neer te leggen. Zij hield vast aan haar standpunt waarbij gesteld wordt dat boetes, of het proportionele dan wel niet-proportionele boetes betreffen, niet kunnen aangemerkt worden als beroepsuitgaven.

Zij stelde dan ook een voorziening in cassatie in⁴. Tevergeefs, zo blijkt. Het Hof van Cassatie heeft immers op 12 januari 1995 de redenering van het voormelde hof van beroep te Luik bevestigd wat tot gevolg heeft dat de evenredige administratieve geldboetes wel degelijk als beroepsuitgave aftrekbaar zijn. De niet-aftrekbaarheid kan enkel slaan op geldboetes die een echte bestrafting impliceren, niet op geldboetes die slechts bestaan uit een verhoging van de belasting⁵.

1 [Cass., 27 september 1991](#), F.J.F., 92/40.

2 Antwerpen, 21 oktober 1993.

3 [Luik, 2 maart 1994](#).

4 Vr. en Antw., Kamer, G.Z., 1993-94; [Vr. nr. 123, de heer de Clippele](#).

5 F.J.F., nr. 95/35; De Fiskale Koerier, 95/197, Fisk. nr. 508/95.

4. Invloed en evolutie inzake het strafrechtelijk karakter

Uiteraard heeft de evolutie in de rechtspraak omtrent het strafrechtelijk karakter van fiscale administratieve boetes een immense invloed gehad op de houding van de Administratie.

Twee arresten van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999 geven aan dat het Hof erkent dat de in [artikel 70 W.Btw](#) bedoelde evenredige geldboetes wel degelijk het karakter van een strafsanctie kunnen hebben in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (afgekort EVRM).

Ook het Grondwettelijk Hof (het vroegere Arbitragehof) heeft in [een arrest van 24 februari 1999](#) en onder verwijzing naar voormeld artikel 6 van het EVRM, geoordeeld dat de in [artikel 70, §2 W.Btw](#) beoogde geldboetes een repressief karakter hebben.

In een ander [arrest van het Hof van Cassatie van 25 mei 1999](#) poneert het Hof dat een administratieve sanctie een strafsanctie kan zijn in de zin van [artikel 6 van het EVRM](#). Het strafrechtelijk karakter hangt inzonderheid van de volgende elementen af:

1. zonder onderscheid alle belastingplichtigen treffen en niet slechts een bepaalde groep met een bijzonder statuut;
2. een bepaald gedrag voorschrijven en op de naleving ervan een sanctie stellen;
3. niet alleen een financiële vergoeding van de schade behelzen, maar essentieel ertoe strekken om een herhaling van gelijkaardige handelingen te voorkomen;
4. stoelen op een norm met een algemeen karakter, waarvan het oogmerk tezelfdertijd preventief en repressief is;
5. zeer zwaar zijn gelet op het bedrag ervan.

De lagere rechtspraak heeft zich uiteraard gebaseerd op deze criteria om te oordelen of een boete al dan niet een strafkarakter heeft:

- Het hof van beroep te Antwerpen oordeelde op 10 januari 2000 dat een administratieve geldboete van 200%¹ voor het ten onrechte aftrekken van btw, een strafsanctie is en baseerde zich hiervoor op de vijf voormelde criteria.
- Ook de rechtbanken van eerste aanleg te Hasselt en Gent baseren zich in hun vonnissen van respectievelijk 19 oktober 2005 en 13 december 2006 op deze criteria om het strafkarakter van een boete te beoordelen. In beide gevallen betrof het een boete wegens het niet betalen van het Eurovignet, gelijk aan drie maal het niet-betaalde vignet.
Telkens gebeurde de vaststelling van het strafrechtelijk karakter echter met het oogmerk om deze administratieve boetes te toetsen aan artikel 6 van het EVRM. Deze bepaling garandeert aan diegene aan wie door een Administratie een boete wordt opgelegd die zo zwaar is dat ze de gelijkenis met een echte straf kan doorstaan, op grond van het gelijkheidsbeginsel, het recht dat een onafhankelijke rechter zich kan buigen over de vraag of en in welke mate een boete verschuldigd is en dit op eenzelfde manier als dat het geval zou zijn wanneer door de gerechtelijke instanties een straf wordt opgelegd. Op basis van deze verdragsbepaling beschikt de rechtbank dan ook over een volle rechtsmacht om op grond van onder meer de evenredigheid tussen de inbreuk en de sanctie, de boete te kunnen kwijtschelden of verminderen.
- In een [arrest van 27 maart 2007](#) stelt het hof van beroep te Gent dat een administratieve geldboete ‘niet opgelegd wordt op grond van een strafwet’. Een essentieel verschil blijft inderdaad dat een administratieve boete opgelegd wordt door de Administratie en een strafrechtelijke boete door de strafrechter. En dus besluit het Gentse hof: dat voor een (zware) administratieve boete de kans moet gegeven worden om ze ter beoordeling voor te leggen aan een rechter, maakt die boete nog niet tot een echte strafrechtelijke boete in de zin van [artikel 56, 3° WIB 92](#). De aftrek als beroepskost van de boete wordt dus aanvaard.

Inzonderheid op basis van dit laatste arrest menen sommige belastingplichtigen argumenten te hebben om alleen de geldboetes die naar Belgisch recht als strafrechtelijke sancties worden aangemerkt, als niet-aftrekbare beroepskosten te moeten beschouwen.

1 Artikel 70, §1bis W.Btw.

5. Huidige houding van de Administratie

In de [nummers 9 tot en met 12 van de Circulaire AOIF nr. 25/2008](#) van 13 augustus 2008 wordt het huidige standpunt van de Administratie weergegeven.

Belangrijk:

‘de in deze circulaire opgenomen richtlijnen zijn onmiddellijk van toepassing, in eender welk stadium van de procedure, ook wat de hangende en de toekomstige geschillen betreft¹’

Vooreerst bevestigt de Administratie dat aangaande het strafrechtelijk karakter van proportionele btw-boetes, deze administratieve boetes in de regel als aftrekbare beroepskosten moeten worden aangemerkt. Belastingverhogingen betreffende belastingen en taksen die zelf als beroepskosten aftrekbaar zijn, zijn immers ook als beroepskosten aftrekbaar ingevolge de regel ‘bijzaak volgt hoofdzaak’².

De Administratie stelt ook dat zij niet wenst mee te stappen in een, volgens haar, foutieve logica dat een boete overeenkomstig [artikel 53, 6° WIB 92](#) slechts als een niet-aftrekbare boete moet worden aangemerkt indien haar een strafrechtelijk karakter kan worden toegedicht.

Dienaangaande wordt trouwens opgemerkt dat in de hiervoor aangehaalde rechtspraak, met uitzondering van het voormelde arrest van 27 maart 2007 van het hof van beroep te Gent, de discussie volledig buiten de context van de aftrekbaarheid van de boetes gevoerd werd, maar er inzonderheid toe strekte om, met het oog op de toepassing van artikel 6 van het EVRM, aan de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden om de redelijkheid van zware opgelegde administratieve boetes te laten toetsen aan het oordeel van een rechter. Dit kon door die boetes voor de toepassing van artikel 6 van het EVRM (doch niet noodzakelijkerwijze voor de fiscale toepassing), als strafsancties te kwalificeren.

Bovendien betreft geen enkele van de in deze rechtspraak geviseerde boetes een eigenlijke boete in de zin van [artikel 53, 6° WIB 92](#), maar gaat het, gelet op de in [nummer 9 van de Circulaire AOIF nr. 25/2008](#), uiteengezette redenen, steeds om als ‘boetes’ gekwalificeerde ‘verhogingen’ die hoe dan ook als aftrekbare beroepskosten moeten worden aangemerkt.

Tot slot stelt de Administratie dat zij dan ook de stelling van bepaalde belastingplichtigen niet kan bijtreden waar zij, onder verwijzing naar voornoemde rechtspraak, stellen dat de in [artikel 53, 6° WIB 92](#), beoogde boetes uitsluitend strafrechtelijke sancties naar Belgisch recht betreffen. Zulke zienswijze zou de wettelijke bepaling in kwestie volledig uithollen en bovendien in strijd zijn met het legaliteitsbeginsel. Nog op basis van de bewoordingen van [artikel 53, 6° WIB 92](#), noch op basis van de voorbereidende werkzaamheden van de Wet van 20 november 1962, kan immers worden gesteld dat deze wettelijke bepaling slechts uitwerking heeft wanneer de boete is opgelegd op grond van een strafwet. Zo worden op grond van deze wetsbepaling bijvoorbeeld niet enkel de fiscale geldboetes die onder de strafrechtelijke sancties vallen (cf. [artikel 449 e.v. WIB 92](#)), als niet-aftrekbare geldboetes aangemerkt, doch evenzeer de in [artikel 445 WIB 92](#), vermelde boete, die onder de administratieve sancties valt.

Besluit

Gelet op wat voorafgaat moet in het algemeen worden besloten dat de eigenlijke geldboetes, overeenkomstig de uitdrukkelijke bepalingen [van artikel 53, 6° WIB 92](#), nooit als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt, en dit ongeacht of ze al dan niet van strafrechtelijke aard zijn.

Tot de uitgaven waarvan de wetgever de aftrek als beroepskost in het kader van de inkomstenbelastingen heeft verworpen, behoren ook de ‘geldboetes met inbegrip van transactionele geldboetes, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard’³. Het aftrekverbod geldt ook ten aanzien van de geldboetes of straffen die worden opgelopen door een persoon die van de belastingplichtige bezoldigingen ontvangt als vermeld in [artikel 30 WIB 92](#). Bedoeld zijn de werknemers, bedrijfsleiders en meewerkende echtgenoten.

Noch uit de letterlijke lezing van [artikel 53, 6° WIB 92](#), noch uit de voorbereidende werkzaamheden van de Wet van 20 november 1962 blijkt dat de wetgever enkel boetes van strafrechtelijke aard op het oog had.

Op grond van voormelde wettelijke bepaling zijn dus onder andere van de aftrek als beroepskost uitgesloten:

- alle in het WIB 92 vermelde vaste geldboetes, zowel de administratieve geldboetes ([artikel 445 WIB 92](#)) als de strafrechtelijke geldboetes (o.a. [artikel 449, 450, 452 en 456 WIB 92](#));
- de niet-proportionele of vaste btw-boetes (o.a. [artikel 70, §4 W.Btw](#));
- verkeersboetes (maar bv. niet de belastingverhoging opgelegd wegens het niet tijdig betalen van de verkeersbelasting);
- de gerechtelijke transactionele boetes;
- boetes die werknemers oplopen en ten laste van de werkgever vallen;
- boetes opgelegd overeenkomstig [artikel 129bis van het Wetboek van Vennootschappen](#) wegens de niet of laattijdige neerlegging van jaarrekeningen afgesloten vanaf 31 december 2002 en vóór 1 oktober 2005 (cf. [Circulaire AOIF 12/2007 dd. 18 april 2007](#));
- boetes wegens inbreuk op de reglementering van de prijzen of de kwaliteit, op de milieuwetgeving, op de reglementering inzake mededinging, enz.

1 [Circulaire AOIF nr. 25/2008 van 13 augustus 2008, nr. 19, laatste alinea.](#)

2 In dit verband kan zowel verwezen worden naar de in [5. Huidige houding van de Administratie](#) geciteerde voorbereidende werkzaamheden van de Wet van 20 november 1962, naar [de arresten dd. 12 januari 1995](#) en 15 november 1996 van het Hof van Cassatie, als naar het bepaalde in [de nrs. 53/67, 53/68 en 53/110, Com.IB 92](#).

3 [Artikel 53, 6° WIB 92.](#)

HOOFDSTUK 7 - Kwijschelding vermindering en/of uitstel boetes

1. Wettelijke grondslag van de aangerekende boetes

Zoals blijkt uit onderhavig deel worden de administratieve boetes in twee categorieën onderverdeeld:

1. de proportionele of de evenredige boetes¹: in principe gelijk aan het dubbel van de ontdoken of de laattijdige betaalde btw;
2. de niet-proportionele of de vaste boetes²: wettelijk vastgesteld op 50 EUR tot 5.000 EUR per overtreding.

De proportionele geldboetes kunnen worden verminderd overeenkomstig de criteria opgenomen in het KB nr. 41³, terwijl de grootte van de niet-proportionele geldboetes duidelijk vastgelegd is in het KB nr. 44⁴.

Volgens het laatste lid van artikel 1 van het KB nr. 41 is de vermindering van de proportionele fiscale geldboetes echter niet van toepassing wanneer de vastgestelde overtredingen werden begaan met het oogmerk de btw te ontduiken of de ontsnapping ervan mogelijk te maken.

In artikel 2 van het KB nr. 44 is opgenomen dat, wanneer de overtreding werd begaan met de bedoeling om de belasting te ontduiken, het bedrag van de hoogste geldboete die voorzien is voor deze overtreding verdubbelt, zonder dat deze het bedrag van 5.000 EUR per overtreding mag overschrijden.

De vastgestelde overtredingen, die bestaan uit het gebruiken van een doorgehaald btw-nummer, het niet-indienen van de periodieke btw-aangiften en het niet-betalen van de btw worden beschouwd als begaan met het oogmerk om de belasting te ontduiken of de ontsnapping ervan mogelijk te maken⁵.

¹ Artikel 70, 71 en 84 W.Btw – KB nr. 41 van 30 januari 1987.

² Artikel 70, §4 W.Btw – KB nr. 44 van 21 oktober 1993.

³ Zie HOOFDSTUK 2 Proportionele fiscale geldboetes, *supra*.

⁴ Zie HOOFDSTUK 3 Niet-proportionele fiscale geldboetes, *supra*.

⁵ Antwerpen, 15 september 2015, rolnr. 2014/AR/1348.

2. Spontane regularisatie – Toevallige overtredingen

2.1. Spontane regularisatie

Een spontane regularisatie leidt steeds tot een kwijtschelding van de opgelopen administratieve boete. Onder spontane regularisatie wordt echter verstaan de regularisatie die wordt uitgevoerd vóór iedere tussenkomst van ‘een Fiscale Administratie’, met inbegrip van deze van de Inkomstenbelasting of deze van de douane en accijnzen.

Door de volledige kwijtschelding van de boetes te verlenen wanneer de schuldenaar zijn toestand spontaan rechtzet vóór enige tussenkomst van een Fiscale Administratie, heeft de overheid een recht vastgelegd voor de btw-belastingplichtige. Door toevoeging van de term ‘spontaan’ was het duidelijk de bedoeling een bijkomende voorwaarde toe te voegen aan de voorwaarde ‘vóór enige tussenkomst van een Fiscale Administratie’ en aldus het recht niet toe te kennen wanneer misbruik zou gemaakt worden door de belastingplichtige van het recht¹.

Systematische verrichte regularisaties (bv. jaarlijkse aanpassing van het omzetcijfer) met de daaruit voortvloeiende aanpassingen van de verschuldigde btw kunnen in principe niet meer aangemerkt worden als regularisaties met een spontaan karakter².

Noteer dat, niettegenstaande volledige kwijtschelding van administratieve geldboetes wordt verleend bij een spontane regularisatie, de nalatigheidsintresten hoe dan ook verschuldigd blijven³.

¹ Rb. Kortrijk, 21 oktober 1991 (vonnis in kracht van gewijsde gegaan), BTW-Revue nr. 117/95, p. 1083.

² Rb. Kortrijk, 21 oktober 1991 (vonnis in kracht van gewijsde gegaan), BTW-Revue nr. 117/95, p. 1083.

³ Artikel 91 W.Btw.

2.1.1. Arrest van het hof van beroep te Gent van 19 september 2006

Een arrest van het hof van beroep te Gent van 19 september 2006 geeft duidelijk aan wat moet begrepen worden onder het begrip ‘spontaan’ en ‘voor iedere tussenkomst van een Fiscale Administratie’. En vooral, hoe de rechtspraak ter zake aankijkt tegen deze begrippen¹.

Het gebeurt inderdaad dat na aankondiging van een nazicht belastingplichtigen nog vlug de te regelen btw die blijkt uit de jaarrekeningen in een rooster 61 opnemen of zelf vastgestelde overtredingen mededelen aan de controleagent.

Volgens de vigerende richtlijnen worden deze rechzettingen niet als ‘spontaan’ beschouwd en komen bijgevolg niet in aanmerking voor de toepassing van [artikel 3 KB nr. 41](#), zijnde het artikel dat stelt dat volledige kwijtschelding van de geldboete wordt verleend wanneer een schuldenaar zijn toestand spontaan rechzet vóór iedere tussenkomst van een Fiscale Administratie.

Het begrip ‘vóór enige tussenkomst van een Fiscale Administratie’ is het voorwerp geweest van voornoemd arrest van het hof van beroep te Gent. Meer bepaald had een vennootschap een zelf vastgestelde fout medegedeeld aan de controleagent. De te vorderen btw werd opgenomen in de correctieopgave en er werd in toepassing van [KB nr. 41](#) een boete aangerekend. De vennootschap was van mening dat het geciteerde [artikel 3 KB nr. 41](#) van toepassing was en er bijgevolg geen boete verschuldigd was.

Na ongelijk te hebben gehaald zowel bij de Gewestelijke Directeur als bij de rechtbank van eerste aanleg legt de vennootschap in kwestie het dossier voor aan het hof van beroep.

Uit dit arrest wordt de volgende passage aangehaald:

‘Voor het hof herhaalt de belastingplichtige dat er op het moment dat de vergissing in de btw-aangifte werd rechtgezet, nog geen sprake was van enige tussenkomst van de Btw-administratie. De vennootschap wijst erop dat de rechzetting gebeurde vóór aanvang van de controle die eerder was aangekondigd. Volgens de vennootschap werd de vergissing door haarzelf ontdekt en werd ze onmiddellijk spontaan rechtgezet.

De Administratie betwist de zienswijze van de belastingplichtige. Volgens de Administratie was er op het moment van de rechzetting reeds sprake van een ‘tussenkomst’ van de Administratie, nl. de aankondiging van een fiscale controle. Volgens de Administratie mag daaruit worden afgeleid dat de kans reëel is dat er geen verbeterde aangifte zou zijn ingediend indien geen controle was aangekondigd. Zonder de tussenkomst van de controlediensten zou er nooit een regularisatie zijn geweest.

Het Hof volgt het standpunt van de Administratie en moet de term ‘tussenkomst’ die in [artikel 3 van het KB nr. 41](#) wordt gebruikt, in zijn gebruikelijke betekenis worden toegepast. Volgens het Hof betekent ‘tussenkommen’ ‘zich mengen in de loop van iets’. Door de aankondiging van de fiscale controle was er een tussenkomst van de Btw-administratie. Volgens het Hof kan niet ernstig worden betwist dat de regularisatie het gevolg was van de aangekondigde Btw-administratie. Opdat er sprake zou zijn van een tussenkomst is niet vereist dat de belastingplichtige reeds werd uitgenodigd om bijkomende belasting te betalen of daartoe op enige manier werd gedwongen’².

Uit dit arrest blijkt dus duidelijk dat de loutere aankondiging van een controle als ‘tussenkomst’ moet beschouwd worden en de toepassing van [artikel 3 KB nr. 41](#) uitsluit.

Vandaar dat een controle in principe steeds schriftelijk wordt aangekondigd. Een telefonische afspraak dient steeds schriftelijk te worden bevestigd.

¹ [Gent, 19 september 2006, rolnr. 0604/0987](#), Fiscale Koerier, 06/18, p. 792, Fisc. Act. 06/43, p. 03, Fiscoloog 1052, p. 20.

² [Cass., 24 januari 2002](#), FJF nr. 2002/147.

2.1.2. Vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel 8 mei 2007

Er werd reeds aangehaald dat de Btw-administratie het begrip ‘spontane regularisatie’ op een erg strikte wijze interpreteert. Volgens de Btw-administratie moet het gaan om:

‘rechzettingen die door de schuldenaar van de btw worden verricht vóór enige tussenkomst van een fiscale Administratie, waarbij zowel de tussenkomsten van de Btw-administratie zelf als die van de Administratie der directe belastingen als van de Administratie der douane en accijnzen worden bedoeld’

Ook blijkt dat de Btw-administratie de mening toegedaan is dat wanneer een belastingplichtige zijn fiscale toestand spontaan heeft geregulariseerd, dit niet automatisch tot een kwijtschelding van boete leidt. Volgens de Administratie is bij de beoordeling van een vraag tot kwijtschelding de regularisatie ‘één element van beoordeling, doch niet het enige’.

De Administratie wil aldus vermijden dat het doen van spontane regularisaties tot een systeem leidt dat tot doel heeft de betaling van de btw systematisch uit te stellen.

Niettegenstaande bij een spontane regularisatie de opgelopen boete volledig wordt kwijtgescholden, blijven de nalatigheidsintresten verschuldigd.

Uit vele parlementaire vragen en de daarop aansluitende antwoorden blijkt dat de Administratie de gevallen waarin kwijtschelding van administratieve boetes kan worden verleend wegens spontane regularisaties, beperkend interpreteert¹.

Thans blijkt dat ook de rechtspraak deze beperkende interpretatie volgt. Verwezen wordt naar het hiervoor becommentarieerde [arrest van het hof van beroep te Gent van 19 september 2006](#)². Maar ook naar die arresten die stellen dat spontane regularisaties die het gevolg zijn van o.m. een strafvordering of de weigering om tot een teruggaaf over te gaan, geen aanleiding kunnen geven tot de kwijtschelding van administratieve boetes³.

Het vonnis dat hier aan bod komt, ligt in het verlengde van deze rechtspraak. De belastingplichtige had spontaan de Btw-administratie aangesproken met de bedoeling de begane vergissingen te regulariseren. Dit wordt door de rechtbank niet als 'spontaan' aangemerkt. Volgens de rechtbank kan er slechts sprake zijn van een daadwerkelijke spontane regularisatie als de belastingplichtige alle onregelmatigheden rechtzet, annuleert en indien nodig door correcte documenten vervangt.

De belastingplichtige verkoos immers, wegens pragmatische doeleinden, honderden foutief opgestelde douanedocumenten niet te vervangen. Dit was volgens de rechtbank voldoende om het voordeel van de vrijstellingssregeling van [artikel 3 KB nr. 41](#) te ontzeggen.

Wat was er precies gebeurd?

Een buitenlandse vennootschap, voor de btw geïdentificeerd in België, voert bij de aanvang van haar nieuwe activiteit een voorraad reserveonderdelen in. Bij de invoer maakt ze verkeerdelyk gebruik van de vergunning tot verlegging van heffing waarvan de Belgische vennootschap van de groep titularis is. Als gevolg daarvan wordt de verschuldigde btw bij de invoer niet opgenomen in de Belgische btw-aangiften van de buitenlandse vennootschap.

De vergissing wordt vastgesteld en het advieskantoor van de buitenlandse onderneming contacteert de Administratie met het verzoek 'een praktische oplossing' uit te werken voor de onregelmatigheden die werden vastgesteld. Aan de Administratie wordt gevraagd om de buitenlandse vennootschap alsnog toe te laten de invoerhandelingen in haar periodieke btw-aangiften op te nemen waarbij de uit hoofde van de invoer verschuldigde btw onmiddellijk in aftrek wordt gebracht. Er wordt tevens gevraagd om de vennootschap vrij te stellen van de verplichting om de verkeerd verwerkte invoerdocumenten (het gaat om meerdere honderden documenten) te vernietigen en opnieuw op te stellen.

De Btw-administratie laat weten akkoord te kunnen gaan met het voorstel tot regularisatie, maar legt de vennootschap echter bij toepassing van [artikel 70, 3° W.Btw een \(verminderde\) boete op van 182.780 EUR](#)⁴.

De vennootschap verricht de rechtetting op de voorziene wijze maar betwist de opgelegde boete. Zij gaat er van uit dat haar geen fiscale boete kan worden opgelegd aangezien ze haar vergissing 'spontaan' en vrijwillig heeft rechtgezet. Hierbij verwijst ze naar [artikel 3 KB nr. 41 van 30 januari 1987](#). Als gevolg van het feit dat de Administratie weigert op het verzoek tot integrale kwijtschelding van de opgelegde btw-boete in te gaan, stapt de vennootschap naar de rechtbank van eerste aanleg.

De rechtbank beslist dat de administratieve boete verantwoord is omdat de belastingplichtige wel degelijk de btw-wetgeving heeft overtreden. Uit de feiten blijkt dat de vennootschap nonchalant heeft gehandeld en zich, gezien haar interne organisatie, 'geen recht op naïviteit kan aanmatigen'. De vennootschap moet de gevolgen dragen van haar gebrek aan zorgvuldigheid⁵.

De rechtbank is van oordeel dat de opgelegde boete niet kan worden kwijtgescholden op grond van [artikel 3 KB nr. 41](#), aangezien de regularisatie waarop de vennootschap zich beroept, geen spontane regularisatie is vóór enige tussenkomst van de Administratie. De wijze van regularisatie werd in overleg met de Btw-administratie bepaald.

Indien de vennootschap een daadwerkelijke spontane rechtetting zou hebben gedaan, had ze 'overeenkomstig de ter zake geldende regels, de foutieve documenten moeten laten annuleren en vervangen door een nieuwe aangifte met betaling van de btw aan de ontvanger van de douane'. Aangezien de vennootschap om praktische redenen besloot dat alles niet te doen, komt de wijze van regularisatie niet in aanmerking voor toepassing van [artikel 3 KB nr. 41](#).

1 Vr. nr. 53, Volksvert. Olaerts, 16 maart 1972; Vr. nr. 67, Senator Capoen, 23 januari 1980; Vr. nr. 219, Volksvert. Gabriëls, 1 maart 1984; Vr. nr. 67, Volksvert. De Clercq, 2 december 1998.

2 Zie 2.1.1. Arrest van het hof van beroep te Gent van 19 september 2006, supra.

3 Cass., 24 januari 2002; Brussel, 30 maart 1999 en 22 september 2005.

4 Boete verminderd overeenkomstig tabel G, VIII, 5 A, van het KB nr. 41 van 30 januari 1987.

5 Rb. Brussel, 8 mei 2007.

2.1.3. Arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 26 mei 2009

Ook het hof van beroep te Antwerpen vindt dat een door een belastingplichtige uitgevoerde rechtzetting niet kan gekwalificeerd worden als een spontane regularisatie wanneer deze is uitgevoerd na de aankondiging van een btw-toezicht¹.

Na een uitgevoerd btw-nazicht werden de door de ambtenaren van de BBI vastgestelde overtredingen opgenomen in een proces-verbaal. Zo had de belastingplichtige vennootschap op datum van de controles de wijziging van haar naam, van haar maatschappelijke zetel en van het maatschappelijk doel in handel niet meegedeeld aan de Btw-administratie² en had ze evenmin de verplichte overgang van kwartaalaangiften naar maandaangiften meegedeeld³. Daarnaast werden een aantal overtredingen met betrekking tot uitgereikte facturen vastgesteld.

Uit het opgestelde proces-verbaal bleek dat de vennootschap btw verschuldigd is en werden bij toepassing van de artikelen 70, §1, en 70, §4 W.Btw twee geldboetes opgelegd.

Voor het hof van beroep wordt het bedrag van de verschuldigde btw niet betwist, wat wel het geval is voor de opgelegde boetes. Wat de met toepassing van artikel 70, §1, eerste lid W.Btw, opgelegde boete betreft, bepaalt artikel 3 KB nr. 41 inderdaad dat een volledige kwijtschelding van geldboete(n) kan worden verleend wanneer een belastingplichtige zijn fiscale toestand spontaan rechtzet vóór enige tussenkomst van de Fiscale Administratie.

Het hof van beroep stelt echter vast dat de belastingplichtige vennootschap niet tot een spontane rechtzetting van haar fiscale toestand was overgegaan. Immers, de regularisatie werd uitgevoerd na de aankondiging van het btw-nazicht.

1 Antwerpen 26 mei 2009 rolnr. 2008/AR/1869.

2 Overtreding artikel 53, §1, 1° W.Btw.

3 Overtreding van artikel 18, §2 van het KB nr. 1 inzake de voldoening van de btw.

2.1.4. Arrest van het hof van beroep te Luik van 24 april 2009

De betwisting die behandeld werd voor het hof van beroep te Luik heeft te maken met het bedrag van de boete die verband houdt met een al dan niet uitgevoerde spontane regularisatie van de btw.

Door middel van een aanvullende aangifte van 1 oktober 2003 werd een regularisatie uitgevoerd. Twee maanden ervoor had de Administratie echter al een controle aangekondigd. Een eerste controle werd uitgevoerd op de zetel van de vennootschap op 8 september 2003, een tweede controle was gepland op 2 oktober 2003.

Er werd een proces-verbaal opgesteld op 1 april 2004. Daarin werd onder meer opgenomen dat er al een tussenkomst had plaatsgevonden van de Administratie in de zin van artikel 3 KB nr. 41 inzake de proportionele boetes vooraleer de aanvullende aangifte werd ingediend. Volgens het hof van beroep te Luik was doorgevoerde regularisatie derhalve niet spontaan.

Het hof herhaalt dat de doelstelling van de boetes waarnaar wordt verwezen in artikel 70 W.Btw en het KB nr. 41 er precies in bestaat de belastingplichtige middels een administratieve boete ervan te weerhouden de belasting niet te betalen, en derhalve niet het schadeloosstellende karakter heeft dat de vennootschap eraan wenst toe te kennen.

Het hof concludeert dat de opgelegde sanctie in voorliggend geval wettelijk en evenredig is met de nagestreefde doelstelling.

2.1.5. Arrest van het hof van beroep te Luik van 18 november 2009

In een [arrest van 18 november 2009](#) bevestigt het hof van beroep te Luik reeds vroeger ingenomen standpunten¹.

Het hof vestigt nogmaals de aandacht op het feit dat de datum van de tussenkomst van een fiscale Administratie waarmee men rekening moet houden, die datum is waarop de belastingplichtige kennis heeft gekregen van deze tussenkomst. In onderhavige betwisting wil dit zeggen de ontvangst van het bericht van wijziging of de derde werkdag die volgt op de dag waarop dit bericht aan de diensten van de post werd afgeleverd.

Volgens het hof moet bijgevolg nagegaan worden of op de datum van de tussenkomst van de Administratie, met name de datum van ontvangst van het bericht van wijziging, de toestand van de belastingplichtige rechtgezet werd in de zin van deze bepaling.

De belastingplichtige zelf stelt in het betreffende geval ‘dat zij haar toestand geregelijkt had door middel van haar eerste in te dienen aangifte – de belastingplichtige is gehouden tot de indiening van kwartaalaangiften van het jaar 2000, hetzij in januari 2001’ en ‘dat het hof de feiten, die de eerste rechter bewust weerhouden had, niet zomaar kan negeren: de datum van de betwiste van facturen, het niet-betwiste feit dat het bedrag ervan opgenomen is in de btw-listing overgemaakt aan de Administratie op 16 februari 2001, en het feit dat de belastingplichtige de verschuldigde btw op deze facturen voldaan heeft’.

De Administratie daarentegen merkt op dat ‘...geïntimeerde benadrukt dat hij een spontane rechting gedaan heeft in januari 2001. In werkelijkheid sloeg deze rechting slechts op een deel van de verschuldigde btw vermeld op de factuur van november van het voorgaande jaar ... de rechting door de belastingplichtige, die erin bestond om zijn fiscale toestand conform te maken met de fiscale norm, heeft plaatsgevonden bij de neerlegging van de aangifte van het eerste trimester van het jaar 2001, zijnde op 20 april 2001.’ De twee betwiste facturen dateren van januari 2001. Uit de stukken blijkt wel dat slechts een deel van het te regulariseren bedrag, terug te vinden is in de aangifte van het vierde kwartaal 2000, neergelegd op 16 februari 2001, en dat de fiscale toestand van belastingplichtige voor het grootste deel van de verschuldigde btw pas rechtgezet werd op 20 april 2001, datum van de indiening van de aangifte met betrekking tot het eerste kwartaal 2001, dat is na de tussenkomst van de Btw-administratie op 14 maart 2001.

Het hof concludeert dat de belastingplichtige zijn toestand dus niet spontaan heeft rechtgezet voor enige tussenkomst van de Administratie in de zin van het [artikel 3 KB nr. 41](#). Dit impliceert dat het beroep van de Administratie gegrond is.

1 Luik, 18 november 2009, rolnr. 2008/RG/1053.

2.1.6. Arrest van het Hof van Cassatie van 15 oktober 2010

Voor een overzicht van de feiten in dit arrest wordt verwezen naar [4.5.2.3. Het arrest van 15 oktober 2010, infra](#). In voornoemde rubriek wordt aangegeven dat dit arrest van het Hof van Cassatie in feite stelt dat de rechter een onevenredige boete niet alleen mag verminderen, maar zelfs volledig kan kwijtschelding. Ook geeft het nieuwe arrest een ruime interpretatie van het begrip ‘evenredigheidstoetsing’, in die zin dat het Hof van Cassatie blijkens dit arrest uitdrukkelijk vastlegt dat de op de controle volgende rechting in aanmerking kan worden genomen bij de evenredigheidstoetsing van de administratieve boetes.

De wetgeving bepaalt dat proportionele btw-geldboetes volledig worden kwijtgescholden als een schuldenaar zijn toestand spontaan rechting vóór enige tussenkomst van de Administratie¹. Die bepaling werd tot voor dit arrest zo geïnterpreteerd dat de rechting niet meer spontaan kan worden genoemd als ze gebeurt na de aankondiging van een fiscale controle. In dit verband wordt gerefereerd naar de hiervoor besproken arresten.

In dit [arrest van 15 oktober 2010 van het Hof van Cassatie](#) vinden belastingplichtigen echter een extra argument om ook een vermindering, of zelfs een volledige kwijtschelding, te bepleiten voor administratieve boetes als die worden opgelegd wegens fouten die onmiddellijk na een controle worden rechtgezet. Herhaald wordt dat het Hof van Cassatie explicet erkent dat de op de controle volgende rechting in aanmerking kan worden genomen bij de evenredigheidstoetsing van de administratieve boetes.

Hoewel haast en spoed volgens het spreekwoord zelden goed zijn, kan de belastingplichtige hier dus soms wel zijn voordeel doen met een snelle reactie ...

1 Artikel 3 van het KB inzake de evenredige boetes.

2.1.7. Arrest van het hof van beroep te Brussel van 15 juni 2011

In dit arrest¹ wordt de houding van de Administratie inzake een werkelijke ‘spontane’ rechzetting door een belastingplichtige, verricht zonder enige tussenkomst van de Btw-administratie, waarvoor toch een geldboete van 5% werd opgelegd, afgestraft.

In casu was een belastingplichtige zelf naar het btw-kantoor gestapt om enkele zaken te bespreken en in overleg met de btw-ambtenaren werd een wijze van regularisatie afgesproken. Dit beantwoordt, aldus het hof, aan de vereisten gesteld aan een spontane aangifte en kan volgens het [KB nr. 41](#) niet beboet worden.

1 Brussel, 15 juni 2011, rolnr. 2007/AR/2754.

2.2. Toevallige overtredingen

Er zijn geen geldboetes verschuldigd wanneer overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt of wanneer de leverancier of dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplicht van de medecontractant¹.

Zie in dat verband een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brugge² waarin gesteld werd dat een bierhandelaar die in zijn drive-in gedurende drie jaar voor bijna 13 miljoen frank bier in vaten heeft verkocht, niet staande kan houden dat dergelijke omzet alleen met particulieren zou gerealiseerd zijn. Hij kon derhalve geen enkele reden hebben om te twijfelen aan de hoedanigheid van zijn afnemers.

1 Artikel 70, §2, 2° lid W.Btw.

2 Rb. Brugge, 20 januari 1993, Fisk. 453 van 6 januari 1994, p. 10.

3. Verzoekschriften tot kwijtschelding of vermindering van boetes

Iedere belastingplichtige kon zich, in de periode vóór 6 april 1999, steeds tot de bevoegde e.a. inspecteur, eventueel tot zijn hiërarchische overste, ja zelfs tot de minister van Financiën richten met een verzoek tot kwijtschelding en/of vermindering van een aangerekende boete. Uiteraard diende een dergelijk verzoekschrift voldoende gefundeerde argumenten te bevatten die een verdere behandeling verantwoorden.

In die gevallen waarin het verzoekschrift geen gefundeerde argumenten en/of nieuwe elementen bevatte die een verzoekschrift konden verrechtvaardigen, kon u zich als belastingplichtige verwachten aan een antwoord dat stelde dat, in het kader van de gelijkberechtiging van alle belastingplichtigen die gelijkaardige overtredingen hebben begaan en om reden dat geen nieuwe elementen aangebracht werden, niet kon ingegaan worden op het ingediende verzoekschrift.

De minister beschikte in deze materie immers over een bevoegdheid die vatbaar was voor bezwaar of anders uitgedrukt, zijn beslissing of die van zijn gedelegeerde – de gewestelijke directeur – was niet noodzakelijk definitief. In haar arrest van 24 februari 1999, n° 22/99 heeft het Arbitragehof daarenboven geoordeeld dat een rechterlijk toezicht dient gewaarborgd te worden op het vlak van de vermindering, eventueel de kwijtschelding van administratieve boetes.

Even had het er de schijn van dat de Gewestelijke Directeur niet meer in de mogelijkheid zou zijn kwijtschelding of vermindering van boetes toe te staan, een rechtstreeks gevolg van de publicatie, op 27 maart 1999, in het BS van de Wet van 15 maart 1999 betreffende de Beslechting van Fiscale Geschillen.

De minister werd immers, door een aanpassing van [artikel 84 W.Btw](#) de bevoegdheid – een bevoegdheid die in de praktijk gedelegeerd werd aan de Gewestelijke Directeur – ontnomen om nog te beslissen over de kwijtschelding of de vermindering of de vermindering van administratieve boetes.

Een blijkbaar moeilijke toestand ...

De oplossing werd gezocht in artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831.

Op basis van dit artikel blijft de minister van Financiën bevoegd om fiscale boetes kwijt te schelen of te verminderen. Naar verluidt heeft de minister thans beslist dat deze delegatie eveneens van toepassing is in het kader van artikel 9 van het bewuste Regentbesluit.

Dit houdt meer bepaald in dat voor de belastingplichtige opnieuw de mogelijkheid aanwezig is om verzoekschriften in te dienen tot kwijtschelding of vermindering van opgelopen administratieve boetes, en dit zowel voor de periode voorafgaand aan de belangrijke datum van 6 april 1999, als voor de periode erop volgend.

De toenmalige minister van Financiën heeft beslist dat om redenen van praktische aard de hem op grond van artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831 verleende bevoegdheid kan worden gedelegeerd aan de leidinggevenden van de betrokken Administraties, overeenkomstig de voorwaarden en modaliteiten nader beschreven in een nota van 2 december 1991 van zijn voorganger.

De machten toegekend aan de minister van Financiën worden in dat laatst vermelde document onder meer gedelegeerd aan de gewestelijke directeurs met het vermogen ze over te dragen aan welbepaalde andere ambtenaren.

Deze delegatie heeft volgende kenmerken:

- ze heeft geen overdracht van een regelgevende bevoegdheid tot voorwerp, maar is strikt beperkt tot het nemen van beslissingen met betrekking tot individuele verzoekschriften tot kwijtschelding of vermindering van fiscale geldboetes;
- de overdracht van bevoegdheden die aan de minister van Financiën zijn toegewezen is geschied naar ambtenaren die verbonden zijn aan de FOD Financiën, zijnde het departement waarvoor de minister van Financiën zelf bevoegd is;
- van de desbetreffende delegatie mag geen gebruik worden gemaakt wanneer het gaat om door de minister of door de centrale diensten opgeroepen zaken, alsook bij zaken die, wegens bijzondere omstandigheden, een beslissing van het centrale bestuur schijnen te motiveren;
- ze impliceert niet dat een ambtenaar uit eigen gezag, zonder daartoe gerechtigd te zijn, over een bevoegdheid beschikt;
- ook hier geldt (zie Vragen en Antwoorden, Kamer, 2014-2015, nr. 19, blz. 57) dat de delegatie geen persoonlijk karakter heeft en dat, gelet op het principe van de continuïteit van de openbare dienst, er geen noodzaak is tot het stelselmatig hernieuwen van die delegatie bij elk aantreden van een nieuwe minister van Financiën;
- gelet op het aantal af te handelen dossiers inzake btw op dat vlak, wordt de goede werking van de FOD Financiën op ernstige wijze in het gedrang gebracht indien alle verzoeken tot kwijtschelding of vermindering van fiscale geldboetes inzake die belasting door de minister van Financiën zouden dienen te worden behandeld.

De minister van Financiën deelt mee dat, inzake btw, naar schatting ongeveer 16.200 verzoekschriften tot kwijtschelding of vermindering van boetes en/of intresten werden ingediend bij de gewestelijke directies in 2014.

De desbetreffende akte tot delegatie van de bevoegdheden toegekend aan de minister van Financiën op grond van artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831 is tot op heden niet in vraag gesteld door de hogere rechtbanken.

Indien de akte tot delegatie het voorwerp is van een juridisch geschil zal de Administratie uiteraard het schriftelijk bewijs van de delegatie verstrekken voor de desbetreffende rechtbank waar het geschil aanhangig is gemaakt.

Zowel tegen het ministerieel besluit genomen inzake directe belastingen, als tegen de beslissing genomen door de minister of de door hem gedelegeerde ambtenaar inzake btw, kan immers door de belastingplichtige een vordering in rechte worden ingeleid voor de fiscale rechtbank.

De motivering van een beslissing waarbij een verzoek om toepassing van het Regentbesluit geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, moet van individuele strekking zijn. Het ter zake gevoerde onderzoek mag dan ook niet worden beperkt tot de loutere fiscale gegevens, doch moet ook rekening worden houden met alle elementen, eigen aan het beoogde geval, die kunnen bijdragen tot de beslissing van de minister, in het bijzonder de financiële toestand, de wijze waarop aan de fiscale verplichtingen wordt voldaan, verzachtende omstandigheden en redenen van sociale of andere aard, grote financiële en/of commerciële tegenslagen buiten de wil om van de betrokkenen en buiten het kader van fiscale of andere fraude¹.

Deze motivering moet, aldus de rechtspraak, toereikend zijn. Evenwel dient de bevoegde ambtenaar niet te bewijzen dat de belastingplichtige te kwade trouw was. Ook de miskenning van fiscale verplichtingen zonder kwade trouw moet

immers vermeden worden en tevens preventief bestreden worden².

Blijkbaar is de houding ten opzichte van de eventuele (verdere) vermindering der boetes zoals bepaald in de KB's nrs. 41 en 44, wat enkel kan door de gewestelijke directeur, toch strenger geworden. Dit blijkt althans uit een antwoord op een parlementaire vraag door de minister van Financiën³ die letterlijk stelt:

'Zo kunnen, bij ontstentenis van frauduleuze intentie, bepaalde opgelegde boetes worden verminderd krachtens [het KB nr. 41 van 30 januari 1987](#) tot vaststelling van het bedrag van de proportionele geldboete of kan een exceptionele nalatigheid vanwege de betrokkenen inwilliging van een verzoek tot vermindering of kwijtschelding van boetes ingevolge artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831 positief beïnvloeden.

De Administratie is gebonden aan de in het hogere vermelde Koninklijk Besluit opgenomen bepalingen. Elke onderhandeling over een boetebedrag is derhalve uitgesloten.'

Voor een vermindering van een boete, opgelegd door de vermelde [Koninklijke Besluiten nr. 41 en 44](#), moet het bijgevolg al gaan over een 'exceptionele nalatigheid'.

¹ [Parl. Vr. nr. 314, de heer Georges Gilkinet dd. 28 april 2015](#); Kamer, Vragen en Antwoorden, 2014-2015, QRVA 54/029 dd. 15 juni 2015, p. 213.

² [Gent, 14 oktober 2014, rolnr. 2013/AR/2237](#).

³ [Parl. Vr. nr. 767, de heer Logghe dd. 12 februari 2014](#); Kamer, Vragen en Antwoorden, 2013-2014, QRVA 53/156 dd. 14 april 2014, p. 257.

4. Bevoegdheid van de rechterlijke macht ter zake van boetes

4.1. Inleiding

Tot voor de hervorming van de fiscale procedureregels bestond de enige taak van de rechter er in, op het vlak van de fiscale boetes, zich te vergewissen van het feit of de aangerekende boete wettelijk verschuldigd was en in hoeverre ze juist bepaald werd.

Daarop aansluitend dient vermeld te worden dat de bevoegdheid van de rechter zich evenmin uitstrekte tot de kwijtschelding of de vermindering van de boetes¹.

Daarenboven mocht de strafrechter, bij de bestrafting van een overtreding inzake de Btw-wetgeving overeenkomstig de artikelen 73 en 74 W.Btw (uitoefening van de openbare strafvordering), niet de fiscale geldboetes opleggen die als administratieve sancties in het W.Btw zijn opgenomen.

Herhaald wordt dat dit de situatie was vóór de hervorming van de fiscale procedure, die geconcretiseerd werd door de publicatie, op 27 maart 1999, in het Belgisch Staatsblad van de Wet betreffende de Rechterlijke Inrichting in Fiscale Zaken alsmede de Wet betreffende de Beslechting van Fiscale Geschillen.

Bij gebrek aan andersluidende bepalingen is de voornoemde wetgeving in voege getreden tien dagen na de publicatie van de wet in het Belgisch Staatsblad, zijnde op 6 april 1999.

Met betrekking tot de rechterlijke beroepen inzake btw is de nieuwe gerechtelijke procedure van toepassing op alle gedingen die nog niet aanhangig gemaakt waren op 6 april 1999.

In artikel 11 van de Wet betreffende de Rechterlijke Inrichting in fiscale zaken is er immers een overgangsbepaling opgenomen waarin is vastgelegd dat de hangende gedingen bij hoven, rechtbanken en andere instanties, met inbegrip van rechtsmiddelen die tegen hun beslissingen kunnen worden ingesteld, worden afgehandeld met toepassing van de voor 1 maart 1999 vigerende regelgeving.

De rechtbanken waren in principe, en dit tot voor de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale procedureregels, enkel bevoegd de werkelijkheid van de inbreuken en de wettelijkheid van de verschuldigde boetes te beoordelen en waren zij bijgevolg niet bevoegd om in te grijpen in de grootte van de boetes.

Voorheen was de minister van financiën, wat in de praktijk de door hem gedelegeerde gewestelijke directeur betekende, bevoegd om administratieve fiscale geldboetes kwijt te schelen en/of te verminderen.

Deze bevoegdheid is hem in principe vanaf 6 april 1999 ontnomen.

Het Regentbesluit van 18 maart 1831 blijft wel bestaan, wat zou kunnen leiden tot een veralgemeende administratieve beslissing inzake vermindering van de boetes in de prejudiciële fase van een geschil. In een eerste reactie gaf de minister te kennen dat hij niet van plan was om zich daarop op een algemene wijze te baseren om de vigerende KB's nrs. 41 en 44, ter zake van de proportionele en de niet-proportionele geldboetes, eventueel verder af te zwakken.

Volgens het Hof van Cassatie volgt uit dit Regentbesluit niet dat de rechter, wanneer er bij de minister van Financiën of diens afgevaardigde geen beroep is ingesteld, diens prerogatieven mag uitoefenen door louter naar opportunitet uitspraak te doen².

Deze strakke houding vanwege de minister werd ondertussen aangepast: uit een in het Belgisch Staatsblad verschenen 'Bericht'³ blijkt dat de Btw-administratie haar ambtenaren richtlijnen verstrekkt heeft om in bepaalde en welomschreven situaties de boetes vastgelegd in het KB nr. 44 inzake de niet-proportionele boetes verder te verminderen.

Deze toegeving werd evenwel volledig tenietgedaan door [het nieuwe KB nr. 44 van 9 juli 2012](#), waar de niet-proportionele boetes gevoelig verhoogd werden en de hiervoor vermelde toegeving volledig werd uitgewist⁴.

Dienaangaande wordt uitgebreid verwezen naar [4. Toestand vanaf 1 juli 2012: nieuw KB nr. 44 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale btw-boetes](#).

¹ Vr. en Antw., Kamer, G.Z., 1993-1994; [Vr. nr. 1000, de heer de Clippele, dd. 29 maart 1994](#).

² [Cass., 18 april 2013, rolnr. F.11.0142.F.](#)

³ Bericht, BS, 8 augustus 2002 – Zie ook [4. Toestand vanaf 1 juli 2012: nieuw KB nr. 44 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale btw-boetes, supra](#).

⁴ BS, 17 juli 2012, met uitwerking vanaf 1 juli 2012.

4.2. Het begrip volle rechtsmacht

4.2.1. Het arrest van het Grondwettelijk Hof van 24 februari 1999: het begrip volle rechtsmacht

Met betrekking tot de bevoegdheid van de rechter is het interessant tevens te verwijzen naar het intussen spraakmakend geworden [Metad-arrest van 24 februari 1999](#)¹, waarin het Grondwettelijk Hof (voorheen het Arbitragehof) haar visie heeft kenbaar gemaakt over hoe de rechterlijke bevoegdheid op het vlak van de bepaling het best geïnterpreteerd wordt.

In haar arrest zegt het Grondwettelijk Hof immers voor recht:

- In zoverre het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter bij wie een verzet tegen dwangbevel aanhangig is, niet toestaat op de beslissing een fiscale geldboete op te leggen, een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen, schendt [artikel 70 W.Btw de artikelen 10 en 11 van de Grondwet](#).
- In zoverre het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter bij wie een verzet tegen dwangbevel aanhangig is, toestaat op de beslissing een fiscale geldboete op te leggen, een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen, schendt [artikel 70 W.Btw de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet](#).

Het standpunt van het Grondwettelijk Hof is bijgevolg duidelijk: zij stelt dat de interpretatie waarbij de burgerlijke rechter geen volheid van rechtsmacht heeft om over de hoogte van de administratieve geldboetes te oordelen ongrondwettelijk is.

Een dergelijk standpunt verdient ook de nodige uitleg.

Het Grondwettelijk Hof concludeert dat de interpretatie waarbij de burgerlijke rechter geen volheid van rechtsmacht heeft, een bepaalde categorie van personen aan wie een administratieve boete wordt opgelegd, op die wijze in de onmogelijkheid stelt een beroep in te stellen. Een beroep dat die personen in de mogelijkheid zou stellen de rechter te vragen of een dergelijke administratieve beslissing met een repressief karakter – met name het opleggen van een

administratieve boete – verantwoord is en of de Administratie de wettelijke bepalingen en de algemene beginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, heeft in acht genomen en geëerbiedigd.

Bijgevolg vindt het Grondwettelijk Hof dat een dergelijk verschil in behandeling niet redelijk verantwoord is. De opgelegde boetes zouden minimaal moeten kunnen vergeleken worden op hun evenredigheid met de begane overtreding (het evenredigheidsbeginsel).

1 Arrest 24 februari 1999 (BS, 30 april 1999).

4.2.2. Het arrest van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens van 4 maart 2004

Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens is echter een andere mening toegedaan¹.

Volgens het Europese Hof voor de Rechten van de Mens moet de rechter met volle rechtsgeweld over proportionele btw-boetes kunnen beslissen. Door daaromtrent op een andere wijze te oordelen heeft België het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens (EVRM) geschonden, en meer bepaald artikel 6 van het Verdrag dat het recht op een eerlijk proces waarborgt.

Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens heeft om die reden in [haar arrest van 4 maart 2004](#) beslist dat België artikel 6 van het EVRM geschonden heeft. Zij stelt met name dat een systeem van administratieve boetes niet strijdig is met artikel 6 van het Verdrag voor zover de belastingplichtige voor iedere repressieve beslissing die ten aanzien van hem genomen is, een beroep kan doen op een rechtbank die met volle rechtsgeweld over de genomen beslissing kan oordelen. Dit impliceert onder meer de bevoegdheid om de genomen beslissing op alle punten te hervormen, zowel in feite als in rechte.

Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens is dus een andere mening toegedaan en veroordeelt België tot het betalen van 5.000 EUR schadevergoeding.

1 EHRM,4 maart 2004 inzake Silvester's Horeca Service, Fiscoloop nr. 928/04, p. 1.

4.2.3. Het arrest van het Hof van Cassatie van 21 januari 2005

In een [arrest van 21 januari 2005 heeft het Hof van Cassatie](#) aangegeven dat nog steeds het vroegere standpunt wordt aangekleefd. Blijkt dit arrest heeft het Hof zich opnieuw uitgesproken over de draagwijdte van de rechterlijke macht om fiscale boetes te toetsen op hun redelijkheid, proportionaliteit en/of opportunitet. Het Hof blijft duidelijk bij zijn strenge maar betwistbare standpunt dat verzachtende omstandigheden niet ingeroepen kunnen worden om een boete te verminderen.

In de betreffende zaak had de Btw-administratie cassatieberoep aangetekend tegen een arrest van 16 april 2002 van het hof van beroep te Brussel. De zaak ging over een btw-plichtige die, onder dekking van een vrachtaanhangsel met buitenlandse bestemming, goederen naar een Belgisch adres had vervoerd, waar ze door Belgische afnemers werden afgerekend. Aldus werd de btw op die leveringen ontgaan. In toepassing van [artikel 70, §1 W.Btw](#) was voor die feiten een uitermate zware boete opgelegd, die berekend werd op tweemaal het bedrag van de ontgaan btw. Het hof van beroep te Brussel ordeelde dat de inbreuk bewezen was maar het halveerde de boete, dus tot 100% van de ontgaan btw.

In het bijzonder kon de Btw-administratie zich niet vinden in het feit dat het hof van beroep de stelling had aangenomen van de btw-plichtige dat hij verzachtende omstandigheden kon inroepen die een kwijtschelding of minstens een vermindering van de boete wettigden.

Het hof van beroep had enerzijds beslist dat uit de vaststaande feiten blijkt dat de btw-plichtige zijn medewerking heeft verleend aan een mechanisme dat er op gericht was btw-fraude te organiseren. De tekortkoming deed kwade trouw blijken volgens het hof en was zeer ernstig. Als verzachtende omstandigheid kon evenwel in aanmerking worden genomen dat niet blijkt dat de beboete btw-plichtige de fraude mee bedacht heeft en het feit dat hij er schijnbaar slechts een beperkt voordeel uit gehaald heeft. Dat vond het hof reden genoeg om de boete te milderen.

Uit een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen blijkt dat het standpunt van het Hof van Cassatie¹, zoals het hiervoor werd uiteengezet, gevuld wordt door de lagere rechtspraak: in de betreffende zaak oordeelt de rechter immers dat hij een btw-boete, die ingevolge de [KB's nr. 41](#) en [44](#) reeds werd herleid tot het minimale bedrag, niet kan worden kwijtscheiden op grond van loutere billijkheidsoverwegingen.

Het is duidelijk dat de rechtbank zich aansluit bij het [arrest van het Hof van Cassatie van 21 januari 2005](#), waarin het hoogste rechtscollege de billijkheid als grondslag voor kwijtschelding van de btw-boetes inderdaad verwierp.

Ook het hof van beroep te Luik heeft in dezelfde zin geoordeeld². De evolutie in de rechtspraak erkent zeker voor de hoven en rechtbanken het recht om een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen inzake fiscale sancties. Maar er wordt gesteld dat de controle van de rechter beperkt blijft tot de beoordeling of de Administratie gehandeld heeft binnen het wettelijk kader waarover zij beschikt. Dientengevolge, zo de opgelegde boete overeenstemt met het wettelijk minimum waarvan de Administratie niet kan afzien, kan de rechterlijke macht niet verder gaan dan dit wettelijk voorschrift.

[1 Cass., 21 januari 2005.](#)

[2 Luik, 29 maart 2006.](#)

4.2.4. Het arrest van het Hof van Cassatie van 30 november 2006

Op 30 november 2006 heeft het Hof van Cassatie het ingenomen standpunt bevestigd en verduidelijkt dat de beoordelingsbevoegdheid van de rechter in deze aangelegenheid niet inhoudt dat de rechter de boete kan kwijtschelen of verminderen om loutere opportunitetsredenen of kan ingaan tegen wettelijke bepalingen.

Er kan bovendien worden afgeleid uit dit arrest dat het niet aantonen van de kwade trouw in hoofde van de overtreden de rechter niet machtigt om de opgelegde boete kwijt te schelen¹.

[1 Cass., 30 november 2006, rolnrs. F.05.0086.F en F.05.0102.F.](#)

4.2.5. Het arrest van het Hof van Cassatie van 16 februari 2007

In een ander [arrest van 16 februari 2007](#) heeft het Hof van Cassatie¹ het begrip ‘toetsingsrecht’ ter zake van een sanctie op grond van [artikel 70 W.Btw](#) nog verduidelijkt:

- Het laat de rechter toe de wettelijkheid te onderzoeken en in het bijzonder na te gaan of de sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen.
- Het moet in het bijzonder aan de rechter toelaten na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, zodat hij mag onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang.
- De rechter mag hierbij in het bijzonder acht slaan op de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van reeds opgelegde sancties 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 sanctie.
- Dit impliceert niet dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van verzachtende omstandigheden eigen aan de persoon van de belastingschuldige of om loutere redenen van opportunitet en tegen wettelijke regels in, boetes kan kwijtschelen of verminderen.

In het betreffende arrest concludeerde het Hof van Cassatie dat het bestreden arrest aanneemt dat de overtredingen die aan de belastingplichtige worden verweten, zijn begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken en stelt vast dat het hof van beroep niet heeft onderzocht in welke mate het bestuur zelf gebonden was door een sanctie en op welke gronden het bestuur van de vaste schalen had moeten afwijken.

Om die reden heeft het Hof van Cassatie het arrest van het hof van beroep vernietigd in zoverre het uitspraak deed over de geldboete (en de kosten).

Merk op, voorgaand arrest ligt in de lijn van de eerdere rechtspraak van het Hof van Cassatie.

[1 Cass., 16 februari 2007.](#)

4.3. Het arrest van het Grondwettelijk Hof van 15 mei 2008: ‘Wat de minister kan, moet ook de rechter kunnen ...’

4.3.1. Inleiding

In een belangrijk [arrest van 15 mei 2008 heeft het Grondwettelijk Hof uitdrukkelijk gesteld dat de wettelijke regeling inzake btw-boetes als discriminerend moet worden aangemerkt wanneer zij niet toestaat dat de rechter met ‘volle rechtsmacht’ toezicht uitoefent op de administratieve beslissing over een verzoek tot kwijtschelding of verminderen van btw-boetes](#)¹.

De bevoegdheid van de rechter moet, wat betreft de kwijtschelding of de verminderen van verschuldigde boetes, even groot zijn als die van de minister van Financiën. Of anders uitgedrukt, ‘wat de minister kan, moet ook de rechter kunnen’.

1 Grondwettelijk Hof, 15 mei 2008, nr. 79/2008.

4.3.2. De omvang van het toetsingsrecht

Zoals hiervoor reeds werd aangegeven, is het Hof van Cassatie eerder terughoudend ten aanzien van de bevoegdheid van de rechter om toezicht uit te oefenen over de toepassing van btw-boetes. Volgens het Hof van Cassatie mag de rechter aan wie gevraagd wordt een btw-boete te toetsen, de wettelijkheid van die sanctie onderzoeken. In het bijzonder mag hij nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen.

Het toetsingsrecht in het bijzonder moet aan de rechter de mogelijkheid geven na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk. Met andere woorden, de rechter moet kunnen onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang; de rechter mag hierbij inzonderheid acht slaan op de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van reeds opgelegde sancties en de wijze waarop in gelijkaardige zaken werd geoordeeld.

De rechter moet hierbij in acht nemen in welke mate het bestuur zelf gebonden was in verband met de sanctie.

Maar dat toetsingsrecht impliceert echter niet, aldus het Hof van Cassatie, dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van verzachtende omstandigheden eigen aan de persoon van de belastingschuldige om loutere redenen van opportunitet en tegen wettelijke regels in, boetes kan kwijtschelden of verminderen¹.

Samengevat, het Hof van Cassatie aanvaardt wel een ruim toetsingsrecht: maar een opportunitetsbeoordeling of het subjectief aanvaarden van verzachtende omstandigheden kan niet door de beugel.

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft in het verleden echter duidelijk gesteld, dat de rechter met volle rechtsmacht over de administratieve beslissing inzake het opleggen van een btw-boete met strafrechtelijk karakter moet kunnen oordelen; en dat ‘volle rechtsmacht’ onder meer de bevoegdheid inhoudt om de genomen beslissing op alle punten te hervormen, zowel in feite als in rechte².

Ook het Grondwettelijk Hof heeft reeds meerdere malen aangegeven dat een ruimere interpretatie van het toetsingsrecht van de rechter noodzakelijk is. Zie in dit verband de nrs. 4.2 en 4.5, *supra*.

¹ Cass., 21 mei 2005.

² EHRM, 4 maart 2004 inzake Silvester's Horeca Service.

4.4. Het arrest van 15 mei 2008 – Uitbreiding van het begrip volle rechtsmacht

Naar aanleiding van een door het hof van beroep te Luik gestelde prejudiciële vraag heeft het [Grondwettelijk Hof in het arrest van 15 mei 2008](#) duidelijk gesteld dat, als de rechter moet oordelen over een beslissing die de minister van Financiën of zijn gedelegeerde heeft genomen op basis van het Regentbesluit van 18 maart 1831, die rechter, net zoals de minister van Financiën of diens gedelegeerde, de geldboete moet kunnen kwijtschelden of verminderen.

De prejudiciële vraag was het gevolg van een weigering van de gewestelijke directeur om een opgelegde boete te verminderen, daarmee aansluitend op een door een belastingplichtige ingediend verzoek om opgelegde btw-boetes te verminderen. De belastingplichtige aanvaardde de weigering niet en wendde zich vervolgens tot de rechtbank. Die besliste de geldboetes te schrappen ten aanzien van alle btw-schulden die inmiddels aangezuiverd waren en dit teneinde de inspanningen van de belastingplichtige aan te moedigen.

De Administratie tekende beroep aan bij het hof van beroep te Luik met het argument dat de rechter niet mag afwijken van de vastgestelde schaal van de proportionele geldboetes.

Waarna het hof van beroep te Luik zich tot het Grondwettelijk Hof richtte met de vraag of de regeling inzake btw-boetes niet ongrondwettelijk is als zij de rechter niet toestaat de geldboete te verminderen of kwijt te schelen, terwijl de minister van Financiën die bevoegdheid wel heeft krachtens het voormalde Regentbesluit.

Krachtens artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831 is de minister van Financiën in het algemeen bevoegd om fiscale geldboetes – en dus ook btw-boetes – kwijt te schelen of te verminderen. In de praktijk wordt aangenomen, dat de Administratie, bij wijze van delegatie, ook bevoegd is om op basis van deze regeling btw-boetes kwijt te schelen of te verminderen.¹.

In identieke bewoordingen luidt het ook nu in het arrest van het Grondwettelijk Hof, dat het aan de ‘wetgever staat te oordelen of het aangewezen is de Administratie en de rechter te dwingen tot gestrengheid wanneer [...] overtredingen inzonderheid het algemeen belang schaden. Maar indien hij van oordeel is dat de Administratie de mogelijkheid moet hebben om de omvang van de sanctie aan te passen, dan mag niets van wat onder de beoordeling van de Administratie valt aan het toezicht van de rechter kunnen ontsnappen’.

Belangrijk is tevens, dat het Hof daar, in het licht van het voormalde Regentbesluit, het volgende aan toevoegt: als de rechter moet oordelen over een beslissing die de minister van Financiën of zijn gedelegeerde genomen heeft op basis van het Regentbesluit, dan moet die rechter, zoals de minister van Financiën of diens gedelegeerde, de geldboete kunnen kwijtschelen of verminderen.

Het Hof besluit dat de regeling inzake btw-boetes alleen dan niet discriminerend is, als zij de rechter toelaat een toezicht met volle rechtsmacht uit te oefenen over de beslissing van de minister of zijn gedelegeerde inzake de kwijtschelding of vermindering van de btw-boete.

En die ‘volle rechtsmacht’ houdt uitdrukkelijk in, dat de rechter dezelfde bevoegdheid moet hebben als de minister van Financiën of zijn gedelegeerde: zoals de minister dat kan op basis van het artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831, moet dus ook de rechter de opgelegde boete om opportunitetsredenen of wegens het bestaan van verzachtende omstandigheden kunnen kwijtschelen of verminderen.

Uit dit arrest van het Grondwettelijk Hof resulteert dus dat de interpretatie die het Hof van Cassatie er op na houdt duidelijk te beperkt is en zelfs strijdig is met het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel.

Het Hof van Cassatie heeft bijgevolg de dwingende taak haar rechtspraak ter zake aan te passen en te wijzigen, rekening houdend met dit met [arrest van 15 mei 2008](#) van het Grondwettelijk Hof.

¹ Zie [3. Groothandel en facturatieverplichting, supra](#).

4.5. Het begrip volle rechtsmacht na het arrest van het Grondwettelijk Hof van 15 mei 2008

4.5.1. Het Hof van Cassatie en de evenredigheidstoetsing

Het Hof van Cassatie spreekt zich regelmatig uit over de draagwijdte van de rechterlijke beoordeling van fiscale administratieve sancties¹.

Vooral het feit dat het Hof zijn interpretatie van de evenredigheidstoetsing stelselmatig verfijnt, valt hierbij op. Het Hof bevestigt dat een evenredigheidstoetsing is toegestaan, ook al beschikt de Administratie over een gebonden bevoegdheid bij het opleggen van de sanctie.

Ook wordt thans erkend dat de feitenrechter, mits voldoende motivering, een proportionele btw-boete kan verminderen.

¹ [Cass., 12 december 2008, rolnr. F.06.0111.N](#) en [13 februari 2009, rolnr. C.06.0107.N](#) en [C.07.0507.N](#).

4.5.1.1. Evenredigheidstoetsing toegestaan

Op basis van het arrest van het [Grondwettelijk Hof nr. 22/1999 van 24 februari 1999](#) mag een rechter met volle rechtsmacht oordelen over administratieve sancties met een repressief karakter. Hij moet kunnen nagaan of de administratieve beslissing met repressief karakter in rechte en in feite verantwoord is en of zij de wettelijke bepalingen en algemene beginselen die de Administratie moet in acht nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt.

Dit is ondertussen vaste rechtspraak. Pas enkele jaren later legde ook het Hof van Cassatie zich daarbij neer¹: bij zijn onderzoek naar de evenredigheid van de opgelegde sanctie kan de rechter zich laten leiden door de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van de reeds opgelegde sancties en de wijze waarop in gelijkaardige zaken werd geoordeeld. Het Hof preciseerde verder dat de rechter daarbij rekening moet houden met de mate waarin de Administratie bij het opleggen van de sanctie zelf gebonden is door de wettelijk voorgeschreven tarieven².

Het Hof van Cassatie heeft de evenredigheidstoetsing steeds beperkend geïnterpreteerd. Tot voor kort werd slechts in één geval aanvaard, dat de administratieve sanctie de evenredigheidstoets niet doorstond. Inderdaad, blijkens het [cassatiearrest van 24 januari 2002](#) verwierp het Hof de voorziening tegen een arrest dat de vermindering van een geldboete wegens een inbreuk op de bepalingen van het eurovignet had toegestaan. In de overige zaken die aan het Hof ter beoordeling werden voorgelegd, heeft het geen vermindering van de administratieve sanctie aanvaard. In vele gevallen wees het Hof het cassatieberoep van de belastingplichtige af omdat de feitenrechter uit de feiten wettelijk had kunnen afleiden dat de opgelegde boete niet onevenredig was³. In die gevallen waar de feitenrechter wel een vermindering van de sanctie had toegestaan, vernietigde het Hof de arresten omdat de evenredigheidstoetsing onvoldoende gemotiveerd was⁴.

¹ [Cass., 24 januari 2002, rolnr. C.00.0442.N en C.00.0307.N.](#)

² [Cass., 21 januari 2005, rolnr. C020572N.](#)

³ Cass., 16 februari 2007, rolnr. C071 en 12 december 2008, rolnr. F060111N.

⁴ Cass., 16 februari 2007, rolnr. C071.

4.5.1.2. Geen opportunitetsbeoordeling?

Een beoordeling met volle rechtsmacht laat de rechter toe een evenredigheidstoetsing door te voeren. Of dit ook een opportunitetsbeoordeling inhoudt, maakt nog steeds het voorwerp uit van een controverse tussen het Hof van Cassatie en het Grondwettelijk Hof, de twee hoogste rechtscolleges.

Volgens het Hof van Cassatie heeft een rechtbank niet de bevoegdheid om een wettelijk opgelegde sanctie kwijt te schelden of te verminderen om loutere redenen van opportunitet of billijkheid¹. Het Hof heeft deze stelling later nog bevestigd, zelfs na rechtspraak van het Europees Hof van de Rechten van de Mens². Ook een mogelijke uitweg via een beroep op het Regentbesluit van 18 maart 1831 werd inmiddels afgewezen. Het toetsingsrecht van de rechter beperkt zich in de visie van het Hof tot de vraag of de Administratie naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang. De administratieve bevoegdheid om nadien een wettelijk opgelegde btw-boete te verminderen, is vreemd aan het toetsingsrecht van de rechter³.

Ook in zijn meest recente rechtspraak verwerpt het Hof van Cassatie in principe nog steeds een loutere opportunitetsbeoordeling door de rechter. Deze rechtspraak verfijnt wel de klassieke interpretatie van de evenredigheidstoetsing⁴.

¹ [Cass., 5 februari 1999, rolnr. RC992522 en 24 januari 2002, rolnr. C000442N en C000307N.](#)

² [EHRM, 4 maart 2004, Silvester's Horeca Service – Cass., 21 januari 2005, rolnr. C020572N.](#)

³ Cass., 16 februari 2007, rolnr. C071.

⁴ Zie [Cass., 15 maart 2012, rolnr. F11.0012.N.](#)

4.5.1.3. Zelfs bij gebonden bevoegdheid

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.5.1.4. Vermindering kan, mits voldoende motivering

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.5.2. De arresten van het Hof van Cassatie van 11 maart 2010 en 15 oktober 2010 – Verdere uitbreiding van de toetsingsbevoegdheid

4.5.3. De arresten van het Hof van Cassatie van 11 maart 2011 en 8 april 2011 – Verdere uitbreiding van de toetsingsbevoegdheid

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.6. Besluit anno 2015

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.7. Gerechtelijke uitspraken inzake toepassing boetes wat de ‘evenredigheid’ betreft vanaf het jaar 2011

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.8. Boete bij het niet voldoen van de verschuldigde btw bij aankoopfacturen met verlegging

4.9. Verloop van een redelijke termijn tussen de begane overtreding en de oplegging van een boete

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Rechter moet ook voor fiscale geldboetes ‘uitstel’ kunnen verlenen

5.1. Het arrest van 6 november 2008 van het Grondwettelijk Hof

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.2. De aanleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.3. Het Grondwettelijk Hof

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.4. Uitspraak van het Grondwettelijk Hof van 21 februari 2013

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.5. Toepasselijke uitspraken inzake uitstel

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Automatische verhoging boete

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Cumul en verminderung boete

Twee arresten van 10 januari 2000 van het hof van beroep te Antwerpen nemen stelling in een zaak waarin door de aangeklaagde partijen geopperd wordt dat er sprake is van een ongeoorloofde cumulatie van boetes.

Het Hof van Cassatie bevestigt beide arresten en herhaalt dat het *non bis in idem*-beginsel niet belet dat de Belgische overheid sancties van uiteenlopende aard bepaalt voor eenzelfde inbreuk.

De feiten deden zich als volgt voor: in twee vennootschappen wordt btw in aftrek gebracht op fictieve facturen waarbij de bedrijfsleiders van de beide vennootschappen strafrechtelijk worden veroordeeld. De vennootschappen zelf krijgen vanwege de Btw-administratie een administratieve boete van 200% opgelegd en zien daar een schending in van het beginsel volgens hetwelk men voor dezelfde feiten geen twee keer kan worden gestraft: het zgn. *non bis in idem*-beginsel zoals neergelegd in artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake de Burgerlijke en Politieke Rechten of kortweg IVBPR.

In beide gevallen oordeelde het hof van beroep te Antwerpen, in voornoemde arresten van 10 januari 2000, dat dit beginsel niet was geschonden. Het Hof van Cassatie heeft in zijn arrest van 24 januari 2002 deze twee arresten op dit punt bevestigd, onder herhaling van het standpunt dat het reeds eerder innam¹.

Volgens het Hof van Cassatie belet het *non bis in idem*-beginsel niet dat de Belgische overheid sancties van uiteenlopende aard bepaalt 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 in de zin van artikel 6 van de EVRM’.

Het Antwerpse hof had zich in de twee voormalde arresten bevoegd verklaard om na te gaan of de boetes ‘verantwoord’ waren en ‘de wettelijke bepalingen en algemene beginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel’, eerbiedigden. Het hof oordeelde dat dit niet het geval was en verminderde de boete van 200% naar 100%. Tegen deze vermindering had de Administratie een cassatievoorziening ingediend.

Het Hof van Cassatie bevestigt dat

'de rechter aan wie gevraagd wordt een administratieve sanctie te toetsen die een repressief karakter heeft in de zin van artikel 6 van EVRM, de wettelijkheid van die sanctie mag onderzoeken'. Wat inhoudt dat 'hij in het bijzonder mag nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen²'.

Dit toetsingsrecht moet, aldus het Hof, in het bijzonder

'toelaten na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, zodat het aan de rechter vrij staat te onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang'. Daarbij mag hij 'inzonderheid acht slaan op de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van reeds opgelegde sancties en de wijze waarop in gelijkaardige gevallen werd geoordeeld'.

Herhaald wordt dat het Hof van Cassatie heeft bevestigd dat een administratieve fiscale sanctie een 'strafsanctie' kan zijn in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en artikel 14 van het IVBPR-verdrag. Zie immers de Cassatie-arresten van 5 februari 1999, 25 mei 1999 en 24 januari 2002, waarnaar wordt verwezen.

Heeft een administratieve sanctie effectief een strafrechtelijk karakter, dan heeft dit tot gevolg dat de belastingplichtige zich kan beroepen op de waarborgen die de vermelde verdragen aan strafsancties verbinden. Zoals het *non bis in idem*-beginsel volgens hetwelk 'niemand voor een tweede keer mag worden [...] gestraft voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds [...] is veroordeeld [...]³'.

Een voorbeeld van rechtspraak ter zake is terug te vinden in een geval waarbij een controle werd afgesloten via een akkoord tussen een belastingplichtige en de Administratie om een bedrag aan btw te betalen op niet-aangegeven verkoopverrichtingen, verhoogd met een boete van 20%.

Later werd ook een niet-proportionele boete opgelegd wegens het feit dat heel wat facturen dusdanig onvolledig werden opgesteld dat er heel wat verplichte vermeldingen ontbraken.

Het hof van beroep van Gent oordeelt dat er inzake de kwalificatie van de fiscale geldboetes die in btw-zaken worden opgelegd geen reden is om een onderscheid te maken tussen proportionele en niet-proportionele geldboetes. Beide soorten sancties hebben een repressief karakter. Indien de Administratie een akkoord afsluit, heeft de Administratie een definitief standpunt ingenomen en kan ze geen 'nieuwe' boetes meer opleggen zonder het *non bis in idem*-beginsel te schenden en zelfs de beginselen van behoorlijk bestuur (het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel)⁴.

Houdt dit beginsel ook in dat een cumul van administratieve boetes en strafrechtelijke veroordelingen voor eenzelfde fiscale overtreding uitgesloten is?

Het Hof van Cassatie sluit een principieel cumulverbod uit. Het Hof oordeelde dat het *non bis in idem*-beginsel er niet aan in de weg staat dat de Belgische overheid sancties van uiteenlopende aard bepaalt voor eenzelfde inbreuk, 'de ene onderworpen aan het nationale strafrechtsstelsel, de andere onderworpen aan het stelsel van de administratieve sanctie, ook al zouden die administratieve sancties een strafrechtelijke aard hebben in de zin van artikel 6 EVRM'. Het Hof verwierp op die grond het cassatiemiddel dat steunde op de principiële veronderstelling 'dat het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem* en artikel 14 van het IVBPR-Verdrag zich verzetten tegen een cumulatie tussen een strafsanctie en een fiscale administratieve sanctie die een strafrechtelijk karakter heeft in de zin van het Verdrag'.

Hoewel de Administratie, in een zaak voor de rechtbank te Brussel, expliciet en uitdrukkelijk naar deze Cassatierechtspraak verwees, besloot de rechtbank *in casu* toch de btw-boete kwijt te schelden. Het vonnis handelt over een btw-plichtige die voor overtredingen van de btw-wetgeving reeds strafrechtelijk was veroordeeld tot een geldboete en een gevangenisstraf. De Administratie legde hem voor dezelfde overtredingen nog een geldboete op van meer dan 61.000 EUR. Maar de rechtbank wijst dit af.

De Administratie zelf is het ermee eens dat de boete een strafsanctie is in de zin van de EVRM. De btw-belastingplichtige kan zich bijgevolg beroepen op de artikelen 6 van het EVRM en 14 van het IVBPR-Verdrag die de behoorlijke rechtsbedeling in strafzaken garanderen, zoals 'de eerbiediging van het *non bis in idem*-beginsel'. De rechtbank beslist daarom dat voor dezelfde feiten geen administratieve boete meer kon worden opgelegd, zodat zij de btw-boete kwijtscheldt⁵.

In een ander arrest van het hof van beroep te Brussel werd geoordeeld dat de argumentatie van de belastingplichtige vennootschap terecht is wanneer zij stelt dat de handelswijze van de Administratie strijdig is met het *non bis in idem*-beginsel⁶.

Wel ordeelt het hof dat de vennootschap zich ten onrechte beroept op artikel 6 van het EVRM om de onwettigheid van de dubbele bestrafing aan de kaak te stellen. Volgens het Hof staat het *non bis in idem*-beginsel niet in het EVRM. Het is wel terug te vinden in artikel 14, 7°, van het BUPO⁷, dat eveneens rechtstreekse werking heeft.

De Administratie, die de fraude had vastgesteld, had de vennootschap boetes opgelegd inzake invoerrechten maar ook inzake btw. De vennootschap had de Centrale Administratie om vrijstelling van de btw-boete gevraagd en had hierbij verwezen naar dubbel gebruik met de boete die de Administratie van de douane en accijnzen (invoerrechten) had opgelegd.

Ook poneert het hof van beroep dat de eerste rechter zich ten onrechte gesteund heeft op [het arrest van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999](#) om te besluiten dat het gelijktijdig opleggen van een boete inzake douane en accijnzen en een boete inzake btw voor eenzelfde overtreding toelaatbaar is.

Volgens het hof van beroep berust die interpretatie op een verkeerde lezing van het arrest van het Hof van Cassatie. Volgens het Hof heeft het Hof van Cassatie in zijn arrest van 5 februari 1999 enkel beslist dat artikel 6 van het EVRM niet in het *non bis in idem*-beginsel voorziet. Het Hof van Cassatie heeft zich, volgens het hof van beroep, niet uitgesproken over de draagwijdte van artikel 14, 7°, van het BUPO. Artikel 14, 7°, van het BUPO bevat volgens het hof van beroep wel het *non bis in idem*-beginsel.

Om voormelde reden beslist het hof dat de betwiste btw-boete moet worden vernietigd wegens schending van het *non bis in idem*-beginsel waarin artikel 14, 7° BUPO voorziet.

In een ander arrest heeft het hof van beroep te Antwerpen (dd. [20 maart 2018, 2016/AR/1738](#)) gesteld dat het geen probleem ziet in het feit dat de fiscus in de vennootschapsbelasting een zeer hoge belastingverhoging oplegt nadat al een zeer zware btw-boete opgelegd is voor hetzelfde feit (valse facturen). Dat de rechter een evenredigheidstoetsing kan doen, moet volstaan als waarborg voor de belastingplichtige zelfs al is er absoluut geen garantie dat de sanctie effectief verminderd wordt.

Niemand betwist het belang van het *non bis in idem*-beginsel. Dat principe houdt in dat men geen twee keer strafrechtelijk vervolgd en berecht kan worden voor dezelfde feiten na een eerste definitieve berechting. Het beginsel wordt gewaarborgd door alle mensenrechtenverdragen.

Er is ook niemand die betwist dat een btw-boete van 200% en een belastingverhoging van 200% inzake inkomstenbelastingen een strafrechtelijk karakter hebben (zie Cassatie van 10 maart 2015). Het *non bis in idem*-beginsel is daarop dus principieel van toepassing. Dat beide sancties opgelegd worden voor hetzelfde feit lijkt daarom uitgesloten. Het is dan ook verrassend dat het hof te Antwerpen tot de tegenovergestelde conclusie komt.

1 [Cass., 5 februari 1999](#).

2 [Cass., 5 februari 1999](#).

3 Artikel 14, §7, van het I.V.B.P.R-verdrag.

4 [Gent, 10 maart 2015](#), Fiscale Koerier 2015/08, p. 622-625.

5 Rb. Brussel, 16 maart 2003, Fiscoloog 905, p. 8.

6 [Brussel, 3 april 2008](#).

7 Het internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten is een verdrag van de Verenigde Naties, gebaseerd op de Universele Verklaring van de Rechten van de Mens. Het kwam tot stand op 19 december 1966 en werd van kracht op 23 maart 1976, na ratificatie door 35 lidstaten. Zowel IVBPR als BUPO zijn gebruikelijk als afkorting.

8. Opschortend effect van een verzoekschrift tot kwijtschelding en/of vermindering van boetes

Zoals hiervoor werd aangegeven kan een btw-belastingplichtige, die van mening is dat er redenen bestaan om zijn btw-boetes te verminderen en/of kwijt te schelden een gratieverzoek indienen bij de minister van Financiën, die het

onderzoek van dergelijke verzoeken in principe zal overdragen aan de gewestelijke directeurs van de btw, ambtenaren tot wie de belastingplichtigen zich overigens richten in een dergelijke situatie. Dergelijke verzoeken zijn het voorwerp van een bericht van ontvangst, vervolgens van een onderzoek en dan van een beslissing.

Het komt nogal eens voor dat een belastingplichtige de belasting betaalt, waarvan hij erkent dat hij ze moet betalen, alsook de opgelegde verwijlresten, maar de boetes waarvoor hij zoals hierboven uiteengezet een gratieverzoek heeft ingediend, onbetaald laat.

De vraag stelt zich uiteraard of de niet-betaling van de boetes niet tot gevolg heeft dat de betreffende belastingplichtige onder vuur komt te liggen bij de btw-ontvanger, die hem eventueel een ingebrekestelling, een bevelschrift en zelfs een bericht van inbeslagneming voor het bedrag van de boetes zou kunnen sturen.

In antwoord op een vraag vanwege senator de Clippele, die de aandacht vestigde op voornoemde mogelijkheid en die zich afvroeg of het niet opportuun was om de btw-ontvanger in een dergelijke situatie opdracht te geven zich te onthouden van verdere vervolgingsmaatregelen, stipte de Minister aan dat geen enkele wettelijke bepaling een schorsend effect toekent aan een verzoekschrift tot kwijtschelding van geldboetes inzake btw. Als reden hierbij geeft hij op dat een dergelijke beslissing inderdaad een zuivere genademaatregel inhoudt. M.a.w., een btw-ontvanger heeft het recht om vervolgingen in te stellen met het oog op het bekomen van de volledige betaling van de btw-schuld (rechten, intresten, boetes en kosten) door een belastingplichtige, zelfs indien deze een verzoekschrift tot kwijtschelding van de geldboetes heeft ingediend.

De minister voegt er echter onmiddellijk aan toe dat, in de veronderstelling dat de hoofdsom en de intresten zijn betaald en de belastingplichtige een verzoekschrift heeft ingediend dat er toe strekt de kwijtschelding van de boetes te bekomen, de beginselen van behoorlijk bestuur evenwel impliceren dat de btw-ontvangers zich onthouden van alle uitvoeringsmaatregelen om deze in te vorderen, tenzij in de gevallen, die aan de beoordeling van dezelfde ontvangers worden overgelaten, waarin de rechten van de schatkist in gevaar zijn of waarin het verzoekschrift een duidelijk dilatoire karakter vertoont. En, voegt de minister er aan toe, rekening houdend met de omstandigheden eigen aan elk dossier en met de persoonlijke geldelijke verantwoordelijkheid van de ontvangers, is het in dit verband niet gerechtvaardig richtlijnen naar de btw-ontvangers toe op te stellen.¹

¹ Vr. en Antw., Senaat, Z. 2002-2003, nr. 2-70; [Vr. nr. 2622, de heer de Clippele, dd. 24 januari 2003](#).

HOOFDSTUK 8 - Particulariteiten – Rechtspraak

1. Inlichtingen van douane niet gebruiken voor btw-boete op vrijgestelde handeling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Het opmaken en houden van facturen, documenten en boeken

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Groothandel en facturatieverplichting

4. Intracommunautaire handelingen

5. Carrouselfraude

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Vraag om inlichtingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 15 - Vervolgingen – Gedingen

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Algemeen – Geschillen

HOOFDSTUK 2 - Dading

HOOFDSTUK 3 - Invordering btw vanaf 1 april 2019 via het innings- en invorderingsregister (voorheen: het dwangbevel)

HOOFDSTUK 4 - Verzet – Waarborg van de rechten van de verdediging

HOOFDSTUK 5 - Uitvoerende rechtsmiddelen

HOOFDSTUK 6 - Zekerheden

HOOFDSTUK 7 - Waarborgen voor de invordering van de btw

HOOFDSTUK 8 - Vordering tot teruggaaf van na controle gestorte sommen

HOOFDSTUK 9 - Intresten

HOOFDSTUK 10 - Wederzijdse bijstand inzake invordering

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 11 - Schorsende termijnen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 12 - Voorziening in cassatie

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 16 - Verjaringen

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

1. Europese wetgeving – Rechtspraak van het Europees Hof van Justitie

2. Belgische wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Algemene en inleidende begrippen

1. Definitie

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. De bevrijdende verjaring

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Een verjaringstermijn is niet bedoeld om de invordering te bemoeilijken

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Verenigbaarheid met het doeltreffendheidsprincipe

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - Bevrijdende verjaring bij invordering

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Opsomming van de verschillende verjaringstermijnen

3. Uitgangspunt van de verjaringstermijn

4. Bijzondere verjaringstermijn

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Artikel 81bis, §1, lid 2, 4° W.Btw – Wetgeving van toepassing op de belastingen die opeisbaar werd vóór 1 januari 2023

6. Verscheidenheid van de verjaringstermijn

HOOFDSTUK 3 - Bevrijdende verjaring bij teruggaaf

1. Verjaringstermijn

Ingevolge [artikel 82 W.Btw](#) begint de vordering tot teruggaaf van de belasting, van de intresten en van de administratieve geldboeten te verjaren vanaf de dag dat deze vordering ontstaat.

Er is verjaring voor de vordering tot teruggaaf van de belasting, van de intresten en van de administratieve geldboeten, na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van teruggaaf van die belasting, intresten en administratieve geldboeten zich heeft voorgedaan.

De vordering tot teruggaaf van de belasting ontstaat, naargelang het geval ¹:

1. op de datum van de aangifte van de aangifte waaruit het teveel aan aftrekbare belasting t.o.v. de verschuldigde belasting blijkt;
2. bij het verstrijken van de termijn vastgelegd voor het indienen van de aangifte met betrekking tot de periode waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan;
3. zo geen enkele aangifte moet worden ingediend, op de datum waarop blijkt dat de schuldvordering van de rechthebbende definitief vaststaat (Btw-Handleiding, nrs. 541 en 542, p. 1133-1136).

Voorbeeld 1

Een prijsvermindering wordt toegestaan op 3 februari 2008. Er wordt verondersteld dat de verkoper op die datum een creditnota heeft uitgereikt. De vordering ontstaat op 3 februari 2008. De vordering tot teruggaaf is in hoofde van de belastingplichtige verjaard op 1 januari 2011.

Voorbeeld 2

In de veronderstelling dat een belastingplichtige door toerekening in een aangifte ten onrechte teruggaaf van btw heeft bekomen, hetzij omdat hij geen aanspraak op teruggaaf kon doen gelden hetzij omdat hij de voorgescreven formaliteiten niet heeft nagekomen, heeft hij uiteindelijk te weinig btw betaald of werd hem onrechtmatig een belastingtegoed uitbetaald. In beide gevallen rijst dan een probleem van verjaring van invordering, niet van verjaring van teruggaaf.

Een toepassing hiervan wordt gevonden in een vonnis waarbij gesteld wordt dat de verjaringstermijn van de vordering tot teruggaaf slechts kan ingaan vanaf het ontstaan van deze vordering, zijnde *in casu* vanaf het verlies van de schuldvordering ².

Evenwel heeft de Btw-administratie beslist dat artikel 82 niet van toepassing is voor de schuldvordering die voortvloeit uit de definitieve afsluiting van de rekening-courant van een belastingplichtige. Vermits men van de belastingplichtige niet kan eisen dat hij de teruggaaf, die ambtshalve is voorzien, zelf moet vragen, zijn deze schuldvorderingen slechts verjaard indien ze niet zijn geordonneerd binnen een termijn van 10 jaar te rekenen vanaf de 1^{ste} januari van het jaar waarin ze zijn ontstaan, meer bepaald het jaar van deze afsluiting ³.

Wanneer teruggave van de btw afhangt van een gerechtelijke beslissing, begint de termijn om de teruggave in rechte te vragen niet te lopen vanaf het ogenblik waarop de belasting werd betaald aan de Staat ⁴.

De verjaring van de vordering tot teruggaaf begint pas te lopen op de datum van de directoriale beslissing van de gewestelijke directeur der directe belastingen, waaruit bleek dat de belastingplichtige meer btw had betaald dan hij wettelijk verschuldigd was ⁵.

Volgens de rechtbank te Brussel begint de vordering tot teruggaaf niet te lopen vanaf de dag van betaling, maar op de datum wanneer de onverschuldigheid slechts komt vast te staan door een omstandigheid die zich vele jaren na de betaling heeft voorgedaan ⁶.

¹ [Aanschrijving nr. 2 van 26 mei 2000, nr. 29.](#)

² Rb. Bergen, 14 oktober 2008.

³ [Beslissing nr. E.T. 110.131 van 3 maart 2006.](#)

- 4 Rb. Bergen, 2 november 2006, FJF, nr. 2008/116.
- 5 Rb. Brussel, 1 maart 2006, Fiscale Koerier, 2006/707.
- 6 Rb. Brussel, 18 mei 2010.

2. Termijn tot aanvraag van een teruggaaf ingeval van niet-betaling van de prijs door de klant

2.1. Beschikking FGSZ van het Europees Hof

Een beschikking van het Europees Hof verdient een nader onderzoek van deze materie (HvJ, beschikking FGSZ, 3 maart 2021, C-507/20).

In casu is op 13 december 2019 vastgesteld dat de schuldvordering van FGSZ oninbaar was wegens de gehele niet-betaling van de facturen in kwestie door de schulplichtige vennootschap. Op 19 december 2019 heeft FGSZ verzocht om teruggaaf van de btw over deze facturen.

Daaruit volgt dat op het tijdstip van dit verzoek vaststond dat de schuldvordering definitief oninbaar was.

Voor zover het bestaan van een verjaringstermijn waarvan het verstrijken tot gevolg heeft dat een schuldeiser niet langer kan verzoeken om verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in verband met bepaalde schuldvorderingen, niet onverenigbaar met de btw-richtlijn kan worden geacht, is de bepaling van het tijdstip waarop die verjaringstermijn ingaat een aangelegenheid van nationaal recht, mits het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht worden genomen (zie in die zin HvJ, arresten van 21 januari 2010, Alstom Power Hydro, [C-472/08](#), punten 16 en 17 en 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, [C-8/17](#), punten 36 en 37).

Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, beschikt het Hof niet over gegevens die twijfel doen rijzen over de overeenstemming van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling met dat beginsel.

Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, heeft het Hof met betrekking tot [artikel 185 van de Btw-richtlijn](#), ten aanzien waarvan het Hof heeft beklemtoond dat het moet worden uitgelegd in overeenstemming met artikel 90 van die richtlijn (HvJ, arrest van 22 februari 2018, T-2, C-396/16, punt 35), geoordeeld dat voor zover de belastingplichtige geen blijk heeft gegeven van onzorgvuldig gedrag en er geen misbruik of frauduleuze samenspanning in het spel is, een termijn die ingaat op de datum van uitreiking van de oorspronkelijke facturen en die voor bepaalde handelingen verstrijkt vóór de herziening, niet op rechtsgeldige wijze aan die belastingplichtige kan worden tegengeworpen wanneer hij zijn recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen (zie in die zin HvJ, arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, punt 43).

Dergelijke methoden voor de berekening van de termijn worden immers niet gerechtvaardigd door de noodzaak om rekening te houden met de onzekerheid over de vraag of de schuldvordering definitief oninbaar is (zie in die zin HvJ, arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), [C-335/19](#), punten 33-35 en punt 44).

In dit verband herinnert het Hof er aan dat reeds werd geoordeeld dat het Unierecht in de weg staat aan een regeling van een lidstaat op grond waarvan aan de belastingplichtige het recht op teruggaaf van de btw wordt onttrokken omdat de in die regeling voor de uitoefening van dat recht vastgestelde vervaltermijn ofwel is ingegaan op het tijdstip waarop de goederen zijn geleverd en is verstreken voordat het verzoek om teruggaaf is ingediend (HvJ, arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, [C-533/16](#), punt 51), ofwel is ingegaan op het tijdstip waarop de oorspronkelijke facturen zijn uitgereikt en intussen is verstreken (HvJ, arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, punt 44).

Hieruit volgt dat wanneer een lidstaat heeft bepaald dat er een verjaringstermijn geldt voor het recht van een schuldeiser op verlaging van de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 90 van de Btw-richtlijn, die termijn niet moet ingaan op het tijdstip waarop de betalingsverplichting oorspronkelijk behoorde te worden nagekomen, maar op het tijdstip waarop de schuldvordering definitief oninbaar is geworden.

Uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie blijkt dat FGSZ een verzoek tot teruggaaf van de btw heeft ingediend op 19 december 2019, dat wil zeggen zes dagen nadat de curator van de schulplichtige vennootschap had vastgesteld dat de schuldvordering in kwestie oninbaar was.

Derhalve moet worden vastgesteld dat de belastingplichtige, doordat hij zijn verzoek binnen de termijn heeft ingediend, blijk heeft gegeven van zorgvuldigheid en dat hem zijn recht op verlaging van de maatstaf van heffing niet mag worden ontnomen (HvJ, beschikking FGSZ, 3 maart 2021, C-507/20, punt 30).

Het Hof herinnert er aan dat:

- [artikel 90, lid 1, van de Btw-richtlijn](#) voldoet aan de voorwaarden voor rechtstreekse werking;
- en dat het beginsel van voorrang van het Unierecht impliceert dat iedere rechter die in het kader van zijn bevoegdheid is aangezocht, als orgaan van een lidstaat verplicht is om elke nationale bepaling die in strijd is met een bepaling van het Unierecht die rechtstreekse werking heeft, buiten toepassing te laten in het bij hem aanhangige geding.

Wanneer een belastingplichtige als FGSZ niet voldoet aan de in de nationale regeling gestelde voorwaarden die niet in overeenstemming zijn met artikel 90, lid 1, van de Btw-richtlijn 2016/112, kan die belastingplichtige zich dan ook jegens de betrokken lidstaat voor de nationale rechter op deze Unierechtelijke bepaling beroepen om een verlaging van zijn maatstaf van heffing te verkrijgen (HvJ, arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), C-335/19, punten 51 en 52).

2.2. Arrest van het hof van beroep van Antwerpen van 30 maart 2021

In een arrest houdt het hof vast aan de verjaringstermijn inzake btw-teruggaaf, beperkt tot 31 december van het derde jaar na dat waarin de oorzaak van de teruggaaf ontstond en vernietigt aldus een uitspraak in eerste aanleg die gunstig was voor de belastingplichtige (Antwerpen, 30 maart 2021, rolnr. [2019/AR/1814](#)).

2.2.1. De feiten

Een belastingplichtige krijgt een btw-toezicht voor de periode van 01/01/2014 tot 31/12/2015. Dit toezicht wordt verricht met betrekking tot een aanvraag tot teruggaaf van een belastingkrediet.

Bij een btw-toezicht wordt vastgesteld dat een belastingplichtige in het rooster 62 van de periodieke btw-aangifte een bedrag invult dat ten onrechte 6 jaar voorheen bij boekhoudkundige vergissing niet in aftrek werd gebracht betreffende handelingen in het derde kwartaal van 2009..

Deze vraag voor teruggaaf wordt door de controlerende ambtenaar verworpen daar de verjaringstermijn van de aanvraag tot teruggaaf ruim werd overschreden. Deze termijn is bij toepassing van [artikel 82bis W.Btw](#) immers beperkt tot het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan.

2.2.2. Uitspraak in eerste aanleg

De eerste rechter oordeelt dat het door de administratie gevorderd bedrag eigenlijk een ‘onverschuldigde betaling’ uitmaakt, zoals voorzien in artikel 2262bis (oud) B.W., waarvoor een verjaringstermijn geldt van 10 jaar.

De Btw-administratie gaat hiertegen in beroep.

2.2.3. Uitspraak van het hof van beroep te Antwerpen

Het hof oordeelt dat er geen betwisting is over het feit dat de belastingplichtige in het jaar 2009 een verkeerde btw-aangifte indiende en een te groot bedrag aan btw betaald heeft.

Maar inzake verjaring wijkt het fiscaal recht af van het gemeen recht. Het vertrekpunt van de verjaring situeert zich in het jaar 2009 en bijgevolg is de vordering voor teruggaaf verjaard op 31.12.2012.

De inschrijving van het ten onrechte niet afgetrokken btw-bedrag in de btw-aangifte van het vierde kwartaal 2015 is ruimschoots laattijdig (Antwerpen, 30 maart 2021, rolnr. [2019/AR/1814](#)).

3. Termijn van terugbetaling van het belastingkrediet dat ontstaat uit een periodieke aangifte

3.1. Formaliteit tot het bekomen van de teruggaaf

Om de effectieve teruggaaf te bekomen dient de belastingplichtige het tegoed aan te vragen door een uitdrukkelijke vermelding die hij bij het verstrijken van elk tijdvak waarvoor een overschat teruggestegeven kan worden, aanbrengt in de periodieke aangifte met betrekking tot de handelingen van dat tijdvak. De aangifte welke die vermelding bevat, geldt als aanvraag tot teruggaaf ([artikel 8/1, §4, KB nr. 4](#), voornoemd).

3.2. Maximale termijn om de formaliteit te vervullen

Bij een tijdige indiening van de aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand september van het jaar x of de aangifte van het derde kwartaal van het jaar x, in te dienen uiterlijk op 20 oktober van datzelfde jaar x, is er, rekening houdend met hetgeen voorafgaat, verjaring van de vordering tot teruggaaf van het belastingkrediet (rooster 72 van de aangifte), op 31 december van het jaar x + 3.

3.3. Administratieve toegeving

Dit betekent in principe dat, na indiening van de aangifte van het derde kwartaal van het jaar x + 3, er geen mogelijkheid meer is om teruggaaf te bekomen van een belastingkrediet dat ontstaan is in het jaar x. De indiening van de aangifte van het vierde kwartaal, waar het vakje voor ‘aanvraag teruggaaf’ zou kunnen aangevinkt worden kan immers maar geschieden in het jaar x + 4.

De administratie aanvaardt evenwel, aldus de Minister, dat, in het geval van dreigende verjaring van een deel of het gehele belastingtegoed dat voorkomt van een oorzaak van teruggaaf als bedoeld in [artikel 76, §1, W.Btw](#), het teruggaafverzoek wordt verricht, in afwijking van artikel 8/1, §4, KB nr. 4, middels een aan de administratie gericht ondertekend schrijven ([Vraag nr. 157 van de heer volksvertegenwoordiger Josy Arens van 28 december 2020 \(Fr.\) aan de vice-eersteminister en minister van Financiën, belast met de Coördinatie van de fraudebestrijding](#); Kamer, Vragen en Antwoorden, 2020-2021, QRVA 55/037 d.d. 03.02.2021, blz. 68).

Dit schrijven dient uit te gaan van de belastingplichtige of van zijn lasthebber. Indien een dergelijk schrijven door de administratie wordt ontvangen vóór het verstrijken van de verjaringstermijn bedoeld in [artikel 82bis W.Btw](#), zal de verjaring door de administratie niet worden ingeroepen. De bewijslast in dat verband rust op de belastingplichtige.

Hetgeen voorafgaat ontslaat de belastingplichtige er niet van om een uitdrukkelijke vermelding aan te brengen in de betreffende aangifte van het vierde kwartaal of de maand december, dit overeenkomstig hetgeen is bepaald in artikel 8/1, §4, van vermeld KB nr. 4.

4. Teruggaaf door inschrijving in een periodieke aangifte – Verwerping door de Administratie

Wanneer een belastingplichtige zijn recht op teruggaaf in een periodieke aangifte heeft uitgeoefend, in de vereiste vorm en binnen de vereiste termijn, loopt de driejarige verjaringstermijn van [artikel 82 W.Btw](#) slechts vanaf het tijdstip waarop de Administratie bij ter post aangetekende brief aan die belastingplichtige de beslissing ter kennis brengt waarbij de aanvraag tot teruggaaf is verworpen¹.

De vordering in rechte met betrekking tot de teruggaaf moet worden ingesteld vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dit van de kennisgeving bij ter post aangetekende brief van de beslissing waarbij de bij de Administratie ingediende aanvraag om teruggaaf wordt verworpen ([zie artikel 14 KB nr. 4](#)).

Overeenkomstig het gemeen recht, kan dit geding voortaan aanhangig worden gemaakt bij dagvaarding tot verschijning, bij eenzijdig of tegensprekelijk verzoekschrift alsook bij vrijwillige verschijning.

¹ Zie *mutatis mutandis* [Beslissing nr. E.T. 11.980 van 25 april 1974](#), BTW-Revue nr. 17, p. 327.

5. Verjaring van het recht op teruggaaf voor sommen die op verzoek van de Administratie werden betaald

Een arrest van het hof van beroep te Brussel behandelt dit onderwerp.

Ingevolge een onderzoek door de BBI-diensten wordt een belastingplichtige als schuldenaar beschouwd van een bedrag aan btw, verhoogd met een boete van 200% en interesten, wegens het onvoldoende aangeven van omzet.

Betrokken belastingplichtige was werkzaam in de bloemsector en volgens de BBI had hij verkopen van bloem ‘in het zwart’ verricht.

De feiten dateren van de periode 1984 tot 1987 zodat de wetgeving die op dat ogenblik van toepassing was in ogenschouw dient genomen te worden ([artikel 82 W.Btw](#) en [artikel 14, 2de lid van het KB nr. 4](#)).

Op 7 november 1989 verricht de belastingplichtige een betaling onder voorbehoud. Op 22 maart 1990 wordt hem een dwangbevel betekend voor een aanzienlijk lager bedrag.

Ongeveer 19 jaar later (u leest goed: 19 jaar) betwist de belastingplichtige dit dwangbevel op 31 maart 2009. De rechbank van eerste aanleg van Brussel verklaart het dwangbevel nietig op 18 mei 2010 zodat er uiteindelijk geen enkel bedrag verschuldigd is.

De Administratie betwist de zaak niet ten gronde. Zij erkent dat er geen enkele som verschuldigd was maar zij roept de verjaring in teneinde teruggaaf te weigeren.

Het hof bevestigt het standpunt van de Administratie op basis van artikel 14 van het KB nr. 4. De aanvraag tot teruggaaf moest geschieden door dagvaarding van de Belgische Staat overeenkomstig artikel 14, 2^{de} lid van het KB nr. 4, waaruit blijkt dat de verjaringstermijn loopt vanaf de betaling op verzoek van de Btw-administratie.

Het hof van beroep kan bijgevolg enkel vaststellen dat de handeling van de belastingplichtige verjaard is.¹

1 Brussel, 17 september 2014, rolnr. 2010/AR/2594.

6. Andere gevallen

Het hiervoor vermelde geldt trouwens ook ten aanzien van het recht op teruggaaf dat op een geldige wijze, via een gewone aanvraag tot teruggaaf, werd uitgeoefend door een rechthebbende die geen belastingplichtige is, gehouden tot het indienen van periodieke aangiften (zie [4.2. De rechthebbende op de teruggaaf is iedere andere persoon dan diegene die, naargelang het geval, gehouden is tot het indienen van periodieke of bijzondere aangiften](#)).

7. Teruggaaf van het creditsaldo van een bijzondere rekening bij de definitieve sluiting van de btw-rekening-courant van de belastingplichtige

De Btw-administratie heeft beslist dat [artikel 82 W.Btw](#) niet van toepassing is voor de schuldbordering die voortvloeit uit de definitieve afsluiting van de rekening-courant van een belastingplichtige. Vermits men van de belastingplichtige niet kan eisen dat hij de teruggaaf, die ambtshalve is voorzien, zelf moet vragen, zijn deze schuldborderingen slechts verjaard als ze niet zijn geordonneerd binnen een termijn van tien jaar, te rekenen vanaf de 1ste januari van het jaar waarin ze zijn ontstaan, meer bepaald het jaar van deze afsluiting.¹

Volgens H. Vandebergh verjaart het saldo van een bijzondere rekening, afkomstig van het recht op aftrek of teruggaaf, niet wanneer er overdracht is naar een latere periode (H. Vandebergh, 'De verjaring van het saldo dat blijkt uit een btw-rekening-courant', TFR, 584 – juni 2020, p. 542).

Wanneer het tegoed teruggevraagd wordt, is de verjaringstermijn van tien jaar van toepassing.

Indien de btw-rekening-courant afgesloten wordt, is dezelfde verjaringstermijn van toepassing.

Het Hof van Cassatie heeft deze interpretatie in een arrest van 17 juni 2022 overgenomen.

Met dit arrest sluit het Hof van Cassatie een lange discussie af door de interpretatie van het hof van beroep van Luik te bekrachten, volgens welke geen enkele wettelijke of reglementaire bepaling de overdracht van het overschat aan aftrekposten bedoeld in [artikel 47, lid 2 W.Btw](#) uitdrukkelijk in de tijd beperkt.²

Het Hof van Cassatie kan slechts vaststellen dat het voornemen van de Administratie om zich op de verjaringstermijn te beroepen, berust op de veronderstelling dat de vordering tot teruggave van een btw-overschat ontstaat, los van een uitdrukkelijk verzoek, op de datum van indiening van de periodieke aangifte waaruit dit overschat is gebleken.³

1 Beslissing nr. E.T. 110.131 van 3 maart 2006.

2 Cass., 17 juni 2022, F.20.0038.F – Luik, 28 juni 2019, rolnr. 2018/RG/149 – zie H. Vandenberghe, De verjaring van de terugbetaling van aan de belastingplichtige terug te geven bedragen, TFR, 2022, nr. 631, p. 1003-1009 en 'La jurisprudence de la Cour de cassation relative à la prescription de l'action en restitution des soldes créditeurs de TVA', J.D.F., 2021/11-12, p. 436-437.

3 Zie Coutureau, F., 'Excédent de TVA : quand arrive la prescription ? ([Cass., 17 juni 2022, RG n° F.20.0038.F](#))', B.I.S., 2022/698, p. 13.

8. Teruggaaf na inhouding van belastingtegoeden

In het arrest gewezen op 7 maart 2005 heeft het hof van beroep van Brussel in correctionele zaken voor recht verklaard dat het niet is bewezen dat de nv IBL Luxemburg effectief haar toevlucht heeft genomen tot een fraudemechanisme tegenover de Belgische Staat.

Dit arrest is in kracht van gewijsde gegaan.

Gelet op het beginsel dat het gezag van strafrechtelijk gewijsde prevaleert op het civielrechtelijk gewijsde, heeft de Belgische Staat zich neergelegd op burgerrechtelijk vlak. De ontvangen of ingehouden bedragen met betrekking tot de openstaande hoofdschuld in hoofde van de nv IBL Luxemburg zelf werden teruggegeven. Het geding wacht op een uitspraak van de rechtbank die akte zal nemen van het tussen de partijen gesloten akkoord.

De Administratie verzaakt daarom ook aan de procedures van de lopende invordering ten laste van de medecontractanten van de nv IBL die hoofdelijk gehouden waren tot de betaling van de belasting.

Ze zal eveneens overgaan tot de beëindiging van de lopende gedingen.

Na het doorhalen van de invorderingsorders, zal de Administratie overgaan tot de opheffing van de ingehouden btw-belastingkredieten en tot de teruggaaf van andere op haar verzoek verrichte betalingen.

Wat de ingehouden btw-belastingkredieten betreft, zullen de opheffing en de teruggaaf ambtshalve worden verricht door de bevoegde btw-controlekantoren. Overeenkomstig de [artikelen 76, §1, lid 1 en 91, §3 W.Btw](#)en in de mate dat de belastingplichtige voor de periode dat deze belastingkredieten zijn ontstaan uitdrukkelijk om de teruggaaf heeft verzocht overeenkomstig [artikel 8-3, §2 KB nr. 4](#), zal een intrest van 0,8 % per maand van rechtswege worden betaald, te rekenen vanaf 1 april van het jaar volgend op het jaar waarin deze belastingtegoeden zijn ontstaan.

Wat de andere bedragen betreft, die op basis van de hoofdelijkheid in deze zaak werden ingevorderd door de Administratie, kan, ongeacht of het een gevolg is van een vrijwillige betaling, een beslaglegging met betrekking tot belastingtegoeden, andere dan met betrekking tot btw of andere schuldvorderingen, de teruggaaf in principe enkel plaatsvinden door een vordering ingesteld bij de bevoegde rechtbank overeenkomstig [artikel 6, lid 2 KB nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven](#).

In dat geval kan de moratoire intrest beoogd door [artikel 91, §4 W.Btw](#)worden gevorderd tegen de rentevoet in burgerlijke zaken en met inachtneming van de ter zake geldende regelen.

Niettemin, en om de nadelen van een dergelijke zware en dure procedure te vermijden, werd beslist dat de betrokken personen hun recht op teruggaaf kunnen verrichten door een gewone brief te richten aan de eerstaanwezend inspecteur van het controlekantoor waaronder ze ressorteren.

Dit minnelijk verzoek tot teruggaaf staat echter de betaling van moratoire intresten beoogd door artikel 91, §4 W.Btw niet toe.

De Administratie meent dat, in overeenstemming met een bepaalde doctrine, het burgerrechtelijk geding ingeleid door de nv IBL Luxemburg op 1 december 1995, dat inzonderheid de teruggaaf beoogt van de ten hare laste ingevorderde bedragen, ook de verjaring van de vordering tot teruggaaf stuit ten opzichte van de andere hoofdelijke medeschuldenaars.

Daarom wordt, overeenkomstig [artikel 83, §1, lid 3 W.Btw](#), de loop van de daaropvolgende verjaring van vijf jaar (artikel 83, §1, lid 1 W.Btw) geschorst tot de dag dat de rechterlijke beslissing die akte heeft genomen van het akkoord gesloten tussen de Administratie en de nv IBL in kracht van gewijsde zal gaan¹.

¹ [Beslissing nr.E.T. 110.129 van 23 november 2006](#).

9. Btw-rekening-courant – Teruggaaf termijn van het creditsaldo

Wanneer het bedrag van het belastingkrediet op de btw-rekening-courant van een belastingplichtige niet de bedragen bereikt zoals voorzien in [artikel 81 van het KB nr. 4](#), met betrekking tot de teruggaven inzake btw, wordt dit belastingkrediet overgedragen op de btw-rekening-courant naar de volgende aangifteperiode.

Wanneer het bedrag van het belastingkrediet wordt overgebracht naar het volgende aangiftetijdvak, is het voor de belastingplichtige niet mogelijk een vordering tot teruggaaf uit te oefenen. Uiteraard kan er geen sprake zijn van enige verjaring van deze vordering, wat ook de termijn is gedurende welke het belastingkrediet ingeschreven blijft op de rekening-courant van de belastingplichtige¹.

Een belastingplichtige die gehouden is om kwartaalaangiften in te dienen kan opteren voor teruggaaf van het belastingkrediet dat bestaat op het einde van het jaar ter gelegenheid van de indiening van de laatste kwartaalaangifte van dat jaar.

Als de belastingplichtige niet voor de teruggaaf opteert, wordt het bedrag op de rekening-courant overgedragen naar het volgende kalenderjaar. Volgens het Hof van Cassatie is de overdracht bijgevolg niet automatisch. De uitoefening van de optie omvat de totaliteit van het overschot en is onomkeerbaar. De belastingplichtige is niet gerechtigd om zijn keuze vervolgens te wijzigen door, bovendien, te opteren voor de terugbetaling van een gedeelte van het overschot².

Het Hof van Cassatie bevestigt hiermee de uitspraak van het hof van beroep van Brussel in het arrest van 5 juni 2014³.

In zijn arrest van 9 februari 2018, [E15.0101.F](#), heeft het Hof van Cassatie geen standpunt ingenomen over de toepassing van [artikel 82bis W.Btw](#), maar heeft het zich enkel uitgesproken over het onherroepelijke karakter van de optie zodra deze is uitgeoefend.

Daartegenover werd in een arrest van het hof van beroep te Luik een standpunt ingenomen dat onverenigbaar is met dat in het voornoemde arrest van het hof van beroep te Brussel van 5 juni 2014 (Hoger beroep, Luik, 28 juni 2019, [2018/RG/149](#)).

Volgens het hof van beroep te Luik, dat het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg bevestigt, is er geen enkele wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling die de in artikel 47, lid 2, W.Btw bedoelde overdracht van het overschot aan aftrek uitdrukkelijk in de tijd beperkt.

Het hof van Beroep herinnert eraan dat de enige gevallen van teruggave die zijn waarin de wet voorziet, overeenkomstig artikel 75 W.Btw, en dat volgens artikel 76 van zelfde wetboek, het uitdrukkelijke verzoek van de belastingplichtige een reden is voor teruggave van het overschot ten gunste van hem.

Dit is echter niet het geval wanneer een periodieke aangifte eenvoudigweg wordt ingediend met een saldo van aftrekbare belasting op de verschuldigde belastingen, zonder verzoek om teruggaaf.

De verjaringsregels van de artikelen 82 en 82bis W.Btw zijn alleen van toepassing op de oorzaken van de teruggaaf, en sluiten bijgevolg automatische overmaking naar rekening-courant uit.

Op basis van deze elementen stelt het hof van beroep dat in geval van kennisgeving van de administratieve beslissing tot afwijzing van een verzoek om teruggave, de rechtsvordering moet worden ingesteld vóór het verstrijken van het derde jaar volgend op, al naar het geval de kennisgeving van de aangetekende brief tot verwerping van het bij de administratie ingediende verzoek om teruggaaf, of de betaling van de belastingen, interesten en boetes op verzoek van de administratie, overeenkomstig artikel 14 van KB nr. 4, dat de voorwaarden voor teruggaaf bepaalt, alsmede de artikelen 82, 82bis en 76, §1, eerste alinea, W.Btw.

Bovendien merkt het arrest op dat de rekening-courantoverzichten van de Belgische Staat, waarin het systematische uitstel van kredieten wordt vermeld, een schuldbekentenis zouden vormen, die de verjaring zou kunnen stuiten, met toepassing van artikel 2248 van het Burgerlijk Wetboek (zie Luik, 28 juni 2019 2018/RG/149).

De centrale diensten van de administratie onderzoeken de mogelijkheid om al dan niet een voorziening in cassatie in te dienen tegen dit arrest van het hof van beroep van Luik.

Nochtans kan een belastingplichtige eender welke bedrag opnemen in zijn aangiften. Zolang de administratie deze aangiften niet heeft nagezien kan de loutere vermelding op de uittreksels in rekening-courant als dusdanig niet beschouwd worden als een valable (overeenkomstig art. 2248 B.W. verjaringsstuitende) schulderkenning door de Belgische Staat.⁴

De Administratie heeft zich vergeefs gewend tot het Hof van Cassatie.

Het Hof van Cassatie heeft de interpretatie van het hof van beroep te Luik, in een arrest van 17 juni 2022, bevestigd.

Met dit arrest sluit het Hof van Cassatie een lange discussie af door de interpretatie van het hof van beroep van Luik te bekrachtigen volgens welke geen enkele wettelijke of reglementaire bepaling de overdracht van het overschot aan aftrekposten bedoeld in [artikel 47, lid 2 W.Btw](#) uitdrukkelijk in de tijd beperkt.⁵

Het Hof van Cassatie kan slechts vaststellen dat het voornemen van de Administratie om zich op de verjaringstermijn te beroepen, berust op de veronderstelling dat de vordering tot teruggave van een btw-overschot ontstaat, los van een uitdrukkelijk verzoek, op de datum van indiening van de periodieke aangifte waaruit dit overschot is gebleken.⁶

¹ Vr. nr. 1409, de heer Van Der Maelen, 11 september 2006; Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 138, p. 27090-27092.

² [Cass., 9 februari 2018, rolnr. F.15.0101.F.](#)

³ [Brussel, 5 juni 2014, rolnr. 2009/AR/3217.](#)

⁴ Zie Rb. Gent, 19 januari 2005, FJF 2006, nr. 2, p. 2 – zie H. Vandenberghe ‘De verjaring van het saldo dat blijkt uit een btw-rekening-courant’, TFR 584, juni 2020, p. 535 e.v.

⁵ [Cass., 17 juni 2022, F.20.0038.F](#) – [Luik, 28 juni 2019, rol nr. 2018/RG/149](#) – zie H. Vandenberghe, ‘De verjaring van de terugbetaling van aan de belastingplichtige terug te geven bedragen’, TFR, 2022, nr. 631, p. 1003-1009 en ‘La jurisprudence de la Cour de cassation relative à la prescription de l’action en restitution des soldes créditeurs de TVA’, J.D.F., 2021/11-12, p. 436-437.

⁶ Zie Coutureau, F., ‘Excédent de TVA : quand arrive la prescription ? ([Cass., 17 juni 2022, RG n° F.20.0038.F](#))’, B.I.S., 2022/698, p. 13.

10. Terugbetaling aan belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat

De rechtbank van eerste aanleg van Brussel heeft deze problematiek behandeld.

Eiseres is een vennootschap naar Duits recht, voor btw-doeleinden gevestigd en geïdentificeerd in Duitsland. Zij bezit geen btw-nummer in België. In 2010 heeft zij in België immobiliënprojecten gerealiseerd. Daarvoor heeft zij beroep gedaan op Belgische leveranciers die hun prestaties gefactureerd hebben met toepassing van Belgische btw. Zij heeft btw betaald voor een totaalbedrag van 131.523,90 euro.

Op 2 februari 2012, heeft zij een teruggaafverzoek van dat bedrag aan btw ingediend via het Duitse VAT REFUND portaal. De Bondsrepubliek Duitsland heeft dit verzoek overgemaakt aan het Centraal kantoor voor Buitenlandse Belastingplichtigen.

Op 7 februari 2012, heeft de Belgische Administratie dit verzoek verworpen omdat de termijn voor het teruggaafverzoek verstrekken was.

In casu heeft het teruggaafverzoek betrekking op btw die verschuldigd geworden is in 2010. Het teruggaftijdvak heeft bijgevolg betrekking op het kalenderjaar 2010.

Rekening houdend met de vervaltermijn bepaald in [artikel 12 van het koninklijk besluit nr. 56](#), moest het teruggaafverzoek met betrekking tot het kalenderjaar 2010, op straffe van weigering, ten laatste op 30 september 2011 ingediend worden. Bijgevolg is het teruggaafverzoek van eiseres laattijdig ingediend en heeft de Belgische Staat terecht de aanvraag verworpen.

De rechter bevestigt dat het neutraliteitsbeginsel niet belet dat het recht op aftrek en het recht op teruggaaf worden gecontroleerd en beperkt door een voorschrift.

Volgens de Duitse firma schendt dat artikel 12 van KB nr. 56 het non-discriminatiebeginsel en gelijkwaardigheidsbeginsel. Beroepen die particulieren de mogelijkheid verschaffen in kennis te worden gesteld van hun rechten die ze aan de communautaire rechtsorde ontnemen, mogen volgens deze beginselen niet onderworpen zijn aan modaliteiten die ongunstiger zijn dan deze die gelden voor soortgelijke nationale beroepen.

De termijn waarbinnen een in het buitenland gevestigde belastingplichtige in België haar recht op aftrek moet uitoefenen is aanzienlijk korter dan de termijn van drie jaar waarbinnen de in België gevestigde belastingplichtigen hun recht op aftrek mogen uitoefenen.

De rechtbank wijst erop dat de regel van gelijkheid impliceert dat allen, die zich in dezelfde toestand bevinden, gelijkelijk worden behandeld, maar sluit niet uit dat er een verschillende behandeling kan worden ingesteld ten aanzien van bepaalde categorieën van personen voor zover daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat.

Welnu, *in casu* bevinden belastingplichtigen die niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn in België zich niet in een vergelijkbare toestand als in België geïdentificeerde Belgische belastingplichtigen. Deze laatsten dienen periodieke aangiften in waarin ze hun recht op aftrek onmiddellijk kunnen uitoefenen, terwijl buitenlandse belastingplichtigen de BTW enkel in aftrek kunnen brengen door middel van een officiële aanvraag om teruggaaf van de btw, in de vorm en binnen de termijnen bepaald door de wet. Er is dus enerzijds sprake van een recht op aftrek en anderzijds van een recht op teruggaaf.

De rechter benadrukt ook dat de enige mogelijke vergelijking deze is tussen enerzijds een buitenlandse belastingplichtige, niet voor btw-doeleinden in België geïdentificeerd en die in België btw betaalt en anderzijds de Belgische btw-plichtige, niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd in een andere lidstaat en die btw betaalt in die andere lidstaat. In principe moeten deze beide belastingplichtigen inzake de verjaring van hun recht op teruggaaf, krachtens de richtlijn 2008/EG/2008, aan dezelfde regeling onderworpen worden.

Er is dus geen schending van het non-discriminatiebeginsel, noch van het gelijkwaardigheidsbeginsel¹.

De Duitse firma heeft beroep aangetekend tegen dit vonnis.

Een ander interessant geval werd behandeld door het hof van beroep te Brussel.

Volgens het hof van beroep van Brussel² dient een onderscheid gemaakt te worden tussen de verjaringstermijn zoals voorzien in de artikelen 82 en 82bis W.Btw en de hier bedoelde termijn zoals vermeld in artikel 9, §2 KB nr. 4.

Een in het buitenland gevestigde belastingplichtige had een aankoopfactuur ontvangen voor managementdiensten waarop ten onrechte een btw-bedrag was vermeld, waarvoor teruggaaf werd gevraagd.

De betrokken baat in het buitenland een palmolieplantage uit – dit wordt door de Administratie niet betwist – wat een btw-plichtige activiteit is, waarvoor er in beginsel geen uitsluiting van het recht op aftrek kan geschieden.

Aldus kon het recht op aftrek uitgeoefend worden tot 31 december van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan. Aangezien de aanvraag binnen deze termijn werd ingediend, is de vraag tot teruggaaf geldig en niet laattijdig.

De Btw-Administratie is het niet eens met die zienswijze van het hof van beroep te Brussel omdat een vervaltermijn voor de indiening van een aanvraag tot teruggaaf wel degelijk bij koninklijk besluit wordt bepaald. De Administratie overweegt om een cassatieberoep in te stellen tegen bedoelde arresten,³ en heeft dit ook effectief gedaan, evenwel vergeefs.

In artikel 80, eerste lid W.Btw wordt bepaald dat de Koning de formaliteiten en de voorwaarden waaraan de teruggaaf onderworpen is, vaststelt, evenals de wijze waarop ze geschiedt en de ambtenaar die ze verricht. Daaruit kan evenwel niet afgeleid worden dat de Koning bevoegd is om de verjaringstermijn inzake een teruggaaf te wijzigen wanneer hij voormelde voorwaarden bepaalt.

Daar artikel 82bis W.Btw niet gewijzigd werd, oordeelt het hof van beroep dat een Indonesische vennootschap haar aanvraag tot teruggaaf tijdig ingediend heeft, zelfs al was het na 30 september van het jaar dat volgt op het tijdvak

waarop de teruggaaf betrekking had. De Administratie voorziet zich in cassatie, maar het arrest van het hof van beroep van Brussel wordt bevestigd.⁴

1 Rb. Brussel, 26 oktober 2017, rolnr. 14/25/A.

2 Brussel, 03.12.2019, rolnr. 2015/AF/185, 186, 187, 188, 189 en 190.

3 Parl. Vr. nr. 353, Matheï, 11.05.2020; Kamer, Vr. en Antw., 2019-2020, QRVA 55/021 d.d. 18.06.2020, p. 144.

4 Cass., 25 juni 2021, F.20.0068.F.

11. Teruggaaf van bedragen betaald op vraag van de Administratie

De vordering met betrekking tot de teruggaaf van belasting, van intresten en van administratieve geldboeten die werden voldaan op verzoek van de Administratie moet worden ingesteld vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dit van de betaling van deze belasting, intresten en geldboeten¹.

Die teruggaaf aan een belastingplichtige kan niet plaatsvinden door toerekening in de periodieke aangifte op het bedrag van de door de belastingplichtige of de niet-belastingplichtige rechtspersoon verschuldigde btw voor zover het niet gaat om teruggaaf van de in de aangifte vastgestelde te betalen sommen. De vordering tot teruggaaf van die belasting, intresten en geldboeten moet worden ingesteld bij de rechtbank bepaald in artikel 632 Gerechtelijk Wetboek bij een verzoekschrift op tegenspraak, opgesteld overeenkomstig artikel 1385decies van dat wetboek².

1 Artikel 14 KB nr. 4.

2 Artikel 6 KB nr. 4.

12. Inwerkingtreding van de verjaringstermijn voor teruggaaf

De wetgeving is in voege getreden voor de teruggaaf waarvan de oorzaak zich heeft voorgedaan vanaf 1 januari 1999.

13. Schorsing van de verjaringstermijn bij inhouding van het belastingkrediet

Wanneer er een fiscaal geschil bestaat gebeurt het frequent dat een belastingkrediet ingehouden wordt (zie DEEL 9 Teruggaaf van belasting). Het fiscaal geschil kan soms jaren aanslepen. In het geval dat de uitkomst van het geschil in het voordeel van de belastingplichtige is kan het gebeuren dat de Administratie toch de terugbetaling weigert van het belastingkrediet, om reden dat er verjaring inzake teruggaaf is ingetreden!

Dergelijk geval waarbij terugbetaling ingevolge het verlopen van de verjaringstermijn inzake teruggaaf werd geweigerd werd voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg van Brussel (Rb. Brussel, 25 april 2003, rolnr. 2000/6966/A).

Het (oude) artikel 82 W.Btw, van toepassing tot 31 december 1998, voorzag in een verjaringstermijn van vijf jaar, indien deze niet werd onderbroken bij toepassing van artikel 83 W.Btw.

Ingevolge artikel 2251 Burgerlijk Wetboek loopt de verjaring tegen alle personen, behalve tegen hen voor wie de wet een uitzondering maakt (Cass., 2 maart 2017, rolnr. F.12.0056.F). Algemeen wordt aanvaard dat deze wettekst zich verzet tegen de intreding van de verjaring wanneer een wettelijk stelsel de schuldeiser belet om betaling van zijn schuld te verkrijgen (Cass., 13 november 1997, Pas., r. 474; Cass. 16 juni 1972, Pas., I, 951; Cass., 2 januari 1969, Pas., I, 386, evenals de besluiten volgens advocaat-generaal Colard).

Artikel 8/1, §3, lid 4 KB nr. 4, genomen ter uitvoering van artikel 76, §1, lid 3 W.Btw voorziet in een inhouding als een belastingschuld geen schuldbordering vormt die geheel of gedeeltelijk zeker, opeisbaar en vaststaand is, waarbij deze inhouding geldt als bewarend beslag onder derden tot het geschil definitief wordt beëindigd op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest.

Door deze reglementering bevindt de onderneming zich in de onmogelijkheid om betaling van zijn teruggaaf te verkrijgen gedurende de tijd dat de inhouding loopt. Deze onmogelijkheid tot ageren, die uit de wet voortspruit, verantwoordt op voldoende wijze, aldus de rechter, de schorsing van de verjaringstermijn van het belastingkrediet tot op de datum van opheffing van het fiscaal geschil (Rb. Brussel, 25 april 2003, rolnr. 2000/6966/A, punt 3, 5de lid van de motivering).

Volgens de rechtbank kan niet aan de onderneming tegengeworpen worden dat de fiscale betwisting op kunstmatige wijze zou gehandhaafd geweest zijn, vermits onderzoek van de conclusies van de onderneming en van de voorgelegde stukken duidelijk aantoon dat de onderneming geloofde in het feit dat de betwisting een administratieve beëindiging zou kennen en dat ze met het oog daarop gewacht heeft alvorens een juridische procedure aan te vangen. Artikel 8/1, §3, lid 4 KB nr. 4 beoogt, zonder onderscheid, zowel de administratieve als de juridische beëindiging van het geschil.

Deze uitspraak, die ongetwijfeld nog veel stof zal doen opwaaien, aanvaardt bijgevolg niet dat er verjaring kan ingetreden zijn door de inhouding van een belastingkrediet, zoals voorzien in het artikel 8/1, §3, lid 4 KB nr. 4.

Stippen we nog aan dat deze uitspraak niet wordt gewijzigd door het feit dat de wettelijke verjaringstermijnen werden gewijzigd door de wet die op 15 maart 1999 in werking getreden is.

14. Kan de inning van een verjaarde schuld afgedwongen worden?

De verplichting waarvoor het achtervolgingsrecht is verjaard, is een natuurlijke verplichting waarvan de nakoming niet meer kan worden afgedwongen (Cass., 24 september 1981, R.W., 1982-1983, p. 1051-1052 – PAS. 1982, I, 152.2013). Dit arrest van het Hof van Cassatie bevestigt de doctrine dat de gedwongen betaling van een verjaarde schuld geen vrijwillige prestatie is en dus recht geeft op teruggave.

Wanneer de betaling van de verjaarde schuld door de schuldenaar en de erkenning van de natuurlijke verbintenis door de schuldenaar onder dwang zijn verricht, geeft deze betaling enerzijds recht op teruggave en anderzijds bindt de verbintenis tot nakoming van de natuurlijke verbintenis de schuldenaar niet (Cass., 29 november 2013, C120540F-C120544F).

Daarentegen heeft de vrijwillige betaling, zelfs door onwetendheid, van een verjaarde schuld geen recht op de uitoefening van een recht op teruggaaf (Cass., 25 september 1970, Pas., 1971, I, 65), uitgenomen in de hypothese dat de betaling werd verricht zonder enige voorafgaande erkenning (Cass., 6 maart 2006, S.05.0026.N).

HOOFDSTUK 4 - Stuiting van de verjaringstermijn

1. Begrip

[Artikel 83, §1 W.Btw](#) behandelt de wijzen van stuiting van de verjaringstermijn.

Vooraleer tot bespreking hiervan over te gaan wordt benadrukt dat de stuiting van de verjaring, in tegenstelling tot de schorsing van de verjaringstermijn die de verlopen termijn behoudt, tot gevolg heeft dat de reeds gelopen termijn van de verjaring volledig weggeveegd wordt en dat een nieuwe verjaringstermijn begint te lopen. Ingevolge [artikel 83, §1, lid 1 W.Btw](#) wordt een nieuwe verjaringstermijn van vijf jaar verkregen vanaf de laatste stuiting zelfs als de oorspronkelijke verjaring twee ¹ of drie kalenderjaren was na de opeisbaarheid ². Deze termijn vangt aan vanaf de dag na de dag waarop de oorzaak van de stuiting zich voordeed.

Volgens het hof van beroep van Luik wordt de verjaringstermijn van invordering wettelijk gestuit als een dwangbevel wordt betekend binnen de termijn, na een eerder origineel dwangbevel. De betekening van dit tweede dwangbevel is geldig als er een kopie van het origineel dwangbevel is bijgevoegd dat gemotiveerd was door het proces-verbaal van de regularisatie ³. Noteer dat de inschrijving in het innings- en invorderingsregister ⁴ sinds 01.04.2019 het dwangbevel vervangen heeft.

Bij afwezigheid van een dwangbevel is een inhouding van een belastingkrediet niet voldoende om de verjaring te stuiten. De opstelling van een regularisatieopgave en de opstelling van een proces-verbaal zijn niet voldoende. Wanneer er geen akkoord is moet een dwangbevel altijd betekend worden, zelfs wanneer de verschuldigde sommen al werden ingehouden ⁵.

Ingevolge een nieuwe administratieve organisatie voorziet de wet van 26 november 2018 in de oprichting van een uitvoerbare titel – het innings- en invorderingsregister – ter vervanging van het dwangbevel teneinde over te gaan naar een geautomatiseerd systeem. Het innings- en invorderingsregister, dat een authentieke akte is, zal voortaan, in de plaats van het dwangbevel, het administratieve vermoeden van wettigheid en de uitvoering van ambtswege uitdrukken.

Net als het dwangbevel (zie Cass., 9 maart 2006, AR nr. C.04 0284.N en [Cass., 16 oktober 2008, AR nr. C.06 0433.F](#)) maakt het innings- en invorderingsregister dus de uitvoerbare titel uit voor de invordering van de fiscale schuld en concretiseert het de schuld.

In tegenstelling tot het dwangbevel, dat een individuele uitvoerbare titel is, is het innings- en invorderingsregister evenwel een algemene lijst die periodiek en op een geautomatiseerde wijze wordt opgemaakt en die de identificatie van de verschillende belastingschuldigen evenals het bedrag van de belasting, interessen, fiscale boeten en toebehoren bevat die nog door elk van hen zijn verschuldigd. Het betreft dus in beginsel een algemene uitvoerbare titel aangezien het de fiscale schulden van verschillende belastingschuldigen bevat, zelfs al verhindert niets dat een innings- en invorderingsregister, in bijzondere omstandigheden, slechts een enkele fiscale schuld bevat⁶.

Hoewel de innings- en invorderingsregisters inzake btw in principe op een geautomatiseerde wijze worden opgemaakt, is er geen enkele wettelijke bepaling die verbiedt dat een dergelijk register, in bijzondere omstandigheden, manueel zou worden opgemaakt, zoals dit ook kan voorkomen met het kohier inzake inkomstenbelastingen⁷.

De innings- en invorderingsregisters:

- kunnen het voorwerp uitmaken van verbeteringen (verbeterende innings- en invorderingsregisters) wanneer de in het register opgenomen bedragen moeten worden herzien (bv. in geval van materiële vergissingen bij het opmaken van het innings- en invorderingsregister)⁸;
- worden opgemaakt en uitvoerbaar verklaard door de administrateur-generaal van de Administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde (taxatiediensten) of door de door hem gedelegeerde ambtenaar⁹.

[1 Artikel 81bis, §2 W.Btw.](#)

[2 Artikel 81bis, §1, lid 1 W.Btw.](#)

[3 Luik, 6 november 2013, rolnr. 2012/RG/241.](#)

[4 Zie de wet van 26.11.2018 \(BS, 04.12.2018\) tot vervanging van het dwangbevel.](#)

[5 Antwerpen, 2 februari 2017, rol nr. 16/481/A.](#)

[6 Memorie van Toelichting, 26 september 2018, Kamer, 5^{de} zitting van de 54^{ste} legislatuur, 2017-2018, DOC 54 3277/001.](#)

[7 Circulaire 2019/C/33 van 25 april 2019.](#)

[8 Artikel 85, §1, 2de lid W.Btw van toepassing vanaf 1 april 2019.](#)

[9 Artikel 85, §2, 1ste lid W.Btw van toepassing vanaf 1 april 2019.](#)

2. Mogelijkheden van stuiting van de verjaringstermijn

[Artikel 83, §1, 1ste lid, W.Btw](#) verwijst naar de artikelen 2244 en volgende Burgerlijk Wetboek, met uitsluiting van artikel 2244, §2.. Lezing van deze artikelen verstrekkt ons inzicht in de mogelijkheden van stuiting van de verjaringstermijn.

Uit artikel 83 W.Btw volgt dat de stuitende werking van de afstand van de verlopen tijd der verjaring zowel ten aanzien van de voldoening als ten aanzien van de teruggaaf van de belasting, de interessen en de administratieve geldboeten door het enkele feit van die afstand verkregen is, zonder dat hij gepaard moet gaan met de erkenning van de rechten van de schuldeiser.

2.1. Stuiting door de schuldeiser

Artikel 2244 van het B.W. preciseert welke handelingen de schuldeiser kan ondernemen teneinde de verjaring te stuiten:

- dagvaarding voor het gerecht;
- een bevel tot betaling, d.w.z. een deurwaardersexploit ingevolge een uitvoerbare titel, zijnde de inschrijving in het innings- en invorderingsregister¹ inzake btw; de inschrijving in het innings- en invorderingsregister is de eerste akte van de rechtstreekse vervolgingen en anders een verjaringstuitende akte in de zin van artikel 2244 Burgerlijk Wetboek, zelfs indien het om een betwiste belastingschuld gaat². Vanzelfsprekend moet de inschrijving verricht worden vooraleer de verjaringstermijn verstrekken is³;
- een beslag;
- betekend aan de schuldenaar.

Volgens het hof van beroep te Luik is het dwangbevel een administratieve akte die kan ingehouden worden door de overheid wanneer ze vaststelt dat ze geen rekening kon houden met argumenten van de belastingplichtige die de Administratie niet had ontvangen binnen de toegelaten termijn.⁴

De datum van opeisbaarheid, bedoeld in [artikel 81bis W.Btw](#), komt overeen met het ontstaan van het recht op aftrek, namelijk de datum van de indiening van de aangifte waarin de uitoefening van het recht op aftrek is gebeurd. Indien een aangifte werd ingediend op 14 mei 2022, zodanig dat de verjaring pas op 31 december 2025 optreedt, onderbreekt een stuitingsdaad voorafgaand aan die datum de verjaringstermijn op geldige wijze, bij toepassing van [artikel 85 W.Btw](#).

Wanneer een administratief verzoek tot teruggaaf wordt ingediend loopt de verjaring niet tot zolang de Administratie geen uitspraak heeft gedaan betreffende het verzoek, ingevolge artikel 14 KB nr. 4 van 29 november 1969 m.b.t. de teruggaven inzake btw). Wanneer bijgevolg, vooraleer het derde kalenderjaar verstrijkt, volgend op dit van de kennisgeving bij ter post aangetekende brief van de beslissing waarbij de bij de Administratie ingediende aanvraag tot teruggaaf wordt verworpen, een vordering in rechte wordt ingesteld, is dit tijdig⁵.

Volgens het Hof van Cassatie kan de uitvoering van een bevelschrift tot betaling enkel gestuit worden door een gemotiveerd verzet, ingesteld door de belastingplichtige⁶.

We merken op dat de tekst van [artikel 83, §1 W.Btw](#) werd gewijzigd vanaf 9 april 2018 door artikel 86 van de wet van 26 maart 2018⁷.

In het Belgisch Staatsblad van 1 juli 2013 is de wet van 23 mei 2013 tot wijziging van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek verschenen teneinde een verjaringsstuitende werking te verlenen aan de ingebrekestellingsbrief van de advocaat, van de gerechtsdeurwaarder of van de persoon die krachtens [artikel 728, §3 van het Gerechtelijk Wetboek](#) in rechte mag verschijnen.

Deze wetswijziging had ook fiscale gevolgen. In zowel het WIB 92 als het W.Btw werd en wordt voor de regeling van de stuiting van de verjaring verwezen naar voormeld artikel 2244 BW. Het betreft de [artikelen 443bis, §2 WIB 92 en 83, §1 W.Btw](#). De wijziging van artikel 2244 BW beïnvloedde dus de stuiting van de verjaring in fiscale zaken⁸.

De wijziging van artikel 83, §1, tweede lid van het W.Btw beoogt enerzijds het woord “toepassing” te vervangen door het woord “vestiging” dat reeds in andere bepalingen van het Wetboek wordt gebruikt en voegt anderzijds het woord “inning” in naast het woord “invordering”. In de nieuwe organisatie van de Federale Overheidsdienst Financiën heeft de bevoegdheid met betrekking tot de invordering van de belasting een beperktere draagwijdte, die zich onderscheidt van de bevoegdheid inzake de inning, beiden behorend tot de taken die toevertrouwd zijn aan de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering. De huidige schorsende werking van de verjaring wordt uitgebreid tot de rechtsgedingen met betrekking tot de inning van de interesses en de fiscale boeten⁹.

[Artikel 83, §2 W.Btw](#) voegt er, inzake btw, kennisgeving van de aanmaning tot betaling en vanaf 1 april 2019 de kennisgeving van de maning tot betalen op de wijze als bedoeld in [artikel 85, §5 W.Btw](#), aan toe (zie [2.9. Kennisgeving of betekenis van het dwangbevel](#)).

We herinneren eraan dat de inschrijving in het innings- en invorderingsregister¹⁰ (tot 1 april 2019: het dwangbevel) in btw-zaken is:

- een taxatietitel waarin de belastingschuld wordt geconcretiseerd bij gebrek aan spontane en onvoorwaardelijke betaling van de verschuldigde belasting;
- een handeling die geldt als uitvoerbare titel die noodzakelijk is voor de invordering van die belastingschuld.

Het dwangbevel (thans: de inschrijving in het innings- en invorderingsregister), dat ter kennis wordt gebracht van degene die men wil beletten de verjaring te verkrijgen, is een van de wijzen waarop de verjaring in de zin van artikel 2244 Burgerlijk Wetboek kan worden gestuit¹¹.

De verjaring is, behoudens een nieuwe stuiting van de verjaring, tegen de Staat verkregen vijf jaar na de kennisgeving van het dwangbevel (thans: de inschrijving in het innings- en invorderingsregister), tenzij een rechtsging hangende is¹².

Dit rechtsging kan bestaan in het verzet van de belastingplichtige, dat de opschoring van de uitvoerbare kracht van het dwangbevel (thans: de inschrijving in het innings- en invorderingsregister) tot gevolg heeft, en waaruit volgt dat de

verjaring tijdens de gehele duur ervan, tegen de Staat niet is verkregen ¹³.

Voorbeeld

Dit voorbeeld werd gehaald uit een arrest van het hof van beroep te Brussel (Brussel, 18 juni 2020, gepubliceerd in J.D.F., 2020, p. 213 e.v.). Voor het hof van beroep heeft SPRL G. op basis van de artikelen 81 en 81bis, §1, eerste alinea, W.Btw, de verjaringstermijn van drie jaar ingeroepen voor de vordering tot terugvordering van de betwiste btw, die volgens haar op 31 december 2009 was verkregen, bij gebrek aan regelmatige stuiting door de wettelijke kennisgeving als bedoeld in artikel 85 van vermeld wetboek.

De geregulariseerde btw heeft betrekking op facturen die zijn uitgeschreven voor de periode januari tot november 2006.

De onderneming betoogt dat het dwangbevel waartegen verzet is aangetekend, voor het eerst is betekend op 26 april 2010, tegelijk met de betekening van een betalingsbevel, bij deurwaardersexploit, dat wil zeggen na het verstrijken van de termijn van drie jaar en na het verstrijken van de verjaringstermijn voor de terugvordering.

Het hof van beroep te Brussel stelt vast dat de Staat niettemin afschriften heeft overgelegd van de kennisgevingen van de betwiste btw-restrictie bij aangetekende brief gericht aan de BVBA G. op het exacte adres van haar maatschappelijke zetel, een eerste keer op 7 december 2009 en een tweede keer op 16 december 2009, alsook de bewijzen van de aangetekende zendingen.

De lijst van ingeschreven stukken die op 7 december 2009 door de administratie werd neergelegd en die het poststempel en het etiket met de 'streepjescode' draagt, vermeldt inderdaad als geadresseerde de BVBA G., op het exacte adres van haar maatschappelijke zetel, Boulevard de ... Brussel, (net als dat van de op 16 december 2009 gedeponeerde aangetekende zendingen) en in het vak 'aard van het voorwerp' van de eerste lijst, die door het postkantoor moet worden ingevuld, wordt vermeld 'Notif.309112027633 (d.w.z. het nummer van de aangemelde beperking) 464770451 (d.w.z. de referentie van de staat)'.

Volgens het hof van beroep heeft de Staat aldus rechtens genoegzaam bewezen dat de litigieuze beperking wel degelijk bij twee aangetekende brieven was aangemeld vóór het verstrijken van de verjaringstermijn van drie jaar.

Door de kennisgeving bij aangetekende brief van de betwiste btw-beperking is de verjaringstermijn voor de invordering van het krachtens de betwiste btw-beperking verschuldigde dus regelmatig gestuit, overeenkomstig het bepaalde in artikel 85, lid 2, W.Btw.

De verjaringstermijn voor terugvordering binnen de termijn van drie jaar is niet verstreken, aangezien deze naar behoren is gestuit door de betekening van het bevel tot betaling bij deurwaardersexploit van 26 april 2010. Het verloop van de verjaringstermijn werd vervolgens geschorst door de gerechtelijke procedure, te weten het bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel ingestelde verzet, door een verzoekschrift op tegenspraak en de bijlage daarbij, neergelegd ter griffie van deze rechtbank op 29 oktober 2010, tot op heden, na de neerlegging van het verzoekschrift in hoger beroep op 15 september 2014, en dit overeenkomstig artikel 83, §1, W.Btw.

Ingevolge een nieuwe administratieve organisatie voorziet de wet van 26 november 2018 in de oprichting van een uitvoerbare titel (het innings- en invorderingsregister) ter vervanging van het dwangbevel teneinde over te gaan naar een geautomatiseerd systeem.

Artikel 85, §5, nieuw W.Btw verleent een verjaringsstuitende werking aan de kennisgeving bij aangetekende brief van de aanmaning tot betaling, vergezeld van een afschrift van het innings- en invorderingsbericht. Door deze bepaling worden de belangen van de Schatkist gevrijwaard wanneer de fiscale schuld niet is aangezuiverd bij het naderen van het einde van de verjaringstermijn, waarbij eveneens de gerechtskosten worden beperkt in het belang van de schuldenaar en het administratieve werk wordt vereenvoudigd ¹⁴.

De kennisgeving, bij aangetekende brief, van een aanmaning tot betaling van de in een uitvoerbaar verklaard innings- en invorderingsregister opgenomen btw-schuld, samen met een afschrift van het innings- en invorderingsbericht, stuit de verjaring van de invordering van deze schuld ¹⁵. Deze kennisgeving maakt het voor de ontvanger mogelijk om de verjaringstermijn te stuiven bij het naderen van het einde van de verjaringstermijn, waarbij eveneens de gerechtskosten worden beperkt in het belang van de belastingschuldige.

De afgifte van het stuk aan de post (huidige aanbieder van de universele postdienst) geldt als kennisgeving vanaf de 3de daaropvolgende werkdag.

Deze kennisgeving wordt verzonden bij aangetekende brief aan de in België of in het buitenland gevestigde bestemming.

Wanneer de bestemming, natuurlijke persoon, geen gekende woonplaats (meer) heeft in België of in het buitenland, wordt de kennisgeving per aangetekende brief verzonden naar de Procureur des Konings te Brussel ¹⁶.

De Rechtbank beschouwt ook de ondertekening van een regularisatieopgave als een verjaringsstuitende akte ¹⁷.

De loutere vermelding op de uittreksels in de btw-rekening-courant kunnen als dusdanig niet beschouwd worden als een valabile, overeenkomstig artikel 2248 B.W. verjaringsstuitende, schulderkenning vanwege de Belgische Staat. Bijgevolg is de in de aangifte van het tweede kwartaal 2001 gevraagde teruggaaf van het krediet voortvloeiende uit de aangifte met betrekking tot het derde kwartaal 1995 verjaard ¹⁸.

De tekst van artikel 83, §3 W.Btw werd gewijzigd vanaf 9 april 2018 door artikel 86 van de wet van 26 maart 2018 ¹⁹.

Het aangepaste artikel 83, §3 van het W.Btw bepaalt voortaan dat de strafrechtelijke vervolging betreffende de misdrijven die door de artikelen 73 en 73bis W.Btw strafrechtelijk worden bestraft, de schorsing tot gevolg heeft van de verjaring van de vordering tot voldoening van de belastingschuld – belasting, interesten en fiscale geldboeten – die uit deze misdrijven resulteert.

Deze nieuwe oorzaak van schorsing van de verjaring kan zich uiteraard voordoen samen met de andere opschortende of stuitende oorzaken van de verjaring, onder meer deze bepaald in het eerste en het tweede lid van artikel 83, §1 van het Wetboek, waarbij ze in voorkomend geval samen uitwerking hebben²⁰.

1 Zie de wet van 26.11.2018 (BS, 04.12.2018) tot vervanging van het dwangbevel, opgenomen in de Circulaire 2019/C/33 van 25 april 2019.

2 Antwerpen, 30 september 2008.

3 Gent, 29 oktober 2013, rolnr. 2004/AR/305.

4 Luik, arrest van 31 mei 2017, rol nr. 2015/RG/400.

5 Brussel, 2 februari 2012, rol nr. 2008/AR/2530.

6 Cass., 2 april 2009, rol nr. F.07.0070.F.

7 BS 30.03.2018, - 2^{de} ed., p. 31620.

8 Zie Memorie van Toelichting, 11 december 2017, wet inzake betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, Kamer, 5^{de} zitting van de 54^{ste} legislatuur, DOC 54 2839/001.

9 Zie Memorie van Toelichting, 11 december 2017, wet inzake betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, Kamer, 5^{de} zitting van de 54^{ste} legislatuur, DOC 54 2839/001.

10 Zie de wet van 26.11.2018 (BS, 04.12.2018) tot vervanging van het dwangbevel.

11 Cass., 16 oktober 2008, rol nr. C.06.0433.

12 Luik, 10 juni 2016, rol nr. 2013/RG/1005.

13 Luik, 10 juni 2016, rol nr. 2013/RG/1005.

14 Memorie van Toelichting, 26 september 2018, Kamer, 5^{de} zitting van de 54^e legislatuur, 2017-2018, DOC 54 3277/001, opgenomen in de Circulaire 2019/C/33 van 25 april 2019.

15 Artikelen 83, §2 en 85, §5 W.Btw van toepassing vanaf 1 april 2019.

16 Circulaire 2019/C/33 van 25 april 2019.

17 Rb. Bergen, 4 september 2008.

18 Rb. Gent, 19 januari 2005, FJF, nr. 2006/58.

19 BS, 30.03.2018 – 2^{de} ed., p. 31620.

20 Zie Memorie van Toelichting, 11 december 2017, wet inzake betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, Kamer, 5^{de} zitting van de 54^{ste} legislatuur, DOC 54 2839/001.

2.2. Uitstel van de verjaring van 5 jaar te rekenen vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het innings- en invorderingsregister

Wanneer de btw-schuld wordt opgenomen in een uitvoerbaar verklaard innings- en invorderingsregister, is de verjaring van de vordering tot voldoening van deze schuld voortaan slechts verkregen na het verstrijken van een termijn van vijf jaar vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het innings- en invorderingsregister¹.

Het gaat dus om een uitstel van het verstrijken van de (oorspronkelijke) verjaringstermijn zoals bepaald door artikel 81bis W.Btw. Wanneer een btw-schuld dus bijvoorbeeld oorspronkelijk verjaart op 31 december 2020 maar is opgenomen in

innings- en invorderingsregister uitvoerbaar verklaard op 10 juni 2019, is de verjaring van deze btw-schuld verkregen op 10 juni 2024.

Het uitstel van het verstrijken van de verjaringstermijn van de btw-schuld vindt dus plaats op de dag waarop het innings- en invorderingsregister, waarin zij is opgenomen, uitvoerbaar wordt verklaard, ongeacht de datum waarop het innings- en invorderingsbericht is verzonden aan de belastingschuldige.

Dit uitstel van het verstrijken van de verjaringstermijn:

- vindt slechts plaats voor zover de opname van de btw-schuld in een uitvoerbaar verklaard innings- en invorderingsregister gebeurt voor het verstrijken van de (oorspronkelijke) verjaringstermijn van deze schuld¹. Een btw-schuld die reeds verjaard zal zijn op het **ogenblik van haar opname in een uitvoerbaar verklaard innings- en invorderingsregister zal dus verjaard blijven**;
- vormt geen beletsel dat deze verjaringstermijn van 5 jaar te rekenen vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het innings- en invorderingsregister eveneens zou worden gestuit of geschorst overeenkomstig [artikel 83 W.Btw](#)².

[1 Artikel 85, §4 W.Btw van toepassing vanaf 1 april 2019.](#)

[2 Circulaire 2019/C/33 van 25 april 2019.](#)

2.3. Stuiting door de schuldenaar

2.3.1. Principe

De bedoelde stuiting kan worden veroorzaakt door een door de belastingplichtige onderschreven schuldbekentenis, bv. de indiening door een belastingplichtige van een periodieke btw-aangifte, die behoorlijk ingevuld en ondertekend werd. Dit wordt als een uitdrukkelijke schuldbekentenis beschouwd.

De schuldbekentenis kan ook stilzwijgend zijn: bv. een aanvraag tot een afbetalingsplan bij de btw-onvanger of vrijwillige betaling van de schuld. Evenwel kan een inhouding van voor teruggaaf vatbare sommen, zoals bedoeld in [artikel 81 KB nr. 4](#), niet beschouwd worden als een vrijwillige betaling.

De handtekening op een regularisatieopgave onderbreekt ook de verjaringstermijn, maar enkel voor de onderdelen die zijn opgenomen in deze regularisatie¹.

Volgens de rechtbank geldt een vraag om uitstel van betaling, zonder enig voorbehoud geformuleerd, als een verjaringsstuitende schulderkenning en gelden de vrijwillige betalingen, verricht zonder voorbehoud, als stilzwijgende schulderkenningen². Met vrijwillige betaling wordt bedoeld een betaling zonder dwang vanwege de Administratie en voor elke vervolging.

Recentelijk wordt de opname van een bedrag aan verschuldigde btw in de jaarrekening en/of balans door de rechtspraak ook beschouwd als een uitdrukkelijke schriftelijke erkenning van btw-schuld die de verjaring stuit³. Dit wordt bevestigd door een arrest van het hof van beroep te Antwerpen waar een belastingplichtige eveneens in de balans en in de jaarrekening een btw-schuld had opgenomen⁴. Tot dezelfde conclusie kwam het hof van beroep te Bergen⁵.

Het Hof van Cassatie bevestigt eveneens deze stelling: de erkenning van het recht van hem tegen wie de verjaring loopt stuit de verjaring. De erkenning van het recht van degene tegen wie de verjaring loopt, is een vrijwillige handeling. De naleving van een wettelijke verplichting staat een vrijwillige handeling niet in de weg.

[1 Brussel, 12 september 2012, rolnr. 2009/AR/1378.](#)

[2 Rb. Gent, 17 januari 2007.](#)

[3 Tussenarrest Antwerpen, 13 oktober 2009, rolnr. 2008/AR/1615; Rb. Gent, 16 maart 2009, rolnr. AR 06/4001/A en Rb. Hasselt, 12 december 2007, rolnr. AR 05/97/A – Rb. Antwerpen, 24 november 2010, rolnr. 09/7335/A.](#)

[4 Antwerpen, 6 maart 2012, rolnr. 2011/AR/727.](#)

[5 Bergen, 27 april 2012, rolnr. 2007/145.](#)

2.3.2. Indiening van schuldvordering – Faillissement

Inzake een gefailleerde vennootschap besluit het hof van beroep te Brussel dat, door de indiening van de verklaring van schuldvordering en vervolgens door de toelating van deze schuldvordering door de curator, welke gelijkstaat met een schulderkenning in de zin van artikel 2248 Burgerlijk Wetboek, de verjaring enerzijds geldig werd gestuit tegenover de gefailleerde vennootschap, en bij uitbreiding tegenover de coöperatieleden, hoofdelijke schuldenaars van de maatschappelijke schulden van de vennootschap, op basis van artikel 352 Wetboek van Vennootschappen. Anderzijds werd de verjaring opgeschort tijdens de vereffening van het faillissement, tot op de dag van de afsluiting van het faillissement. Vervolgens beschikte de staat vanaf deze datum over een termijn van vijf jaar om de betwiste belastingen te innen. De betekening van de betwiste dwangbevelen (thans: inschrijving in het innings- en invorderingsregister), die binnen deze termijn plaatsvond, aan een van beide vennoten, die hoofdelijk aansprakelijk zijn, heeft overeenkomstig artikel 2249 Burgerlijk Wetboek wel degelijk de verjaring tegen hen beiden gestuit. Tot slot werd, naar aanleiding van een verzet tegen een dwangbevel (thans: inschrijving in het innings- en invorderingsregister), de loop van de verjaring opgeschort in afwachting van een beslissing die in kracht van gewijsde is gegaan¹.

1 Brussel, 25 november 2009, rolnr. 2007/AR/2645.

2.3.3. Afstand van de verlopen tijd der verjaring

Artikel 83, §1, lid 1 W.Btw vermeldt dat, zowel ten aanzien van de voldoening als ten aanzien van de teruggaaf van de belasting, de intresten en de administratieve geldboeten, de verjaring wordt gestuit op de wijze en onder de voorwaarden bepaald bij de artikelen 2244 en volgende Burgerlijk Wetboek, met uitsluiting van artikel 2244, §2, terwijl in artikel 83, §2 W.Btw wordt vermeld dat de afstand van de verlopen tijd der verjaring en de betekening om de betaling te verrichten op de manier voorzien in artikel 85, §5, ten aanzien van de gevolgen wordt gelijkgesteld met de hiervoor vermelde stuiting.

De belastingplichtige/schuldenaar kan bijgevolg, om de verjaring te stuiten, tevens afstand doen van de verlopen tijd der verjaring, bij toepassing van artikel 83, §2 W.Btw. Uiteraard dient deze verzaking, om geldig te zijn, verricht te worden vooraleer de verjaring werkelijk ingetreden is. Artikel 2220 van het Burgerlijk Wetboek laat noch aan de administratie noch aan de schuldenaar toe om te verzaken aan de verkregen verjaring inzake belastingen, gezien de rechtspraak van het Hof van Cassatie (Cass. 3 februari 1950, Pas., 1950, I, 382). Dergelijke verzaking aan de verlopen tijd van de verjaring verandert niets aan de toestand van de Administratie: dit is enkel een administratieve handeling die geen enkele wijziging teweegbrengt aan het patrimonium van de schuldenaar.

Wanneer de verzaking getekend werd voorafgaand aan het einde van de verjaringstermijn kan het hof van beroep van Antwerpen enkel vaststellen dat er voor de verlopen termijn der verjaring geldig afstand werd gedaan met betrekking tot een vennootschap, betreffende het jaar 2007, waar de handtekening van de bestuurder werd geplaatst op 5 oktober 2010¹.

De hier bedoelde verzaking aan de op verjaring verlopen termijn dient inzake de gevolgen ervan gelijkgesteld te worden met een verjaringsstuitende akte, die niet gepaard hoeft te gaan met een erkenning van de rechten van de schuldeiser².

Volgens het hof van beroep van Luik is de verzaking aan de gelopen verjaringstermijn een administratieve akte die, op zich, via een algemene volmacht kan worden verricht, in tegenstelling tot een fiscaal akkoord dat de belastingplichtige definitief vastlegt³.

De afstand van verjaring kan ook verricht worden door een volmachtdrager. De Rechtbank beslist over de libellering van de volmacht. In een bepaald geval bleek dat de volmachtdrager de bevoegdheid kreeg om de naheffingsopgaven of andere stukken geldig en bindend te ondertekenen. De Administratie mocht er vanzelfsprekend van uitgaan dat de lasthebber, wanneer hij het akkoord ondertekende, vooraf overleg had gepleegd met zijn lastgever. Hieruit volgt dat het litigieuze akkoord dan ook binnen het mandaat werd afgesloten⁴.

De erkenning van de schuld door een van de hoofdelijke schuldenaars stuit de verjaring tegen alle overige. In een driepartijenverhouding tussen de borg (een bank), de schuldeiser van de btw (de Belgische Staat) en de hoofdschuldenaar (de vertegenwoordiger in België van de buitenlandse belastingplichtige) is de btw-belastingplichtige zelf geen partij. De hoofdelijkheid tussen de bank en de vertegenwoordiger, op basis van de hoofdelijke borgtocht enerzijds, en de hoofdelijkheid tussen de vertegenwoordiger en de btw-belastingplichtige, ingevolge artikel 55 W.Btw, zijn volledig gescheiden hoofdelijkheden⁵.

Er volgt uit artikel 83 W.Btw dat de afstand van de verlopen termijn der verjaring zowel voor de inning als voor de teruggaaf van de btw, intresten en fiscale geldboeten, verworven is door het feit van deze verzaking zonder dat ze moet vergezeld zijn van een schulderkentenis inzake de rechten van de schuldeiser⁶.

In een geval voorgelegd aan het hof van beroep van Luik oordeelde de Administratie dat een onderneming, door toedoen van haar raadgever, een verzaking aan de gelopen termijn had ondertekend op datum van 3 december 2010, zodat de verjaring geldig werd onderbroken bij toepassing van [artikel 83, §2 W.Btw](#) en de verjaring niet was ingetreden bij de betekening van het dwangbevel (thans: innings- en invorderingsregister) uitgereikt op datum van 2 april 2012 en ter uitvoering ondertekend op 4 april daaropvolgend door de gewestelijke directeur.

De onderneming betoogde dat de verjaring niet geldig werd gestuit met als reden dat haar raadgever niet beschikte over een speciaal mandaat om een stuiting van de gelopen termijn der verjaring te ondertekenen.

Het hof van beroep van Luik stelt vast dat de onderneming haar verdediging had toevertrouwd aan haar raadgever zowel tijdens de administratieve fase als tijdens de juridische fase, terwijl er verschillende contacten zijn geweest tussen de volmachtdrager en de Fiscale administratie.

De advocaat, die in de loop van de fiscale controle optreedt om mee te delen dat de belastingplichtige niet akkoord gaat met de door de Fiscale administratie voorgestelde regularisatie, heeft op zijn minst een stilzwijgend algemeen mandaat.

Daaruit volgt dat de verjaring niet is verworven. Het volstaat, om erkenning van het afstand doen van de verlopen tijd van de verjaring, die doeltreffend is, dat de erkenning van het recht van vervolging van de schuldeiser wordt uitgevoerd door de persoon die zo'n rechtshandeling mag stellen, en dit zonder dat hij gepaard moet gaan met de erkenning van de rechten van de schuldeiser⁷.

Een arrest van het hof van beroep te Antwerpen bevestigt dat, wanneer een btw-controle afgesloten wordt op basis van een akkoord waarin de belastingplichtige een verzaking aan de gelopen verjaringstermijn ondertekent met betrekking tot de verschuldigde btw en niet voor de boetes, de verjaring enkel gestuit wordt ten aanzien van de btw en niet ten aanzien van de boetes⁸.

[1 Antwerpen, 8 september 2015, rolnr. 2013/AR/3383.](#)

[2 Cass., 2 april 2009.](#)

[3 Luik, 13 april 2016, rolnr. 2014/RG/320.](#)

[4 Antwerpen, 10 maart 2009.](#)

[5 Brussel, 2 september 2010, rolnr. 2007/AR/3071.](#)

[6 Cass., 2 april 2009, rolnr. F.07.0070.F.](#)

[7 Luik, 13 april 2016, rolnr. 2014/RG/320.](#)

[8 Antwerpen, 31 januari 2017, rolnr. 2015/AR/1585.](#)

2.3.4. Inschrijving van een btw-schuld in de jaarrekening

De vermelding van een betwiste schuld in de bilan en de jaarrekening, telkens afgesloten op 31 december van de jaren 1992 tot 1997, zoals goedgekeurd door de respectievelijke algemene vergaderingen, en voor de laatste keer in 1998 voor het boekjaar 1997, vertegenwoordigen vanaf dan schulderkentenissen die geldig de verjaringsperiode onderbroken hebben. De betwiste schuld is dus niet verjaard in maart 2000, op het ogenblik dat de invordering een aanvang nam, en ook niet in 2001, op het ogenblik van de betekening van het dwangbevel¹ (thans: innings- en invorderingsregister).

Het Hof van Cassatie is het hiermee eens. De erkenning van het recht van degene die de verjaring inroeft, is een vrijwillige daad. De eerbied voor een wettelijke verplichting, zoals de wettelijke verplichting om een schuld op te nemen in de boekhouding van een onderneming, belet een vrijwillige handeling niet.²

Een interessant geval werd voorgelegd aan het hof van beroep van Bergen.³

De Administratie komt tijdens een controle tot de conclusie dat een belastbaar bedrag van 340.600 euro niet werd aangegeven door een belastingplichtige.

De belastingplichtige beweert dat het bedrag van 71.526 euro btw verjaard is omdat dit bedrag betrekking heeft op facturen uitgereikt in 2009, 2010 en 2012, terwijl die slechts ingevorderd worden in 2016.

De Administratie stelt dat door de geregelde en vrijwillige inschrijving van dit bedrag in de boekhoudrekeningen ‘40400 op te maken facturen’ en ‘451610 te regulariseren btw’, de belastingplichtige erkent schuldenaar te zijn van btw op het bedoelde zakencijfer van 340.600 euro.

Volgens het Hof van beroep van Bergen heeft de belastingplichtige, zonder voorbehoud, de verschuldigde btw-bedragen in zijn boekhouding ingeschreven, op een voortdurende en herhaalde manier, zodat hij op deze wijze geldig de verjaringstermijn heeft onderbroken bij elke inschrijving van deze schulden in zijn boekhouding.

1 Zie [Bergen, 27 april 2012, rolnr. 2007/145](#) en in dezelfde zin [Antwerpen, 13 oktober 2009, rolnr. 2008/AR/1615; Rb. Gent, 16 maart 2009, rolnr. 06/4001/A](#); Rb. Hasselt, 12 december 2007, rolnr. AR/05/97/A; [Rb. Antwerpen, 24 november 2010, rolnr. 09/7335/A](#); [Antwerpen, 6 maart 2012, rolnr. 2011/AR/727](#).

2 [Cass., 15 februari 2013, rolnr. F11.0020.N.](#)

3 Bergen, 31 maart 2021, rolnr. 2018/RG/785.

3. Samenvatting van de oorzaken van stuiting van de verjaringstermijn

De termijnen van drie jaar (gewone verjaringstermijn bedoeld in [artikel 81bis, §1, eerste lid, W.Btw](#)), van vier jaar, van zeven jaar (afwijkende termijnen voorzien in [artikel 81bis, §1, 3de lid, 1° tot 3° W.Btw](#), van tien jaar (afwijkende termijn voorzien in [artikel 81bis, §1, 4de lid W.Btw](#)) of van twee jaar (termijn voorzien in [artikel 81bis, §2, W.Btw](#) inzake de procedure voor onroerende goederen) zijn van toepassing zolang deze niet wordt stopgezet door een handeling waaraan de wet een stuitend effect toekent.

3.1. Oorzaken van stuiting inzake btw

De oorzaken van stuiting van de verjaringstermijnen inzake btw zijn op beperkende wijze opgesomd in [artikel 83 W.Btw](#) en [artikel 24 WMGI](#).

Inzake btw wordt de verjaring gestuít:

- op de wijze en onder de voorwaarden bepaald in de artikelen 2244 en volgende van het Burgerlijk Wetboek, met uitsluiting van artikel 2244, §2 ([artikel 83, §1, eerste lid W.Btw](#) en artikel 24, eerste lid, 1° WMGI);
- door de afstand van de verlopen tijd van de verjaring ([artikel 83, §2, W.Btw](#) en artikel 24, eerste lid, 2° WMGI);
- door de verzending bij aangetekende zending van een aanmaning tot betaling, waarin de gegevens van de schuldbordering volledig en ondubbelzinnig zijn opgenomen (artikel 24, eerste lid, 3° WMGI van toepassing vanaf 01.01.2020)
- alsook door de kennisgeving van het dwangbevel op de wijze als bedoeld in [artikel 85, §1 \(artikel 83, §2 W.Btw](#) zoals van toepassing vóór 01.04.2019).

De oorzaken van stuiting bedoeld in [artikel 83 W.Btw](#) stuiten de verjaring van de vordering tot voldoening en de vordering tot teruggaaf van de belasting, de nalatigheidsinteressen en de administratieve geldboeten als bedoeld in de [artikelen 81, 81bis, 82 en 82bis W.Btw](#).

De oorzaken van stuiting opgenomen in artikel 24 WMGI stuiten de verjaring van de vordering tot invordering van de belasting over de toegevoegde waarde, de nalatigheidsinteressen en de fiscale geldboeten opgenomen overeenkomstig de fiscale wetten in een uitvoerbaar verklaard innings- en invorderingsregister.

3.2. De oorzaken van burgerlijke stuiting van de verjaring

De stuiting van de verjaring wordt gemeenrechtelijk geregeld door de artikelen 2242 tot en met 2250 van het Burgerlijk Wetboek.

Volgende handelingen bedoeld in artikel 2244 en volgende van het Burgerlijk Wetboek stuiten de verjaring op het vlak van btw:

- handelingen verricht door de schuldeiser (voor zover betekend aan hem die men wil beletten de verjaring te verkrijgen):
 - een dagvaarding voor het gerecht ([artikel 2244, §1 BW](#))
 - een bevel tot betaling ([artikel 2244, §1 BW](#))
 - een beslag ([artikel 2244, §1 BW](#))
- handelingen verricht door de schuldenaar:
 - de erkenning van het recht van hem tegen wie de verjaring loopt ([artikel 2248 BW](#))

De Administratie houdt voor, in haar beslissing E.T. 37.157, dat de indiening van de btw-aangifte een vrijwillige schulderkentenis inhoudt van de belasting die erin werd opgenomen, zodat het aldus een akte van stuiting van verjaring is die de verjaringstermijn doet lopen te rekenen vanaf de datum van de werkelijke indiening van de aangifte.¹

Moet in de omgekeerde zin niet vastgesteld worden dat het uittreksel van de btw-rekening-courant dat periodiek opgemaakt wordt door de Administratie, met de vermelding voor de ontstane belastingkredieten voor de belastingplichtigen ‘In uw voordeel’ ook geen schulderkentenis uitmaakt?

Volgens het hof van beroep van Luik maken de rekeninguittreksels van de btw-rekening-courant die systematisch een overdracht van tegoed vermelden, een schulderkentenis, die de verjaringstermijn stuiten, bij toepassing van [artikel 2248 BW](#).²

Een belastingplichtige kan in zijn aangifte evenwel opnemen wat hij wil. Zolang de administratie de aangifte niet heeft nagezien, kan er geen sprake zijn van enige wilsbeschikking van de Belgische Staat en dergelijke schulderkentenis.³

¹ Beslissing nr. E.T. 37.157 van 15 december 1980 in Btw-Revue nr. 48, p. 291.

² [Luik, 28 juni 2019, 2018/RG/149](#).

³ Rb. Gent, 19 januari 2005, FJF 2006, nr. 2, p. 182.

HOOFDSTUK 5 - Schorsing van de verjaringstermijn

1. Principe

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Schorsing van de verjaringstermijn bij inhouding van het belastingkrediet

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 17 - Aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren en andere personen – Beroepsgeheim

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

1. Belgische wetgeving

HOOFDSTUK 1 - Verplichtingen en aansprakelijkheid van sommige openbare ambtenaren en andere personen

1. Principe – Schematische voorstelling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Bedoelde akten

3. Verplichtingen van de vervreemdende btw-belastingplichtige

4. Verplichtingen van de notaris en gelijkgestelden

5. Aansprakelijkheid bij openbare verkoop van roerende goederen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - Middelen om de belangen van de schatkist veilig te stellen

1. Wettelijk principe

Er is beslag onder derden in handen van de notaris op de bedragen en waarden die hij ingevolge de akte van vervreemding of hypothekstelling voor rekening van die belastingplichtige onder zich houdt als:

- bij aangetekende brief kennis werd gegeven van een inschrijving in het innings- en invorderingsregister ([art. 85, § 1, van het W.Btw.](#)) en
- aan de notaris de kennisgeving bedoeld in [art. 93quater van het W.Btw.](#) tijdig werd gezonden.

Indien, ingevolge het beslag onder derden, niet al de hypothecaire en verzetdoende schuldeisers kunnen worden betaald is de instrumenterende notaris verplicht de Btw-administratie (via het e-notariaat) hiervan in kennis te stellen bij toepassing van [art. 93quinquies, § 1, W.Btw.](#). Ook hiervoor heeft de notaris dezelfde aansprakelijkheid als vermeld in [4.3. Aansprakelijkheid van de notaris](#), met dien verstande dat de omvang van de aansprakelijkheid is beperkt tot het verschil tussen de verschuldigde btw, interessen en toebehoren vermeld in de kennisgeving en het bedrag dat werd betaald door middel van de sommen en waarden waarop beslag onder derden in handen van de notaris werd gelegd.

Daarna kan de ontvanger op het vervreemde of gehypothekeerde goed een wettelijke hypotheek doen inschrijven met voorrang ten overstaan van de verkrijger of hypothekhouder van dat goed bij toepassing van het derde lid van zelfde artikel.

2. Beslag onder derden in handen van de notaris

2.1. Principe

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2. Kennisgeving door de btw-ontvanger aan de notaris

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.3. Kennisgeving van een inschrijving in het innings- en invorderingsregister aan de belastingplichtige

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Gevolgen van het beslag onder derden

Indien er voldoende geld in handen van de notaris is wordt het deel ervan bestemd voor de kwijting van de belastingschuld overgemaakt op de postrekening van het bevoegde btw-ontvangkantoor. Is er onvoldoende geld, dan maakt de notaris een bericht op, zoals in bijlage II van het KB van 29 mei 2007 (B.S. 6 juni 2007) (voorheen het MB van 27 februari 2007, B.S., 28 februari 2007).

Daarenboven is bepaald in [artikel 93quinquies, § 3, laatste lid, van het W.Btw.](#) dat alle niet ingeschreven schuldvorderingen, waarvoor na de eerste werkdag volgend op de dag van het verlijden van de akte beslag wordt gelegd of verzet aangetekend, zonder uitwerking zijn t.o.v. de schuldvordering inzake btw en toebehoren waarvoor de in [artikel 93quater van het W.Btw.](#) bedoelde kennisgeving werd gedaan.

4. Inschrijving van de wettelijke hypotheek met bijzondere rang

Zoals reeds vermeld dient de notaris, indien naar aanleiding van het beslag onder derden de beslagen sommen en waarden minder bedragen dan het totaal van de sommen verschuldigd aan de schuldeisers, de ontvanger van het btw-ontvangkantoor, waaronder de belastingplichtige ressorteert, hiervan in kennis te stellen en uiterlijk de eerste werkdag die volgt op het verlijden van de akte hierover inlichtingen verstrekken aan:

1. de dienst belast met informatie- en communicatietechnologie van de FOD Financiën, op elektronische wijze;
2. de ontvanger bedoeld in artikel 93quater bij een ter post aangetekende brief, wanneer de notaris omwille van overmacht of een technische storing de inlichtingen niet kan verstrekken overeenkomstig 1° of wanneer hij het bericht bedoeld in artikel 93ter, § 1 bij aangetekende brief heeft verzonden ([art. 93quinquies, § 1, derde lid W.Btw.](#)).

De datum van de inlichting is, naargelang het geval, de datum van ontvangstmelding medegedeeld door de dienst belast met informatie- en communicatietechnologie van FOD Financiën, of met de datum van neerlegging ter post van de

aangetekende brief ([art. 93quinquies, § 1, vierde lid, van het Btw-wetboek](#)).

Onverminderd de rechten van derden, kan de overschrijving of de inschrijving van de akte niet aan de Staat worden tegengeworpen indien de inschrijving van de wettelijke hypotheek geschiedt binnen acht werkdagen van de datum van de inlichting bedoeld in artikel 93quinquies, § 3, eerste lid.

Zonder uitwerking ten opzichte van de schuldvorderingen inzake btw en toebehoren, waarvoor de in artikel 93quater bedoelde kennisgeving werd gedaan, zijn alle niet-ingeschreven schuldvorderingen waarvoor slechts na het verstrijken van de in artikel 93quinquies, § 3, tweede lid, voorziene termijn wordt beslag gelegd of verzet aangetekend.

Tot aan de wetwijziging van de wet van 11.02.2019 (B.S. 22.03.2019) waren volgende principes van toepassing:

De bijzondere rangneming van de wettelijke hypotheek is enkel mogelijk als voldaan werd aan volgende voorwaarden:

1. het naleven van de procedure tot beslag onder derden in handen van de notaris (zie nr. [2.2. Kennisgeving door de btw-ontvanger aan de notaris](#)): bij gebrek hieraan geldt de bijzondere rangneming niet, terwijl de verkrijger of hypotheekhouder van het goed de doorhaling van de ingeschreven wettelijke hypotheek kan vorderen;
2. het ontoereikend zijn tot betaling van de hypothecaire en verzetdoende schuldeisers van de sommen en waarden waarop in handen van de notaris beslag wordt gelegd: de notaris neemt alleen in aanmerking de op de datum van de akte ingeschreven schuldvorderingen op het goed en de niet ingeschreven schuldvorderingen, waarvoor uiterlijk de eerste werkdag die volgt op het verlijden van de akte beslag is gelegd of verzet is aangetekend ([art. 93quinquies, laatste lid van het W.Btw.](#));
3. het bericht aan de btw-ontvanger door de notaris: bij het ontoereikend zijn tot betaling stuurt de notaris een bericht (zoals in bijlage van het KB van 29 mei 2007 (B.S. 6 juni 2007) (voorheen het MB van 27 februari 2007, B.S., 28 februari 2007) aan de beslagleggende btw-ontvanger, uiterlijk de eerste werkdag die volgt op het verlijden van de akte, bij aangetekende brief; bij gebrek hieraan is de instrumenterende notaris aansprakelijk, zoals in [4.3. Aansprakelijkheid van de notaris](#), hiervoor, wordt bedoeld;
4. de tijdige inschrijving van de wettelijke hypotheek: op voorlegging van een afschrift van het dwangbevel, (zie [2.3. Kennisgeving van een inschrijving in het innings- en invorderingsregister aan de belastingplichtige](#), hiervoor) eensluidend verklaard door de aangewezen ambtenaar en de betekening of kennisgeving vermeldend, kan de btw-ontvanger een wettelijke hypotheek met bijzondere rang laten inschrijven op het voor hypotheek vatbaar goed. De effectieve inschrijving dient binnen acht werkdagen na de kennisgeving door de notaris te geschieden.

De koninklijke besluiten tot uitvoering van de Wet van 11.02.2019, voornoemd, dienen nog gepubliceerd te worden.

5. Informatie verstrekt door de banken

[Artikel 93decies W.Btw.](#) luidt thans¹ als volgt:

‘Met het akkoord van de belasting-schuldige zijn de banken, onderworpen aan de wet van 25 april 2014 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen, evenals de kredietgevers en bemiddelaars inzake hypothecair krediet, onderworpen aan Boek VII, Titel 4, Hoofdstuk 4, van het Wetboek van economisch recht, gemachtigd het in artikel 93ter bedoelde bericht te verzenden en zijn zij bevoegd om de in artikel 93quater bedoelde kennisgeving te ontvangen.

De afgifte van een attest door die instellingen aan de notaris betreffende de verzending van het bericht en het gevolg daarvan gegeven door de ontvanger bedoeld in artikel 93quater, stelt de aansprakelijkheid van die instellingen in de plaats van die van de notaris.’

De banken en bepaalde ondernemingen mogen, in de plaats van de akteschrijvende notaris, het bericht bedoeld in [artikel 93ter van het W.Btw.](#) verzenden en de kennisgeving van [artikel 93quater van het W.Btw.](#) ontvangen, als de belastingplichtige, eigenaar of vruchtgebruiker van het voor hypotheek vatbaar goed, het hiermee eens is.

Met ‘banken’ zijn deze bedoeld volgens de bepalingen van het KB nr. 185 van 9 juli 1935 en met ‘ondernemingen’, deze beheerst door de bepalingen van het KB nr. 225 van 7 januari 1936.

De belastingplichtige geeft een schriftelijke volmacht aan de banken en ondernemingen om bedoelde formaliteiten te vervullen in plaats van de notaris.

Naderhand dienen deze banken of ondernemingen een attest af te leveren aan de instrumenterende notaris tot *staving* van het verzenden van het bericht van [art. 93ter van het Wetboek Btw](#) en het gevolg gegeven door de bevoegde btw-

ontvanger. In dit geval gaat de aansprakelijkheid van de notaris over op de bank of onderneming die namens de belastingplichtige optreedt.

Evenwel blijft de procedure inzake beslag onder derden en inschrijving van de wettelijke hypotheek met bijzondere rang van toepassing.

1 W. 11.02.2019 houdende fiscale, fraudebestrijdende, financiële alsook diverse bepalingen (1), art. 41, B.S. 22.03.2019.

6. In het buitenland verleden akten inzake vervreemding of hypotheekstelling

Het artikel 93undecies A W.Btw. luidt thans 1 als volgt:

'Geen akte die in het buitenland verleden is en de vervreemding of de hypothecaire aanwending van een onroerend goed of een schip tot voorwerp heeft, wordt in België tot overschrijving of inschrijving in de registers van de hypothecaire openbaarmaking, wat de onroerende goederen betreft, of in het Belgisch Scheepsregister, wat de schepen betreft, toegelaten, indien zij niet vergezeld gaat van een attest van de ontvanger bedoeld in artikel 93ter.

Dit attest moet vaststellen ofwel dat de eigenaar of de houder van een zakelijk recht geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is, ofwel dat de wettelijke hypotheek, die de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde waarborgt, ingeschreven is.'

Ingevolge artikel 93undecies van het W.Btw. wordt de in het buitenland verleden akte van vervreemding of hypotheekstelling van een voor hypotheek vatbaar goed alleen tot overschrijving of inschrijving in België aanvaard als een attest wordt voorgelegd waaruit blijkt dat de vervreemder of hypotheekgever (ongeacht of hij belastingplichtige is of niet) geen btw is verschuldigd of de wettelijke hypotheek (art. 86 van het W.Btw.) is ingeschreven.

Alleen de authentieke akten die titel vormen van een vervreemding of hypotheekstelling van in België gelegen onroerende goederen en van zee- of binnenschepen te boek gesteld bij de hypotheekbewaarder van de scheepshypotheeken worden bedoeld.

Bedoeld attest wordt aangevraagd bij en uitgereikt door:

- als de eigenaar of vruchtgebruiker een btw-belastingplichtige is: de ontvanger van het btw-ontvangkantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert;
- als de eigenaar of vruchtgebruiker geen belastingplichtige is en hier te lande gevestigd is: de ontvanger van het btw-ontvangkantoor in het ambtsgebied waar betrokken zijn domicilie of maatschappelijke zetel heeft;
- als de eigenaar of vruchtgebruiker geen belastingplichtige is en in het buitenland gevestigd: de ontvanger van het Centraal btw-kantoor voor Buitenlandse Belastingplichtigen, Van Orleystraat 15 te 1000 Brussel.

Het attest houdt in:

- ofwel dat de eigenaar of vruchtgebruiker geen btw verschuldigd is;
- ofwel dat tot zekerheid van de voldoening van de verschuldigde btw, interesten en kosten de wettelijke hypotheek, zoals bedoeld in art. 86 van het W.Btw., reeds werd ingeschreven.

1 W. 11.02.2019 houdende fiscale, fraudebestrijdende, financiële alsook diverse bepalingen (1), art. 42, B.S. 22.03.2019.

HOOFDSTUK 3 - Kredieten, leningen of voorschotten waarvoor een voordeel ingevolge wetten inzake economische expansie wordt verleend

Artikel 93duodecies van het Wetboek Btw

Door verscheidene wetten werd voorzien in verscheidene soorten van voordelen en tegemoetkomingen ter bevordering van de nationale en de regionale economische expansie en die van de kleine en middelgrote ondernemingen.

Deze voordelen worden toegekend in de vorm van rentetoelagen of staatswaarborgen voor terugbetaling van de aangegane leningen.

Om kredieten toe te kennen in het kader van de wetten inzake economische expansie zijn een aantal openbare en private kredietinstellingen als bevoegd erkend.

Artikel 93duodecies van het Wetboek Btw bepaalt nu dat openbare of private kredietinstellingen de fondsen van kredieten, leningen of voorschotten, waarvoor een voordeel in het kader van de wetten inzake economische expansie werd verleend of aan de bevoegde overheid is aangevraagd, noch geheel noch gedeeltelijk mogen vrijgeven tenzij de genieter of de aanvrager hun een attest voorlegt waaruit blijkt dat in zíjn hoofde ofwel geen belastingen, ofwel een bepaald bedrag aan belastingen of toebehoren eisbaar is. In het laatste geval worden de vorm en de termijnen, die in het attest zijn voorzien voor de betaling van de verschuldigde bedragen, in een bijzonder beding in de beslissing tot toekenning van het voordeel opgenomen.

Vermeld attest bestaat uit twee delen:

- het eerste deel is de aanvraag, door de belastingplichtige in te vullen, die de datum van de aanvraag tot verkrijging het voordeel noch niet met meer dan één maand mag voorafgaan noch na deze datum mag vallen;
- het tweede deel wordt ingevuld door de ontvanger van het btw-ontvangkantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert en dat wordt uitgereikt binnen acht dagen na indiening van de aanvraag.

Voor verdere details wordt verwezen naar de Aanschrijving nr. 17 van 7 november 1980, gepubliceerd in BTW-Revue nr. 48, blz. 203 en het Koninklijk besluit nr. 39 van 17 oktober 1980, tot regeling van de toepassingsmodaliteiten van artikel 93duodecies van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde¹.

¹ Zie B.S., 08.05.2013.

HOOFDSTUK 4 - Beroepsgeheim

Uit de wettekst van artikel 93bis van het W.Btw. blijkt dat verplicht zijn tot de meest volstrekte geheimhouding aangaande alle zaken waarvan zij, wegens de uitvoering van hun opdracht, kennis hebben:

- hij die, uit welken hoofde ook, optreedt bij de toepassing van de belastingwetten;
- hij die toegang heeft tot de ambtsvertrekken van de Administratie van de btw, registratie en domeinen;
- hij die deel uitmaakt van de diensten waaraan de btw-ambtenaren inlichtingen mogen verstrekken (parketten, griffies van de hoven en alle rechtsmachten, de instellingen, maatschappijen, verenigingen, inrichtingen en diensten welke de Staat mede beheert, waaraan de Staat een waarborg verstrekt, op welker bedrijvigheid de Staat toezicht uitoefent of waarvan het bestuurspersoneel aangewezen wordt door de regering, op haar voordracht of met haar goedkeuring).

De ambtenaren van de Administratie der btw, registratie en domeinen oefenen immers hun ambt uit wanneer zij aan andere administratieve diensten van de Staat, zoals hierboven gedetailleerd, inlichtingen verstrekken welke voor die diensten, instellingen of inrichtingen nodig zijn voor de hun opgedragen uitvoering van wettelijke of reglementaire bepalingen. Geen fiscale inlichtingen kunnen echter gegeven worden aan de Administraties van de gemeenten, agglomeraties en provincies, vermits ze niet uitdrukkelijk bedoeld zijn.

Buiten de bovengenoemde diensten mag een ambtenaar geen enkele inlichting betreffende een dossier mededelen aan een derde, daar de documentatie van de controlekantoren een vertrouwelijk karakter heeft. Een parlementslid bv. mag geen inlichtingen inwinnen nopens de belastingtoestand van een belastingplichtige.

Uitzondering wordt gemaakt voor:

- een speciaal daartoe gevoldmachtigde die inlichtingen vraagt nopens bepaalde stukken van het dossier van de volmachtgever, die deze laatste zelf heeft ingediend (aangiften, volmachten, betalingen);
- inlichtingen gevraagd door de rechthebbenden van een nalatenschap nopens de door de overledene ingediende aangiften.

Geen enkele wetsbepaling laat echter toe inlichtingen te verschaffen aan een gehuwde vrouw inzake het dossier van haar echtgenoot (zie Com.IB, nr.244/25).

Volgens het Hof van Cassatie schendt een btw-ambtenaar zijn beroepsgeheim niet wanneer hij in het kader van de wetgeving op de beroepstucht van accountants en belastingconsulenten bepaalde tuchtrechtelijk gesanctioneerde gedragingen mededeelt aan het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten. Het IAB moet, aldus het Hof, beschouwd worden als een ‘openbaar organisme’¹.

De schending van het beroepsgeheim wordt, bij toepassing van [artikel 73octies van het W.Btw.](#), bestraft door de artikelen 66, 67 en 458 van het Strafwetboek met een gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en met geldboeten van honderd euro tot vijfhonderd euro.

Ten slotte kan, wanneer een ambtenaar inlichtingen vraagt naar de bereidingswijze van door de belastingplichtige gefabriceerde goederen, deze laatste niet weigeren deze inlichtingen te verstrekken op grond van het beroepsgeheim. De ambtenaar is immers zelf tot het beroepsgeheim gehouden.

[1 Cass., 19 maart 2010, zaak C-08.0603](#)

DEEL 18 - De particulier en de btw

HOOFDSTUK 0 - Wetgeving

1. Belgische wetgeving

Wetboek Btw

Belastingplicht

[Artikel 8](#)

Bewijsmiddelen en controlemaatregelen

[Artikel 59 t.e.m. 64](#)

2. Andere verwijzingen

2.1. Koninklijke Besluiten

2.2. Ministeriële Besluiten

2.3. Aanschrijvingen

2.3.1. Aanschrijving nr. 12/1971

[Aanschrijving nr. 12/1971](#) betreffende het begrip ‘normale waarde’ inzake de maatstaf van heffing

2.3.2. Aanschrijving nr. 16/1973

Aanschrijving nr. 16/1973 betreffende de normale waarde van op te richten gebouwen

2.3.3. Aanschrijving nr. 23/1978

[Aanschrijving nr. 23/1978](#) geeft een commentaar op het artikel 19, § 2, van het W.Btw.

2.3.4. Aanschrijving nr. 2/1984

Aanschrijving nr. 2/1984 betreffende de gunstregeling ten voordele van invaliden en gehandicapten die een personenauto of auto voor dubbel gebruik aankopen of invoeren

2.3.5. Circulaire 2019/C/3 van 25 januari 2019

Circulaire 2019/C/3 van 25 januari 2019 betreffende de aanpassingen aan het Wetboek Btw door de wet van 30.07.2018.

2.3.6. Circulaire 2020/C/51 van 6 april 2020

HOOFDSTUK 1 - De bouwheer en de btw

Welke zijn de rechten en verplichtingen inzake btw voor iemand die een gebouw opricht, of verbouwingswerken verricht? In de BTW-revue nr. 36, blz. 545, verscheen een studie ‘de bouwheer en de btw’, waarop navolgende besprekking gebaseerd is.

1. Wie is bouwheer gehouden tot het indienen van een aangifte?

In [artikel 64, § 4, eerste lid, van het Wetboek Btw](#) is een wettelijk vermoeden ingesteld op grond waarvan moet worden aangenomen dat iedere eigenaar van een pas opgericht gebouw dat gebouw heeft verkregen ingevolge een contract van aanneming gesloten met één of meerdere aannemers, zoals metselaars, timmerlui, loodgieters, enz. Ingevolge dat wettelijk vermoeden zijn in principe alle uitgevoerde werken met betrekking tot het gebouw aan btw onderhevig.

Dit wettelijk vermoeden is echter een vermoeden *juris tantum*, waarvan het tegenbewijs door alle middelen van gemeen recht, uitgezonderd de eed, kan geleverd worden. Dit geldt bv. voor de eigenaar die zelf aan de bouw van zijn woning werkte en voor de eigenaar die bewijst zijn gebouw te hebben verkregen ingevolge een aankoop, ruiling of verdeling.

Bouwheer, gehouden tot het indienen van een aangifte, is derhalve hij:

- die voor de uitvoering van een bouwwerk opdracht geeft aan één of meer aannemers;
- die deels zelf het gebouw opricht en deels doet oprichten door aannemers;
- die het gebouw zelf volledig opricht en voltooit.

Bovendien is vereist dat de eigenaar het pas opgericht gebouw zelf in gebruik neemt of voor zijn rekening in gebruik laat nemen. Dit zal blijken vermits hij van de ingebruikname aangifte dient te doen bij de hoofdcontroleur van het Kadaster, waarna aan het gebouw een kadastraal inkomen wordt toegekend.

Vanaf 1 januari van het jaar na de werkelijke ingebruikneming is de bouwheer in principe onroerende voorheffing verschuldigd.

Volgende bouwheren zijn niet gehouden tot het indienen van de bouwaangifte, bedoeld in artikel 64, § 4:

1. de bouwheer van wie de geregelde werkzaamheid erin bestaat gebouwen op te richten om ze vóór, tijdens of na de oprichting onder bezwarende titel geheel of ten dele te vervreemden;
2. de bouwheer die anders dan in de uitoefening van een geregelde werkzaamheid, een door hem pas opgericht gebouw vóór de betekening van het kadastrale inkomen vervreemd ingevolge een contract onder bezwarende titel tot overdracht of aanwijzing van eigendom of vruchtgebruik (de toevallige verkoper van gebouwen: zie DEEL 2 Belastingplicht);
3. de eigenaar, die een pas opgericht gebouw heeft verkregen ingevolge een contract tot overdracht of aanwijzing van eigendom of vruchtgebruik (aankoop, ruiling, verdeling);
4. de Staat, de provincies, de gemeenten, de openbare instellingen, de Nationale Maatschappij voor de Huisvesting, de Nationale Landmaatschappij en de door hen erkende maatschappijen, evenals de instellingen van openbaar nut bedoeld bij de Wet van 16 maart 1954.

2. Werk in onroerende staat tot oprichting van een gebouw

2.1. Wat is werk in onroerende staat?

De persoon in het bezit van een bouwvergunning doet beroep op één of meerdere aannemers voor de uitvoering van het werk. Het werk dat de aannemer aldus uitvoert voor de oprichting van het gebouw is werk in onroerende staat.

Werk in onroerende staat is het bouwen, het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen, het onderhouden, het reinigen en het afbreken geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed, en de handeling die erin bestaat een roerend goed te leveren en het meteen op zodanige wijze aan te brengen aan een onroerend goed dat het onroerend uit zijn aard wordt. Voor een grondiger besprekking van het begrip ‘werk in onroerende staat’ wordt verwezen naar DEEL 3 Belastbare handelingen ([artikel 19, § 2, 1°, van het Wetboek Btw](#)).

2.2. Wat wordt bedoeld met ‘nieuw gebouw’?

Het bedoeld werk in onroerende staat dient betrekking te hebben op een op te richten nieuw gebouw hier te lande gelegen.

Met ‘gebouw’ wordt bedoeld elk gebouwd onroerend goed waaraan door de wetten en besluiten van de Administratie van het Kadaster een kadastraal inkomen werd toegekend.

Bij de Programmawet van 2 augustus 2002¹ werd het begrip gebouw gedefinieerd als ‘ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden’. Bijgevolg wordt, zoals vroeger, een gebouw dat onroerend uit zijn aard is, waaraan een kadastraal inkomen van gebouwd onroerend goed kan worden toegekend, beschouwd als gebouw.

Dit begrip is echter voortaan tevens van toepassing op de infrastructuurwerken (wegennet, kanalisaties van water, gas en elektriciteit, gotten, parkeerterrein voor wagens zelfs indien dit laatste slechts bestaat uit een verharding van de bovengrond) en, meer algemeen, op alle werken vast met de grond verbonden en bijgevolg onroerend uit hun aard, zoals:

- wegen, spoorwegen, gebetonnerde kanalen, binnenhavens, sluizen, bruggen, aquaducten, tunnels, omheiningsmuren, dijken, stuwdammen, pylonen, elektrische lijnen, verlichtingspalen, pijpleidingen, gas-, water- en elektriciteitsleidingen, rioleringsnetten enz.
- en, voor zover hun inrichting zich niet beperkt tot het effen maken van de grond (d.w.z. een terrein van aangestampte grond) of tot het simpel aanbrengen van een steenlaag maar een vasthechtend wegdek bevat: parkeerterreinen, kades voor lossing, plaatsen (terreinen) voor het behandelen of overladen, plaatsen voor goederenopslag, bermen, ingangrijstroken tot waterwegen, bekkens voor het recupereren van regenwater en andere infrastructuurwerken.

Hieruit volgt onder meer dat, in een verkaveling, de infrastructuurwerken uitgevoerd door de promotor-verkavelaar kunnen worden overgedragen met toepassing van de btw, zelfs als er geen overdracht van een gebouw plaatsheeft².

Evenwel zijn de terreinen waarvan de inrichting bestaat uit beplantingen en/of zaailand (bv. de glooiingen en de boorden onder de vorm van groene ruimtes) en, *a fortiori*, de niet gebetonnerde kanalen en de sloten (grachten) geen gebouwen in de zin van de nieuwe bepaling, aangezien zij niet kunnen worden aangemerkt als ‘werken die vast met de grond verbonden’ zijn. Dit is zo zelfs indien voor de inrichting van deze gronden werken nodig waren voor het effen maken, het uitgraven, het ophogen, het verplaatsen van grond, het uitbaggeren, enz.

Een gebouw is ‘nieuw’ als:

- het pas is opgericht, eventueel na afbraak van een oud gebouw;
- het gebouw zodanig ‘verbouwd’ wordt dat het de kenmerken krijgt van een nieuw gebouw.

Dit laatste is het geval wanneer de verbouwing van die aard is dat de aard, de structuur, en, eventueel, de bestemming van het bestaande gebouw worden gewijzigd (bv. een herenhuis wordt omgevormd tot appartementsgebouw, een schuur wordt verbouwd tot woonhuis ...).

Wanneer de verbouwing (hiermee worden enkel werken in onroerende staat bedoeld) van die aard is dat belangrijke wijzigingen in het bestaande gebouw worden aangebracht maar het niettemin moeilijk te bepalen is of de uitvoering van dat werk tot gevolg heeft dat het bestaande gebouw ingrijpende wijzigingen in zijn wezenlijk elementen heeft ondergaan, wordt aanvaard dat de verbouwing de oprichting van een nieuw gebouw betreft wanneer de volgende voorwaarden zijn vervuld:

1. de kostprijs, exclusief btw, van de door de eigenaar zelf of door aannemers voor zijn rekening uitgevoerde verbouwing moet ten minste 60% bereiken van de verkoopwaarde van het gebouw, de grond uitgezonderd, op het tijdstip van de voltooiing van het werk;
2. de uitgevoerde werken hebben tot gevolg dat het kadastrale inkomen van het bestaande gebouw wordt gewijzigd.

Ook na de inwerkingtreding van de Programmawet van 2 augustus 2002 (BS, 29 augustus 2002), waarbij de definitie van een ‘nieuw gebouw’ werd gewijzigd, worden de hiervoor vermelde kenmerken van omvorming van een ‘oud’ naar een ‘nieuw’ gebouw, behouden³.

Evenwel mag hier geen verwarring ontstaan met de voorwaarden waaronder een verbouwing aan het verlaagd tarief van 6% onderhevig is⁴. De voorwaarden waaronder het verlaagd tarief van toepassing is in de bouwsector zijn niet dezelfde als deze waaronder een gebouw als ‘nieuw’ zal worden beschouwd in onderhavige optiek.

1 BS, 29 augustus 2002.

2 Circulaire Akred nr. 8/2003 d.d. 15 mei 2003.

3 Vr. en Antw., Kamer, 13 januari 2003, nr 151, blz. 19313, Vr. nr. 1110, Pieters, d.d. 27 september 2002.

Bevestigd door Vr. en Antw., Kamer, 2004-2005, nr. 086, blz. 15006-15009 – Vr. nr. 856 d.d. 27 juni 2005, mw. Lahaye-Battheu.

4 Zie Deel 6.

2.3. Werk in onroerende staat waarvan geen aangifte moet worden ingediend

Er moet geen aangifte worden ingediend voor werk in onroerende staat tot oprichting van een gebouw als de bouwheer de hoedanigheid heeft van btw-belastingplichtige en hij de btw op de uitgevoerde werken volledig kan in aftrek brengen.

Zo moet de bakker die een winkel met een bakkerij opricht of laat oprichten geen aangifte indienen als het gebouw enkel beroepslokaleiten omvat. Zijn er privégedeelten, dan is ook de aangifte verplicht in te dienen.

3. De facturen en betaling van de factuur

3.1. Tijdstip van uitreiking van de factuur

De aannemer, die de factuur opstelt in 2 exemplaren, reikt het origineel uiterlijk uit op de vijfde werkdag volgend op de maand van voltooiing aan de bouwheer en bewaart zelf het dubbel.

De factuur dient vóór het tijdstip van voltooiing te worden uitgereikt als vóór dat tijdstip:

- de bouwheer de aannemingssom of een deel ervan betaalt;
- de prijs van de aanneming of een deel ervan wordt gefactureerd;
- de prijs van de aanneming of een deel ervan dient te worden voldaan (vervaldag).

In deze gevallen dient de factuur te worden uitgereikt uiterlijk de vijfde werkdag van de maand na de betaling, facturatie of vervaldag.

Ingevolge de moeilijkheden die kunnen ontstaan tussen partijen over de kwaliteit van de uitgevoerde werken terwijl de goedkeuring dikwijls op zich laat wachten, brengt de Administratie geen kritiek uit als de partijen de werken als voltooid beschouwen op het einde van de derde maand die volgt op de maand waarin de aannemer de werken heeft stopgezet.

3.2. Betaling van de btw

De factuur dient bepaalde verplichte vermeldingen te bevatten, die opgelegd worden door het [artikel 1 van het KB nr. 1](#) (zie [DEEL 10 Verplichtingen van de btw-belastingplichtige](#)). De voornaamste zijn:

1. datum van opstelling van de factuur;
2. volgnummer van inschrijving in het boek voor uitgaande facturen van de aannemer;
3. naam en adres van de aannemer die de dienst verrichtte;
4. het btw-registratienummer van de aannemer;
5. naam en adres van de bouwheer;
6. aard en beschrijving van de verstrekte diensten;
7. het tijdstip waarop de dienst werd voltooid, de betaling werd overgemaakt of de prijs of een deel ervan ingevolge het aannemingscontract had moeten worden betaald;
8. de prijs of een deel ervan, exclusief btw;
9. het tarief van de btw en het bedrag van de verschuldigde btw

3.3. Inhoud en vorm van de factuur

De bouwheer betaalt de facturen die hem door de aannemer worden uitgereikt samen met het bedrag van de btw die op de facturen vermeld zijn. De aannemer stort de door hem ontvangen btw door aan de schatkist via opname van de door

hem uitgereikte verkoopfacturen in een periodiek in te dienen aangifte.

De bouwheer is echter samen met de aannemer hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw als:

- de factuur niet wordt uitgereikt;
- de factuur onjuiste vermeldingen bevat wat betreft naam en adres van de partijen, de aard of hoeveelheid van de verstrekte diensten, de prijs en toebehoren van de prijs, of als het bedrag van de btw niet of onjuist werd vermeld.

Hij kan evenwel van deze hoofdelijke aansprakelijkheid ontslagen worden als de identiteit van de aannemer aangetoond wordt, samen met het bewijs dat de prijs en de btw (of een deel ervan) betaald is.

3.4. Verplichting tot bewaring en voorlegging van de facturen – Het verschaffen van inlichtingen

De bouwheer is gehouden tot:

- bewaring van alle facturen betreffende de oprichting van een gebouw, evenals de plans en de bestekken, gedurende vijf jaar te rekenen vanaf de betrekking van het kadastrale inkomen ([artikel 64, § 4 W.Btw.](#));
- voorlegging ter inzage op ieder verzoek van de ambtenaren die belast zijn met de controle op de heffing van de btw van facturen, plans en bestekken betreffende de oprichting van een gebouw ([artikel 64, § 4 W.Btw.](#)).
Wanneer de voorlegging niet plaatsvindt, wordt de belasting, behoudens tegenbewijs, geacht niet te zijn voldaan voor de dienstverrichtingen waarvoor geen facturen worden voorgelegd (artikel 64, § 4, 2° lid W.Btw.);
- het verschaffen van alle schriftelijke of mondelinge inlichtingen die hem worden gevraagd door ambtenaren die belast zijn met de controle op de heffing van de btw om de door hem of door aannemers verschuldigde btw na te gaan ([artikel 62, § 1 W.Btw.](#)).

4. De aangifte

4.1. Wettekst

Ingevolge [artikel 64, § 4, 3° lid van het Wetboek Btw](#) moet de eigenaar van een pas opgericht gebouw uiterlijk binnen drie maanden vanaf de datum van betrekking van het kadastrale inkomen, bij de ambtenaar aangewezen door de minister van Financiën, een aangifte indienen die een omstandige opgave bevat van de voor het bouwen ontvangen facturen waarop de btw in rekening werd gebracht.

Door de Wet van 30.07.2018¹ werd [artikel 64, § 4, lid 3 W.Btw.](#) vervangen door de tekst “Uiterlijk binnen drie maanden vanaf de datum van de betrekking van het kadastrale inkomen verstrekt de eigenaar specifieke inlichtingen met betrekking tot het pas opgericht gebouw zoals vastgesteld door de Koning.”

Daarenboven werd hetzelfde artikel aangevuld door een lid dat als volgt luidt:

‘De inlichtingen bedoeld in het derde lid worden meegeleid door middel van een formulier waarvan het model en de indieningsmodaliteiten worden bepaald door de Koning.’

¹ Zie art. 13, W. 30.07.2018, B.S. 10.08.2018, pg. 62704 – Erratum B.S. 28.08.2018, pg. 66582, met uitwerking vanaf 20.08.2018.

4.2. Het verstrekken van inlichtingen op verzoek

4.2.1. Opsomming van de te verstrekken inlichtingen

Door de wetsaanpassing van [artikel 64, § 4 W.Btw.](#) was het noodzakelijk dat er koninklijke besluiten werden opgemaakt in verband met:

- het model van het bedoelde formulier om inlichtingen te verstrekken: hiervoor bepaalt het koninklijk besluit dat dit via een Ministerieel besluit zal volgen;
- de bepaling van de indieningsmodaliteiten.

In het Koninklijk besluit nr. 58 van 29 mei 2019, van toepassing vanaf 10 juni 2019, werden de toepassingsmodaliteiten bepaald inzake de mededeling van de inlichtingen.

Overeenkomstig artikel 64, § 4, derde lid, WBtw, preciseert artikel 1 van het KB ten eerste dat die mededeling plaatsheeft binnen drie maanden na de betekening aan de eigenaar van het kadastraal inkomen van het gebouw. *In casu* wordt die betekening gedaan door de Administratie Opmetingen en Waarderingen. *In concreto* zal de Administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, op grond van de gegevens waarover zij beschikt, in het bijzonder ingevolge de aflevering van een stedenbouwkundige vergunning bij de gemeentelijke overheid, aan de eigenaar van een pas opgericht gebouw een schrijven richten waarin ze hem uitnodigt om die inlichtingen mee te delen.

Daarnaast geeft artikel 1 van het KB precies aan welke inlichtingen de eigenaar moet meedelen. Naast de administratieve gegevens met betrekking tot het gebouw, met name het adres van het goed, het type gebouw (half open woning, open woning of rijwoning) en de referenties van de stedenbouwkundige vergunning toegekend door de bevoegde overheid, bevatten de inlichtingen een aantal gegevens die rechtstreeks in verband staan met de oprichtingswerken van het gebouw.

De inlichtingen inzake de bouwwerken hebben betrekking op:

1. het adres en het type gebouw evenals de referentie en de datum van de stedenbouwkundige vergunning afgeleverd door de bevoegde overheid;
2. de aard van de met betrekking tot het gebouw uitgevoerde werken en het op die handelingen toegepast btw-tarief;
3. de relevante architectonische kenmerken van het gebouw;
4. de relevante bouwtechnieken die werden toegepast;
5. de kostprijs exclusief btw van de bouwwerken;
6. de door de eigenaar van het gebouw zelf uitgevoerde werken;
7. de informatie betreffende de mogelijke bestemming van het gebouw;
8. de ontbrekende contactgegevens van de contactpersoon en de handtekening van de eigenaar.

Volgende zaken vallen op:

- Er is geen sprake meer van het ‘automatisch’ verstrekken van inlichtingen en het indienen van een aangifte: het is nu de Administratie die om de bedoelde inlichtingen ‘verzoekt’;
- Het is enkel de ‘eigenaar van een pas opgericht gebouw’ die bedoelde inlichtingen moet verstrekken : in het verleden werden soms ook aangiftes geëist wanneer belangrijke verbouwingswerken werden uitgevoerd;
- Tot op heden is er geen sprake van indiening van de bouwplannen;
- Nadere specificaties zullen zeker nodig zijn voor de inlichtingen zoals ‘de relevante bouwtechnieken en de relevante architectonische kenmerken van het gebouw’: wat is hiermee bedoeld? Dit zou via een Ministerieel besluit komen.

4.2.2. Mededeling langs elektronische weg

Artikel 2, eerste lid, van het KB nr. 58 van 29 mei 2019 bepaalt dat de mededeling van die inlichtingen in principe moet gebeuren langs elektronische weg. De Administratie zal daartoe aan de eigenaars een specifieke toepassing ter beschikking stellen die toegankelijk is op de internetsite van de FOD Financiën.

Hierop zijn twee uitzonderingen:

1. uitzondering: deze uitzondering is voorzien in artikel 2, tweede lid, a), van het KB nr. 58 voor de personen die kunnen aantonen dat zij zelf of de persoon die gemachtigd is de bedoelde inlichtingen namens hen in te dienen, niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikt om aan deze verplichting te voldoen. Het betreft dezelfde uitzondering als degene voorzien voor andere btw-documenten (periodieke aangifte, opgave van de intracommunautaire handelingen, aangiften van aanvang, van wijziging en van stopzetting van werkzaamheid) die door belastingplichtigen moeten worden ingediend.
2. uitzondering: Artikel 2, tweede lid, b), van het KB nr. 58 voorziet een tweede uitzondering op dit principe in de vorm van een overgangsregeling. In afwachting van de ingebruikname van die webtoepassing, zullen de inlichtingen kunnen meegedeeld worden aan de hand van een papieren formulier, krachtens artikel 2, derde lid.

Deze uitzondering vloeit voort uit het feit dat de webtoepassing die is voorzien om de inlichtingen bedoeld in artikel 1 van het ontwerp mee te delen, nog niet materieel ter beschikking zal kunnen worden gesteld van de eigenaars van pas opgerichte gebouwen op de datum van inwerkingtreding van dit koninklijk besluit.

In de gevallen bedoeld in artikel 2, tweede lid, zal de eigenaar dat ingevulde en ondertekende formulier kunnen verzenden via de post of via een e-mail met het voorafgaandelijk ingevuld, ondertekend en vervolgens ingescand of gedigitaliseerde document (pdf, jpg of andere) hierna. In dat geval wordt het document verzonden aan het adres (of het e-mailadres) van het Centrum KMO of het Polyvalente centrum van het ambtsgebied waarin het gebouw gelegen is.

Artikel 2, vierde lid, van het ontwerp preciseert dat de minister van Financiën of zijn gemachtigde wordt opgedragen de toepassingsmodaliteiten te bepalen van de mededeling van de inlichtingen bedoeld in het eerste lid. Hij legt inzonderheid het modelformulier vast aan de hand waarvan de bedoelde inlichtingen moeten worden meegedeeld evenals de exacte gegevens die de inlichtingen omvatten, zoals de architectonische kenmerken van het gebouw en de specifieke bouwtechnieken die bij de oprichting van het gebouw werden aangewend.

Daar op datum van het maken van deze tekst, 8 april 2020, nog geen online-applicatie beschikbaar is voor het indienen van het formulier nr. 111 B57 moet het formulier bij voorkeur via e-mail verstuurd worden naar het e-mailadres vermeld in de grijze kader op de brief.

Van zodra de applicatie beschikbaar is zullen de betrokkenen daarvan verwittigd worden. Het formulier kan op papier opgestuurd worden wanneer u geen toegang heeft tot e-mail.

4.2.3. Andere verplichtingen blijven

Ongeacht of de Administratie een formulier nr. 111 B57 met begeleidend schrijven stuurt of niet, moet de bouwheer zich aan enkele algemene btw-verplichtingen houden:

1. Bewaringsplicht voor de **plannen**, bestekken en de **facturen** van het opgerichte (bij)gebouw of van de verbouwing gedurende **vijf jaar**, te rekenen vanaf de datum van betrekking van het kadastrale inkomen.
2. Leg deze **documenten ter inzage** voor telkens één van de btw-ambtenaren ernaar vraagt. Als u de documenten niet kunt voorleggen zal de belasting voor die dienstverrichtingen als niet voldaan beschouwd, tenzij het tegendeel kan bewezen worden.
3. Het **btw-tarief** is **21%** voor de werkuren en de materialen aangerekend door aannemers en zelfstandigen. Op de bouwmaterialen die u zelf aankoopt, betaalt u ook 21% btw.
4. De afbraak en de erop volgende heropbouw van een privewoning geniet in bepaalde Belgische steden en onder bepaalde voorwaarden het verlaagd btw-tarief van 6%. Voor meer info wordt verwezen naar deel 6, inzake de btw-tarieven.

Wanneer met **buitenlandse aannemers gewerkt wordt** om een woning op te richten of te verbouwen moet volgend onderscheid gemaakt worden.

1. U bent een **particulier**:

Bij werken uitgevoerd aan uw woning door een aannemer uit het buitenland, moet er steeds Belgische btw op de factuur aangerekend worden en niet de btw van het land van de aannemer.

2. U bent een in België gevestigde belastingplichtige die btw-aangiftes moet indienen:

Als u de woning (deels) zal gebruiken voor uw economische activiteit, dan kan de buitenlandse aannemer een factuur opmaken zonder btw met de vermelding 'btw verlegd'.

U neemt de verschuldigde btw op in uw btw-aangiftes

4.2.4. Samenvatting van de chronologische stappen inzake een nieuwbouw

1. Indiening en goedkeuring van de stedenbouwkundige vergunning bij de gemeentelijke overheid door de bouwheer.
2. Op basis van deze goedgekeurde stedenbouwkundige vergunningen stuurt de Administratie een formulier nr. 111 B57 met begeleidend schrijven.
Er wordt niet voor alle nieuwbouwvergunningen een formulier nr. 111 B57 met begeleidend schrijven verstuurd. Op voorhand wordt er een deselectie uitgevoerd op alle nieuwbouwvergunningen.

Het formulier nr. 111 B57 moet uiterlijk binnen de drie maanden na de betrekking aan de eigenaar van het kadastraal inkomen van het gebouw ingediend worden.

De verplichting om het formulier nr. 111 B57 in te dienen slaat enkel op de bouwheren die het begeleidend schrijven met het formulier nr. 111 B57 in bijlage ontvangen.

4.2.5. Sancties

Volgende sancties kunnen toegepast worden:

Het niet tijdig indienen van het formulier nr. 111 B57 is een inbreuk begaan op de toepassing van [artikel 64, § 4 W.Btw.](#)

Op grond van [artikel 70, § 4, eerste lid W.Btw.](#) worden alle overtredingen van dit Wetboek of van de besluiten genomen ter uitvoering ervan, behalve die vermeld in §§1, 2 en 3 van artikel 70, bestraft met een niet-proportionele fiscale geldboete van 50 euro tot 5.000 euro per overtreding. Het bedrag van deze geldboete wordt naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de koning worden vastgesteld.

Overeenkomstig de bijlage bij het Koninklijk Besluit nr. 44 van 09.07.2012 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, afdeling 6, is een boete verschuldigd van 250,00 euro.

4.2.6. Model van het formulier nr. 111 B57

Dit formulier nr. 111 B57 vervangt het formulier nr. 106.3 dat, ingevolge de wet houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde van 30.07.2018, thans niet meer van toepassing is.

Het formulier nr. 111 B57 bestaat uit een vragenlijst met vijftien vragen. De antwoorden hierop zal de Administratie gebruiken om verdere selecties te maken van dossiers die verder zullen onderzocht worden met betrekking tot de normale waarde van het gebouw en of het juiste btw-tarief werd toegepast.

Op het einde van de vragenlijst worden de gegevens zoals gekend door de Administratie opgenomen (naam, nationaal nummer, ondernemingsnummer, telefoonnummer en e-mailadres). Hierbij wordt nog de mogelijkheid geboden om nieuwe en gewijzigde contactgegevens door te geven aan de Administratie.

[Formulier nr. 111 B57 vind je in Bijlage 2 van 2020/C/51.](#)

4.3. Het aangifteformulier, van toepassing tot 20.08.2018

Als de uiterste indieningstermijn (van 3 maanden na de betekening van het kadastral inkomen) voor uw bouwaangifte nog niet verlopen is op 20 augustus 2018 en de bouwheer de aangifte nog niet ingediend heeft, moet dat ook niet meer gebeuren. Vanaf 20 augustus 2018 wordt ze vervangen door de verplichting de specifieke inlichtingen mede te delen die de nieuwe wet oplegt.

Zodat het uitvoeringsbesluit en de nieuwe formulieren beschikbaar zijn, zal de FOD Financiën zelf een bericht en een model van formulier sturen aan alle bouwheren die deze inlichtingen moeten verstrekken. Vanaf dat moment is er opnieuw een termijn van 3 maanden om het formulier ingevuld terug te sturen.

De bevoegde hoofdcontroleur stuurt iederehouder van een bouwvergunning een exemplaar van een aangifteformulier, dat als bijlage aan dit hoofdstuk werd toegevoegd. Deze formulieren, die tevens beschikbaar zijn op vraag van betrokkenen, omvatten een dubbel blad (vier bladzijden) waarop dient ingevuld te worden:

4.3.1. Op de eerste bladzijde

1. Naam, adres en beroep van de bouwheer aan wie de diensten tot oprichting van het gebouw werden verstrekt, evenals zijn eventueel btw-registratienummer;
2. Het volledig adres van het opgerichte gebouw;
3. De datum van betekening van het kadastrale inkomen (de eerste betekening);
4. De datum van ingebruikname van het gebouw (eerste bewoning);
5. De staat van afwerking van het gebouw op datum van betekening van het kadastral inkomen in een vak, aangeduid onder het nr. I.

De graad van afwerking die in dit vak vermeld wordt is zeer belangrijk, vermits de schatting in principe verricht wordt volgens de vermelde afwerking. Niet afgewerkte gedeelten, kleine uit te voeren bijzonderheden hierbuiten gelaten, dienen dus zorgzaam vermeld te worden. Als voorbeelden van niet-afwerking kunnen vermeld worden:

- sierschouw nog niet geplaatst;
- vloerbedekking in een slaapkamer nog niet uitgevoerd;
- voegwerk nog uit te voeren, enz.

De bevoegde ambtenaar kan eventueel een bezoek ter plaatse verrichten om de belangrijkheid van de nog uit te voeren werken na te gaan.

4.3.2. Op de tweede bladzijde

In het vak II wordt een opsomming gevraagd van de facturen die werden uitgereikt door aannemer(s) die belast werden met het uitvoeren van werk in onroerende staat met betrekking tot een gebouw.

Deze werken van één of meerdere aannemers kan bestaat uit het leveren en plaatsen van bouwmaterialen of alleen in het verwerken of plaatsen van door de eigenaar aangekochte bouwmaterialen.

Worden niet aangemerkt als bedoelde onroerende werken:

- de aanleg van wegen;
- de aansluitingen op het water-, gas-, elektriciteits- of televisiedistributienet;
- de afbraak van een oud gebouw;
- de aanleg van tuinen;
- de aanleg van opritten;
- de facturen betreffende het studiewerk en het toezicht verricht door architecten, landmeters en ingenieurs.

4.3.3. Op de derde bladzijde

Het vak III op deze bladzijde is bestemd voor de opsomming van de facturen voor de aankoop van bouwmaterialen door de bouwheer zelf. Er dient vermeld te worden door wie deze materialen werden verwerkt, zoals een aannemer, de bouwheer zelf of een familielid.

Deze bouwmaterialen moeten uiteraard dienstig zijn geweest bij de oprichting van het gebouw en zodanig zijn verwerkt dat ze onroerend uit hun aard zijn geworden.

Voorbeelden: wandtegels, vloerbedekking, bouwstenen, deuren en ramen, keukenkasten, enz. Zijn niet bedoeld: toestellen voor de verlichting (lusters, spots), keukentoestellen (ijskast, diepvries, vaatwasmachine, wasmachine, oven enz.).

Zijn wel bedoeld: de bouwmaterialen die afkomstig zijn van afbraak van een oude woning en hergebruikt werden door de bouwheer evenals de bouwmaterialen eventueel gekocht van niet -belastingplichtigen.

4.3.4. Op de vierde bladzijde

In het vak IV vermeldt de bouwheer in welke mate hijzelf werk heeft uitgevoerd of in welke mate werken gratis werden uitgevoerd door familieleden of derden, die niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben. De uitvoering van deze werken dient bewezen te worden met de middelen van het gemeen recht, uitgezonderd de eed. De meeste controlediensten stellen zich tevreden met getuigenissen van een bevoegd persoon (zoals de wijkagent) of de buren.

Er mag niet uit het oog worden verloren dat de werken die gratis worden uitgevoerd door een btw-belastingplichtige toch aan de btw zijn onderworpen ingevolge het [artikel 19, § 2, 2°, van het Wetboek Btw](#) (zie [9.1. Werk in onroerende staat uitgevoerd door een belastingplichtige voor eigen behoeften](#), hierna). De maatstaf van heffing is echter de door de belastingplichtige gedane uitgaven. Dit betekent dat, als de belastingplichtige enkel zijn arbeid inbrengt, waarvoor hij geen uitgaven dient te maken, dat de maatstaf van heffing nul is.

Het aangifteformulier wordt tenslotte voor echt verklaard, gedagtekend en ondertekend door de eigenaar-oprichter.

4.3.5. Bij te voegen bijlagen

1. Het bouwplan, zoals het werd goedgekeurd door de bevoegde instanties, met plattegronden, dwarsdoorsnede en situatieplan;
2. het bestek of de bestekken, die door de aannemer(s) werden opgesteld met de na te leven bepalingen en voorwaarden;
3. de attesten die de feiten staven, vermeld op de vierde bladzijde in het vak IV, zoals in [4.3.4. Op de vierde bladzijde](#) hiervoor vermeld (de getuigenissen);
4. de originele facturen.

4.3.6. Gevolgen van de niet-indiening van de aangifte 106/3 en de niet-voorlegging van de facturen

Ingevolge [artikel 70, § 4 van het Wetboek Btw](#) bedraagt de wettelijke boete van 25 EUR tot 2.500 EUR wanneer de aangifte niet wordt ingediend. De invordering van die geldboete ontslaat de bouwheer evenwel niet van de verplichting tot indiening van de bouwaangifte.

Wanneer de voorlegging ter inzage van facturen niet plaatsvindt, wordt de btw, behoudens tegenbewijs, geacht niet te zijn voldaan voor de dienstverrichtingen waarvoor geen facturen worden voorgelegd¹.

1 Art. 64, § 4, tweede lid van het Wetboek Btw.

5. De minimummaatstaf van heffing of de normale waarde

5.1. Principe

De maatstaf van heffing, of het bedrag waarover de btw werd berekend, mag voor werk in onroerende staat, dat betrekking heeft op op te richten gebouwen, niet lager zijn dan de normale waarde, d.w.z. de prijs die hier te lande in dezelfde handelsfase voor dat werk kan worden verkregen onder vrije mededinging tussen twee van elkaar onafhankelijke partijen.

Indien er meer dan één contract voor de oprichting van het gebouw werd gesloten mag het totaal van de maatstaven van heffing van die contracten niet lager zijn dan de bovengenoemde normale waarde van de gezamenlijke werken.

Bijgevolg dienen er facturen voorgelegd te worden voor het totaal van die normale waarde, uitgezonderd de werken waarvan kan bewezen worden dat ze ofwel door de bouwheer zelf werden uitgevoerd, ofwel gratis door familieleden of derden-niet-belastingplichtigen.

De bewering van een bouwheer dat er bij sommige aannemers gunstigere prijzen werden bedongen dan de normale oprichtingsprijzen doet niets ter zake, vermits de normale oprichtingsprijzen determinerend zijn voor de bepaling van de maatstaf van heffing inzake btw¹.

¹ Antwerpen, 22.09.2009, rolnr 2008/AR/2033 en Rb. Luik, 21.12.2017, rolnr. 02/1644/A; ©FOD Financiën, www.fisconetplus.be.

5.2. Tijdstip waarop de normale waarde wordt bepaald

Het tijdstip voor de vaststelling van de normale waarde is 1 januari van het jaar waarin het gebouw geheel of gedeeltelijk in gebruik werd genomen. Daar dit, in het geval dat de bouwheer verschillende jaren over het bouwen van een woning doet, nadelig kan zijn, stapt de Btw-administratie van die datum in de praktijk af indien er geen deskundige schatting verricht dient te worden¹.

¹ Zie tevens [Vr. en Antw., Senaat G.Z. 1974-1975 blz. 601, Vr. nr. 50, Verbist, d.d. 3 januari 1975](#), BTW-Revue nr. 20, p. 167.

5.3. Overeenstemming met het Europees recht

Overeenkomstig [artikel 11, A, 1, a\) van de Zesde Richtlijn](#) van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 is, voor de leveringen van goederen en voor de diensten, de normale heffingsgrondslag alles wat de leverancier of dienstverlener voor die handelingen verkrijgt of moet verkrijgen.

Evenwel mochten de Lidstaten die op 1 januari 1977 afwijkende bepalingen toepassen teneinde bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, die maatregelen handhaven op voorwaarde dat zij de commissie daarvan ten laatste op 1 januari 1978 in kennis stelden. Die kennisgeving gebeurde voor de in België toegepaste bijzondere afwijkende bepalingen, vooral inzake de minimummaatstaf van heffing voor pas opgerichte gebouwen, op 23 december 1977.

Alzo mag, bij toepassing van vermeld [artikel 36, § 1, b van het Wetboek Btw](#), de maatstaf van heffing voor diensten betreffende werk in onroerende staat dat betrekking heeft op op te richten gebouwen niet lager zijn dan de normale waarde¹.

'Als normale waarde wordt beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer in de handelsfase waarin de levering van goederen of de dienst wordt verricht, bij eerlijke concurrentie zou moeten betalen aan een onafhankelijke leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van het land waar de handeling belastbaar is, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen.'

Die waarde wordt bepaald, geval per geval, rekening houdend met de in de bouwsector toepasselijke prijzen, het bouwplan, de aard van de constructie, de geplaatste of verwerkte materialen, enz.²

1 Vr. en Antw., Kamer, G.Z., 1995-1996, nr. 36, 3 juni 1996, blz. 4664-4666, Vr. nr. 348, Anthuenis d.d. 19 maart 1996.

2 Vr. en Antw., Senaat, 2005-2006, nr. 3-74, blz. 7909 – Vr. nr. 3-5637, Mw. Nyssens, d.d. 12 juli 2006.

6. Vaststelling van de normale bouwwaarde door de btw-diensten

6.1. Nazicht door de Btw-administratie

Zoals hoger uiteengezet dienen in principe facturen te worden voorgelegd voor het bedrag van de normale waarde (bouwwaarde) van het gebouw, ongeacht het feit dat de bouwheer bv. gunstige voorwaarden heeft verkregen van de aannemer.

De Btw-administratie stelt de normale bouwwaarde vast en vergelijkt die met de gefactureerde prijzen aan de bouwheer, mits inachtneming van volgende gegevens:

1. het opgerichte gebouw wordt als voltooid aangemerkt, tenzij anders werd vermeld in de aangifte (zie [4.3. Het aangifteformulier, van toepassing tot 20.08.2018](#), hiervoor);
2. het hele gebouw wordt geacht te zijn opgericht door aannemers, tenzij kan worden aangetoond dat de bouwheer zelf bepaalde werken uitvoerde of dat bepaalde werken gratis werden uitgevoerd door familieleden of derden (zie voor meer uitleg onder [6.2. De uitvoering van werken door de bouwheer zelf of de uitvoering op kosteloze wijze van werken door familieleden of derden](#), hierna);
3. de normale oprichtingsprijs is die van toepassing op 1 januari van het jaar waarin het gebouw geheel of gedeeltelijk in gebruik werd genomen (zie [5.1. Principe](#), hiervoor);
4. de berekening van de normale oprichtingsprijs is vastgesteld met inachtneming van de gebruikte bouwmaterialen en de aard van de constructie (zie verder onder [6.3. Het gebruik van kosteloos verkregen bouwmaterialen](#), hierna);
5. de door de Administratie vastgestelde waarde is een voorstel tot het minnelijk afwikkelen van een 'bouwdossier' (zie verder onder [6.5. De schatting door de Btw-administratie](#), hierna).

6.2. De uitvoering van werken door de bouwheer zelf of de uitvoering op kosteloze wijze van werken door familieleden of derden

De bouwheer mag bewijzen, zonder dat de Btw-administratie hiertoe een bepaalde werkwijze oplegt, dat er in bepaalde mate geen dienstverstrekking met betrekking tot een werk in onroerende staat is geweest omdat hijzelf het werk heeft uitgevoerd en daarbij al of niet bouwmaterialen heeft verwerkt of geplaatst. Zoals reeds hoger vermeld dient de bouwheer de echtheid aan te tonen van deze feiten door bewijsmiddelen, anders dan de eed, aan te voeren. Schriftelijke verklaringen van ooggetuigen, die al of niet door de Btw-administratie aanvaard worden, worden in de praktijk doorgaans als bewijsmiddel aangewend.

Het bewijsmiddel kan door de bouwheer worden geleverd met alle middelen van recht, anders dan de eed. In een specifiek geval, waarbij de rechter een attest, uitgereikt door de burgemeester, als onvoldoende bewijs had verworpen, stond de rechter wel toe dat er een getuigenverhoor plaatsgreep teneinde de juistheid van de verklaring van de bouwheer vast te stellen¹.

Het bewijs van verkrijging van de materialen die door de bouwheer werden verwerkt wordt doorgaans geleverd door een factuur van de leverancier, of een leveringsnota van de leverancier met vermelding van de aard, de prijs en de betaling van de gekochte materialen. Het is de normale waarde van die materialen, en niet hun werkelijke kostprijs, die van de raming van de normale waarde van het gebouw dienen te worden afgetrokken². Werden materialen aangekocht of verkregen van een niet-btw-belastingplichtige, dan is het aangewezen een geschrift voor te leggen dat ondertekend is door beide partijen.

In dezelfde zin dient gehandeld te worden om het bewijs te leveren van de werken die werden uitgevoerd door familieleden of derden, die niet de hoedanigheid van aannemer hebben. Deze werken dienen evenwel kosteloos te

geschieden, wat ook dient bewezen te worden, doorgaans door het voorleggen van een geschrift waarin het familielid de kosteloosheid bevestigt. De Administratie zal wellicht de kosteloosheid aanvechten op het ogenblik dat de werken werden uitgevoerd ofwel door een familielid van een verdere graad dan de vierde (een neef of nicht is een familielid in de vierde graad) ofwel door een derde persoon.

Wanneer het bewijs voor uitvoering van bepaalde werken wordt geleverd, worden die werken niet in aanmerking genomen voor het vaststellen van de maatstaf van heffing en in die mate zal de heffing beperkt worden tot de btw die eventueel werd geheven op de geleverde bouwmaterialen.

Schriftelijke verklaringen van personen die zelf kennis hebben van het verrichte werk omdat zij van dat werk ooggetuige zijn geweest, kunnen als een bewijsmiddel van gemeen recht worden aangemerkt³.

Ook de vereniging zonder winstgevend doel die aan haar personeel een deel van de werken aan een gebouw, dat zij voor eigen behoeften laat oprichten, heeft toevertrouwd, kan het bewijs leveren dat de werken gratis uitgevoerd werden door de bouwheer zelf, of gratis op een andere manier⁴.

Teneinde het bedrag te kunnen vaststellen van de zelf of door familieleden uitgevoerde werken, die aldus niet aan btw onderhevig zijn, verdient het aanbeveling om van deze werken, vóór de uitvoering, een bestek (of bestekken) te laten uitvoeren door aannemers. De bouwheer kan op die manier aantonen welk bedrag aan hem en aan zijn familieleden kan toebedeeld worden voor de niet aan btw onderhevige werken.

Wanneer er hulp wordt verleend aan aannemers verdient het aanbeveling dat deze aannemers de hulp op hun factuur vermelden en daarbij tevens een raming maken van het door de bouwheer uitgespaarde loon.

In het geval dat een bestuurder van een vennootschap-aannemingsbedrijf een private woning voor zichzelf opricht, wordt ervan uitgegaan dat de woning in feite wordt opgericht door de vennootschap. Dit betekent dat het door de vennootschap verrichte werk belastbaar is op grond van artikel 19, § 2, 2°, van het Wetboek Btw (zie [9.1. Werk in onroerende staat uitgevoerd door een belastingplichtige voor eigen behoeften](#), hierna). De verschuldigde btw dient te worden berekend, overeenkomstig artikel 33, 2°, van het Wetboek Btw, over de door de vennootschap gedane uitgaven, d.w.z. uitgaven die direct betrekking hebben op het verrichte werk.

Derhalve is voor bedoelde handelingen geen btw verschuldigd op het werk gepresteerd door de bestuurder in de veronderstelling dat deze laatste normaal door de vennootschap voor dat werk niet wordt vergoed, doch alleen op de uitgaven die specifiek voor dat werk werd gedaan (aankoop van materialen enz.). Het werk dat in voorkomend geval wordt gepresteerd door de personeelsleden van de betrokken vennootschap maakt in hoofde van laatstgenoemde evenwel steeds een gedane uitgave uit die tot de maatstaf van heffing behoort⁵.

De opmerking dient gemaakt dat het kosteloos verrichten van bouwwerken eveneens kan onderworpen zijn aan verplichtingen inzake het arbeidsrecht en de werkloosheidsreglementering. Het feit van onder gezag te werken, zelfs zonder loon, heeft de toepassing van een aantal arbeidsrechtelijke wetten voor gevolg (bv. de wetgeving inzake arbeidsduur). Ook de wetgeving inzake het sluikwerk met handels- of ambachtelijk karakter, waarvan de bevoegdheid behoort tot het ministerie van Middenstand, kan hier van toepassing zijn.

De onbezoldigde hulp bij het bouwen en verbouwen van woningen door werklozen wordt geregeld bij de artikelen 44 en 45 van het KB van 25 november 1991 en artikel 18 van het MB van 26 november 1991 houdende de toepassingsregelen van de werkloosheidsreglementering⁶.

Bij een controle op de werf kan het voorleggen van de identiteitskaart enkel gevorderd worden door de politieambtenaren, zoals omschreven in de Wet van 5 augustus 1992 op het politieambt en dan nog enkel onder de voorwaarden omschreven in artikel 34 van deze wet⁷.

¹ Rb. Brugge, 9 februari 1998.

² [Beslissing van 1 oktober 1973 nr. E.T. 14.766, BTW-Revue nr. 15, blz. 197, nr. 445.](#)

³ Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 118, blz. 22923-22925 – Vr. nr. 1174, Mw. Pieters, d.d. 9 maart 2006.

⁴ [Beslissing van 25 april 1974 nr. E.T. 11.980, BTW-Revue nr. 17, blz. 340, nr. 489.](#)

5 Vr. en Antw., Kamer, 1994-1995, nr 125, Vr. nr. 1177, Taylor, d.d. 2 augustus 1994, BTW-Revue nr. 111, p. 1258 en Vr. en Antw., Kamer, 1994-1995, nr. 131, Vr. nr. 1240, Denys, d.d. 11 oktober 1994, BTW-Revue nr. 112, p. 222-225.

6 Vr. en Antw., Senaat, 1992-1993, nr 73, blz. 3766, Vr. nr. 453, Cardoen, d.d. 16 juli 1993, BTW- Revue nr. 107, p. 190-193.

7 Vr. en Antw., Van Kessel, 11 februari 1999, Kamer, G.Z., 1998-1999, nr. 171, 19/04/1999, p. 22801-22802.

6.3. Het gebruik van kosteloos verkregen bouwmaterialen

Op een vraag van volksvertegenwoordiger Gabriëls van 22 mei 1987¹ inzake afbraakmaterialen werd geantwoord dat:

- geen btw verschuldigd is wanneer een aannemer afbraakmaterialen gratis laat afhalen door belangstellende bouwers;
- het bewijs dat afbraakmaterialen kosteloos werden verkregen kan door de bouwer worden geleverd volgens de regels van het gemene recht, zoals bv. door het voorleggen van een overeenkomst tussen de schenker en de begiftigde waarin de aard en de hoeveelheid van de geschenken materialen vermeld zijn;
- in de mate waarin het bewijs geleverd is, wordt voor het bepalen van de minimum-maatstaf van heffing de waarde van gelijkaardige nieuwe materialen van de normale waarde van het gebouw afgetrokken.

¹ Zie BTW-Revue nr. 77, p. 272.

6.4. Lagere prijzen bekomen voor de aankoop van bouwmaterialen

Het leveren van een tegenbewijs kan ook indien de bouwheer kan aantonen dat hij materialen heeft gekocht tegen prijzen die lager liggen dan de normale. Dat bewijs kan onder meer worden geleverd door facturen waarop aanzienlijke kortingen voorkomen of door de bijzondere omstandigheden van de zaak (bijvoorbeeld werkzaamheid van de bouwheer in de onroerende sector, beroepsrelatie, enzovoort). De familieverhouding van de bouwheer met de leverancier van de bouwmaterialen wordt niet aanzien als een bijzondere omstandigheid¹.

¹ Zie parl. vr. nr. 1102, 23.01.2006, Mw. Pieters; Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 110, blz. 20582-20585.

6.5. De schatting door de Btw-administratie

Aan de hand van het plan, de bestekken en de voorgelegde facturen bepaalt de Btw-administratie de normale bouwwaarde. In deze bescheiden vindt de bevoegde controleur meestal de beschrijving van de gebruikte materialen en kan hij met kennis van zaken oordelen over belangrijke elementen van het gebouw, zoals de vloerbedekking, het sanitair, de keukeninstallatie, de sierschouw, de dakbedekking, de gevelstenen, de deuren en ramen, de beglazing, de isolatie, de centrale verwarmingsinstallatie, de rolluiken, de liftinstallatie ...

De normale waarde wordt bepaald, geval per geval, rekening houdend met de in de bouwsector toepasselijke prijzen, het bouwplan, de aard van de constructie, de geplaatste of verwerkte materialen enzovoort. Voor het vaststellen van de normale oprichtingsprijs van een gebouw wordt niet alleen de oppervlakte van dat gebouw in aanmerking genomen, maar ook het gebruik van duurdere of minder dure materialen, de bijzondere wijze van constructie en de al dan niet weelderige afwerking van dat gebouw¹. De schattingsprijzen die de Btw-administratie aanwendt, die jaarlijks aan wijziging onderhevig zijn, evenals de andere gegeven controlerichtlijnen, worden niet bekendgemaakt², omdat zulke publicatie uiteindelijk de fiscale fraude zou bevorderen.

Voor het bepalen van de richtprijzen houdt de Administratie niet noodzakelijk rekening met de hoogste of met de laagste eenheidsprijs, maar wel met de meest voorkomende eenheidsprijs per soort werkzaamheid, zodat dit redelijkerwijze toelaat het hele land op gelijke voet te behandelen. De mogelijke prijsverschillen tussen de regio's worden bovendien sterk getemperd door de vaststelling dat de werkzaamheid van aannemers niet beperkt is tot één streek.

Bovendien geven de btw-ambtenaren blijk van een grote gematigdheid bij het vaststellen van de normale oprichtingsprijs³.

Indien bepaalde elementen ontbreken zal de bevoegde controleur, meestal in een gesprek, de ontbrekende inlichtingen vragen aan de bouwheer.

De controleagenten verkrijgen in principe geen recht op toegang tot de woning teneinde over te gaan tot vaststelling van de normale waarde, noch door [artikel 64, § 4, van het Wetboek Btw](#) noch ingevolge [artikel 63 van het Wetboek Btw](#). Op artikel 63 kan de ambtenaar zich immers slechts beroepen tegenover personen die een economische activiteit uitoefenen en met betrekking tot de lokalen waar zij hun werkzaamheden verrichten en, meer algemeen, alle plaatsen waar in het W.Btw. bedoelde handelingen vermoedelijk worden verricht.

Niettemin is er niets dat belet dat de controleagent en de eigenaar in der minne overeenkomen om het gebouw te bezichtigen teneinde mogelijke praktische moeilijkheden op te lossen of teneinde te vermijden dat bijkomende vragen om inlichtingen moeten worden gericht aan de eigenaar of aan derden⁴.

Ambtenaren die zich toegang tot particuliere woningen verschaffen zonder machtiging van de rechter in de politierechtbank, gaan hun bevoegdheid te buiten. Zelfs de toestemming van de belastingplichtige aan opsporingsagenten zonder de vereiste hoedanigheid, volstaat niet. De aldus bekomen inlichtingen zijn onwettig en kunnen dan ook niet als bewijs gelden⁵.

¹ [Vr. en Antw., Kamer buitengewone zitting, 1988, Vr. nr. 28, Devolder, d.d. 1 april 1988](#) in BTW-Revue nr. 83, p. 474 en [Vr. en Antw., Kamer G.Z., 1988-1989, Vr. nr. 138, Vanhorenbeek, d.d. 25 november 1988](#) in BTW-Revue nr. 84, p. 100.

² [Vr. en Antw., Kamer G.Z., 1975-1976, Vr. nr. 98, Olivier, d.d. 2 maart 1976](#), in BTW-Revue nr. 26, p. 230 en [Vr. en Antw., Kamer, 1999-2000, nr. 167, Vr. nr. 1637, Ghesquière, d.d. 9 februari 1999](#).

³ [Vr. en Antw., Kamer, 2002-2003, nr. 151, blz. 19310-19312, Vr. nr. 1099, Lahaye, d.d. 3 september 2002](#).

⁴ [Vr. en Antw., Kamer, 1996-1997, nr. 57, blz. 7651-7652, Vr. nr. 393, Van den Eynde, d.d. 23 april 1996](#)

⁵ Antwerpen, 12 november 1996 in F.J.F. nr. 97/16.

6.6. Het minnelijk voorstel

Stelt de bevoegde controleur een verschil vast tussen de door hem berekende normale bouwwaarde en de voorgelegde facturen en stukken van de bouwheer, dan zal hij een minnelijke overeenkomst voorstellen aan de eigenaar-oprichter.

Wordt dit minnelijk voorstel, eventueel na betwisting en verandering, door de bouwheer aanvaard, dan is die overeenkomst een dading, bij toepassing van [artikel 84 van het Wetboek Btw](#). De geldigheid van dit akkoord, dat bindend is voor beide partijen, wordt algemeen aanvaard, evenals de onherroepelijkheid ervan. Het aangaan van deze dading blijft uiteraard zonder invloed op de betrekkingen tussen de bouwheer en zijn aannemer(s). M.a.w.: dit betekent niet dat de overeenkomsten gesloten tussen genoemde personen als vals bestempeld worden¹.

Deze bepaling van de normale waarde heeft in principe ook geen invloed op andere wetgeving, zoals bv. inzake directe belastingen.

Het tekort tussen de normale waarde en de aangegeven waarde wordt steeds belast aan het normale tarief en kan dus niet genieten van eventuele verlaagde tarieven.

Indien het gebouw een bedrijfsgedeelte omvat en, ingevolge de controlesschatting door de btw-diensten, een aanvullende btw-bedrag verschuldigd is, kan deze btw niet, en ook niet gedeeltelijk, in aftrek worden gebracht. Deze niet-aftrekbare btw wordt wel bij het bedrag gevoegd dat als basis dient voor de afschrijvingen².

Indien geen minnelijk akkoord wordt bereikt tussen de partijen kan de door de minister van Financiën aangewezen ambtenaar, en ook de bouwheer, bij toepassing van [artikel 59, § 2 van het Wetboek Btw](#) een deskundige schatting vorderen. Deze wordt besproken in [7. De deskundige schatting](#).

1 Vr. en Antw., Kamer G.Z., 1975-1976, Vr. nr. 1bis, Olivier, d.d. 14 oktober 1975, in BTW-Revue nr. 24, p. 92.

2 Vr. en Antw., Senaat, 1982-1983, nr. 1, Vr. nr. 180, Cardoen, d.d. 1 september 1982 in BTW-Revue nr. 56, p. 43.

6.7. Wet inzake de openbaarheid van bestuur

Uiteraard is ook hier de wet inzake de openbaarheid van bestuur van 11 april 1994 van toepassing en kan inzage gevraagd worden in bestuursdocumenten. De aanvraag tot voorlegging van bestuursdocumenten wordt voorgelegd aan de Commissie voor de toegang tot bestuursdocumenten. Meer uitleg hierover wordt verstrekt in [4 Openbaarheid van bestuur](#).

7. De deskundige schatting

De procedure van de deskundige schatting wordt behandeld in het [Koninklijk Besluit nr. 15 van 3 juni 1970](#).

7.1. Personen die de deskundige schatting kunnen vorderen

Zowel de door de minister van Financiën aangewezen ambtenaar, zijnde de hoofdcontroleur van het btw-controlekantoor in wiens ambtsgebied het opgerichte gebouw is gelegen, als de bouwheer kunnen de deskundige schatting vorderen.

Meestal gebeurt dit door de bevoegde ambtenaar nadat zijn minnelijk voorstel aan de bouwheer door deze laatste niet werd aanvaard. Eens de vordering tot schatting ingeleid is door de bevoegde hoofdcontroleur kan ze niet meer worden gevorderd door de oprichter van het gebouw en *vice versa*.

7.2. Diensten waarvoor de deskundige schatting kan worden gevorderd

De deskundige schatting kan gevorderd worden voor de dienst of de verscheidene diensten van al het werk in onroerende staat dat heeft bijgedragen tot de oprichting van het gebouw.

Werd vóór het instellen van de vordering tot schatting reeds het tegenbewijs door de Btw-administratie aangenomen dat er in een bepaalde mate geen dienstverrichtingen zijn geweest (werk van de bouwheer of familieleden), dan kan de procedure van de deskundige schatting hiervoor niet worden ingeroepen.

Werd vóór het instellen van de vordering tot schatting het hiervoor bedoeld tegenbewijs niet door de Btw-administratie aangenomen, dan behoort die betwisting tot het domein van het gemeen recht. Dit betekent dat het oordeel van de rechter hier beslissend is en niet dat van de aangestelde deskundige.

7.3. Termijn van de kennisgeving van de vordering tot schatting

Ingevolge het [artikel 15 van het KB nr. 15 van 3 juni 1970](#) moet de kennisgeving van de vordering tot schatting geschieden binnen twee jaar na de dag van de betrekking van het kadastrale inkomen van het gebouw waarop de te schatten diensten betrekking hebben.

Deze kennisgeving, evenals alle andere te verrichten betrekkingen, wordt bij ter post aangetekend schrijven gedaan. De afgifte van het stuk ter post geldt als kennisgeving vanaf de daaropvolgende dag, ook al is dit een zater-, zon of feestdag. De Administratie dient niet te bewijzen dat die aangetekende brief zijn bestemming bereikt ¹.

¹ [Cass., 19 september 1985](#), BTW-Revue nr. 70, blz. 46.

7.4. De vordering tot schatting

Volgende vermeldingen komen voor in de vordering tot schatting die door de hoofdcontroleur wordt verricht:

1. de te schatten dienst (of diensten);
2. de door de Administratie geschatte normale waarde van die dienst (of diensten);
3. het bedrag van de door de Administratie gevorderde belasting en geldboete (deze is in principe gelijk aan de gevorderde belasting);

4. het tijdstip waarop de deskundige zich moet plaatsen om de normale waarde van de diensten te bepalen. Zoals vermeld in [5.2. Tijdstip waarop de normale waarde wordt bepaald](#), hiervoor, is dit op 1 januari van het jaar waarin het gebouw geheel of gedeeltelijk in gebruik werd genomen.

De vordering tot schatting die door de bouwheer wordt ingeleid vermeldt de te schatten diensten en het tijdstip waarop de normale waarde moet worden bepaald. Hij geeft hiervan kennis aan de bevoegde hoofdcontroleur bij aangetekend schrijven.

7.5. De deskundige(n)

De schatting kan bij overeenkomst tussen bouwheer en hoofdcontroleur opgedragen worden aan een bepaalde deskundige of aan een college van drie deskundigen. Bij gemis aan overeenkomst hieromtrent wordt de deskundige(n) benoemd door de vrederechter. De vrederechter mag niet oordelen of de aanwijzingen waarop de vermoedens van de Administratie gesteund zijn ernstig genoeg zijn om een schatting te vorderen¹.

Op een deskundigenonderzoek inzake btw zijn de regels van het Gerechtelijk Wetboek niet van toepassing. Zo is er geen reden tot nietigheid van het deskundigenverslag wanneer het verslag van de vergadering of de vaststellingen van het deskundigenverslag of het voorverslag niet aan de belastingschuldige of zijn raadsman werden toegezonden².

Het [KB nr. 15 stelt in de artikelen 8 en 9 de wijze vast waarop de aangewezen deskundigen moeten handelen](#). Zo bepaalt artikel 8 van dit KB dat de deskundigen aan de partijen de dag en het uur dienen te laten weten waarop zij de nodig geachte bezoeken ter plaatse zullen doen en waar zij hun beweringen en opmerkingen zullen horen, en dat van ieder stuk dat door één van de partijen aan de deskundigen wordt medegedeeld, meteen door haar aan de andere partij, bij ter post aangetekend schrijven, een afschrift moet worden gezonden. De wetgever was van oordeel dat, door deze procedure, de rechten of voorrechten van de Administratie en de rechten van de belastingschuldige gevrijwaard bleven. De rechten van de verdediging worden niet geschonden wanneer de deskundige geen enkel gevolg gegeven heeft aan de door de raadsman van de verweerde later aan hem gerichte brief om hem ter kennis te brengen dat hij een dossier te zijner beschikking hield en zijn verslag heeft neergelegd zonder kennis te geven van het gevraagde voorverslag³.

De opdrachtgever die de nietigverklaring wegens stoffelijke vergissing vordert van een schatting, uitgelokt door de Administratie, moet deze vergissing bewijzen. Als de deskundige een schatting geeft, die hoger ligt dan de waarde toegekend door de Administratie, is dit geen stoffelijke vergissing vermits de opdracht van de deskundige erin bestaat een schatting te maken⁴.

De rechtsvordering tot nietigverklaring van de schatting door een deskundige moet worden ingeleid bij dagvaarding en is niet geldig ingesteld door middel van een verzoekschrift⁵.

Tot 21 januari 2008 was er geen beroep mogelijk tegen de schattingswaarde bepaald door de deskundige(n). Door de Programmawet van 27 december 2007⁶ werd dit gewijzigd. In artikel 12 van het KB nr. 15 is thans vermeld dat zowel de ontvanger als de tegenpartij de schatting kunnen betwisten door inleiding van een rechtsvordering. Deze rechtsvordering dient ingeleid te worden, op straffe van verval, binnen de termijn van één maand te rekenen van de betrekking van het verslag.

Het hof van beroep te Antwerpen is van oordeel dat zij de bevindingen van de deskundige moet kunnen toetsen. *In casu* vond het hof dat de deskundige op oordeelkundige en gedetailleerde wijze tot zijn bevindingen gekomen is en heeft hij bij de bepaling van de bouwwaarde van de werken rekening gehouden met marktconforme gegevens. Het feit dat de belastingplichtige bij sommige aannemers gunstiger prijzen heeft kunnen bedingen dan de normale oprichtingsprijzen doet niet ter zake, vermits de normale oprichtingsprijzen determinerend zijn voor de bepaling van de maatstaf van heffing inzake btw⁷.

De rechter moet de schatting van de deskundige kunnen toetsen en kan ook rekening houden met stukken die niet aan de deskundige werden voorgelegd⁸.

¹ Cass. 7 september 1995, F.J.F., nr. 95/195.

² Cass. 20 juni 1991, R.W., 1991-1992, p. 475. Zie ook Cass. 8 september 1994, F.J.F., nr. 95/126.

³ Cass. 8 september 1994 in BTW-Revue nr. 117, blz. 1074 en BTW-Revue nr. 123, blz. 818-833.

⁴ Rb. Bergen, 10 juni 1987 in BTW-Revue nr. 85, blz. 140.

5 Rb. Namen, 9 september 1988 in BTW-Revue nr. 85, blz. 144.

6 BS, 28 december 2006, derde editie.

7 Antwerpen, 22 september 2009, rolnr. 2008/AR/2033.

8 Cass., 24 november 2011, rolnr. F.10.0080.N.

7.6. Gevolgen van de deskundige schatting

De geschatte normale waarde wordt vergeleken met het totaal van de gefactureerde prijzen. Indien de geschatte normale waarde de gefactureerde prijzen overtreft is de bouwheer over dit verschil een aanvullend btw-bedrag aan het toepasselijk btw-tarief verschuldigd.

Vanaf de dag van de betrekking van de kennisgeving van de vordering van de deskundige schatting is van rechtswege interest verschuldigd, thans 0,8% per maand.

De interest wordt per maand berekend over het bedrag van de verschuldigde btw, afgerond op het tiental in euro naar beneden, terwijl ieder begonnen tijdvak van een maand voor een gehele maand wordt gerekend.

De procedurekosten zijn ten laste van de bouwheer, evenals een geldboete ten bedrage van de aanvullende btw, indien de geschatte normale waarde de gefactureerde aannemingsprijzen overtreft en dat verschil gelijk is aan of groter dan een achtste van de maatstaf waarover de btw werd geheven.

Het bedrag van de schattingkosten kan niet worden betwist. De vrederechter van het ambtsgebied waar het schattingverslag werd neergelegd is bevoegd inzake begroting van de schattingkosten¹.

De procedurekosten blijven ten laste van de schatkist indien de bouwheer, vóór de kennisgeving van de vordering tot schatting, heeft aangeboden de aanvullende belasting te voldoen verhoogd met een gelijke som als boete over een maatstaf die het bij de schatting uitgewezen tekort bereikt of overtreft. In de praktijk wordt deze boete verder verminderd volgens het barema in [8. Verminderde boete bij minnelijke overeenkomst](#), hierna.

Als voorbeeld van een schattingsprocedure tot bepaling van de normale waarde van een gebouw kan verwezen worden naar een uitspraak van het hof van beroep te Gent, waar de schatting van de deskundige bevestigd werd. De tegenbeweringen van de bouwheer hadden voor het Hof geen bewijswaarde².

In een ander geval is de rechter van oordeel dat de deskundige op ordeelkundige en gedetailleerde wijze tot zijn bevindingen is gekomen, terwijl voor de bepaling van de bouwwaarde van de uitgevoerde werken rekening werd gehouden met marktconforme gegevens³.

¹ Rb. Gent, 14e Kamer, 15 oktober 1991, niet gepubliceerd.

² Gent, 14 april 2015, rolnr. 2013/AR/1705.

³ Rb. Luik, 21.12.2017, rolnr. 02/1644/A; ©FOD Financiën, www.fisconetplus.be.

8. Verminderde boete bij minnelijke overeenkomst

Het verschuldigde btw-bedrag wordt, bij minnelijke overeenkomst, verhoogd met een verminderde boete, als volgt:

- 0% indien het verschil tussen de geschatte normale waarde en het bedrag van de maatstaf van heffing waarover de btw werd voldaan gelijk is aan of groter dan een achtste van de maatstaf waarover de btw werd geheven (de voorgelegde facturen);
- 10% van de verschuldigde btw, indien hetzelfde verschil groter is dan een achtste, maar kleiner of gelijk aan een vierde;
- 20% van de verschuldigde btw, indien hetzelfde verschil groter is dan een vierde, maar kleiner of gelijk aan de helft;
- 25% van de verschuldigde btw, indien hetzelfde verschil groter is dan de helft, maar kleiner of gelijk aan het bedrag van de maatstaf waarover de btw werd geheven;

- 35% van de verschuldigde btw, indien hetzelfde verschil groter is dan het bedrag waarover de btw werd geheven.

Bij minnelijke overeenkomst worden geen interesses geëist, zelfs niet wanneer een afbetalingstermijn wordt toegestaan¹.

[1 Zie BTW-Revue 22, blz. 332, Vr. en Antw., Kamer G.Z., 1974-1975, Vr. nr. 166, Burgeon, d.d. 21 mei 1975.](#)

9. Bijzondere gevallen

9.1. Werk in onroerende staat uitgevoerd door een belastingplichtige voor eigen behoeften

Ingevolge [artikel 19, § 2, 1° van het Wetboek Btw](#), wordt met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld, de uitvoering door een belastingplichtige van een werk in onroerende staat:

1. voor de doeleinden van zijn economische activiteit, met uitzondering van:
 - werk dat bestaat in de oprichting van een gebouw door een in [artikel 12, § 2 van het Wetboek Btw](#) bedoelde belastingplichtige;
 - herstellings-, onderhouds- en reinigingswerk, indien dergelijk werk verricht door een andere belastingplichtige een volledig recht op aftrek van de belasting zou doen ontstaan.
2. voor zijn privédoeleinden, deze van zijn personeel, om niet of voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit.

In het eerste geval dient de btw te worden voldaan over de normale waarde van de dienst (materialen, lonen ...), terwijl in het tweede geval slechts btw dient voldaan te worden over de door de belastingplichtige gemaakte uitgaven.

Voor meer uitleg en voorbeelden hieromtrent wordt verwezen naar [5.3 Voorwaarden met betrekking tot het contract](#).

Voor vermelde handelingen, die met een dienst gelijkgesteld worden, dient verder:

- een stuk opgemaakt te worden uiterlijk de vijfde werkdag na de maand waarin het werk werd voltooid, met vermelding van de datum, de aard van het verrichte werk, de maatstaf van heffing, het toepasselijk btw-tarief en het btw-bedrag ([art. 3 en 4 van KB nr. 1](#));
- dat stuk ingeschreven te worden in het boek voor uitgaande facturen;
- dat stuk eventueel ingeschreven te worden in het boek voor inkomende facturen, met recht op aftrek van btw, voor zover het een beroepsmatig uitgevoerd werk betreft.

De btw op de oorspronkelijk aangekochte bouwmaterialen is aftrekbaar.

Als voorbeeld in dit geval kan de [parlementaire vraag nr. 1240 d.d. 11 oktober 1994 van volksvertegenwoordiger Denys](#)¹ dienstig zijn: wanneer een zaakvoerder in een vennootschap bouwwerken uitvoert in een woning, toebehorend aan de vennootschap, maar ter beschikking gesteld van de zaakvoerder, is het de vennootschap die ten aanzien van het door de zaakvoerder gepresteerde werk dient te worden beschouwd als de uitvoerster van werken in onroerende staat, vermits laatstgenoemde slechts kan handelen door middel van de fysieke personen die haar vertegenwoordigen. Gelet op het feit dat een werk in onroerende staat, uitgevoerd door een belastingplichtige rechtspersoon steeds wordt verricht in of ten behoeve van de uitoefening van haar economische activiteit, vermits een rechtspersoon geen privévermogen heeft, is [artikel 19, § 2, 2° van het Wetboek Btw](#) van toepassing.

Dit betekent dat de verschuldigde btw wordt berekend over de door de vennootschap gedane uitgaven (zie [art. 33, 2° Wetboek Btw](#)), d.w.z. de uitgaven die direct betrekking hebben op het verrichte werk. Voor bedoelde handelingen is derhalve geen btw verschuldigd op het werk gepresteerd door de zaakvoerder in de veronderstelling dat deze laatste normaal door de vennootschap voor dat werk niet wordt vergoed, doch wel op de uitgaven die specifiek voor dat werk werden gedaan (aankoop van materialen enz.).

[1 Vr. en Antw., Kamer, G.Z., 1994-1995, nr. 132, 12 december 1994, blz. 13749-13751, in BTW-revue nr. 112, blz. 233-235.](#)

9.2. De verkrijging van een onafgewerkt gebouw gevolgd door een of meer aannemingscontracten

Het kan voorkomen dat een persoon eigenaar wordt door aankoop van een onafgewerkt gebouw, met betaling van de btw, en daarna de voltooingswerken laat uitvoeren door één of meerdere aannemers.

Artikel 36, § 2, van het Wetboek Btw bepaalt dat het totaal van de maatstaven van heffing betreffende vermelde contracten van aankoop en aanneming(en) niet lager mag zijn dan de gezamenlijke normale waarde van het vervreemde onafgewerkte gebouw en van de uitgevoerde werken in onroerende staat tot voltooiing van het gebouw.

De bouwheer moet dus een aangifte indienen voor de voltooingswerken alleen bij de eerstaanwezend inspecteur der btw van het gebied waarin het gebouw is gelegen.

De bevoegdheid tot bepaling van de normale waarde behoort echter tot de ontvanger van de registratie in wiens ambtsgebied het gebouw ligt en het is ook deze ambtenaar die eventueel de vordering tot schatting inleidt.

10. Verkoop van een gebouw door een niet-belastingplichtige

10.1. Principe

Een particulier die een nieuw gebouw verkoopt, of een zakelijk recht vestigt, overdraagt of weder overdraagt op dat nieuw gebouw, kan dat eventueel doen onder toepassing van de btw-wetgeving als:

1. het gebouw 'nieuw' is volgens de btw-wetgeving.

Een gebouw (ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden) is 'nieuw' tot 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van die gebouwen.

Voorbeeld: een gebouw in gebruik genomen op 1 april 2003 is 'nieuw' tot 31 december 2005¹.

Voor gerenoveerde gebouwen die als 'nieuw' kunnen worden beschouwd, dienen we een onderscheid te maken²:

- indien het gebouw tijdens de duur van de verbouwingswerken onderbroken werd (bv. bij ingrijpende werken), dan wordt er rekening gehouden met de eerste ingebruikneming na de werken. Indien aan alle andere voorwaarden voldaan is, kan dit gebouw met btw verkocht worden tot 31 december van het tweede jaar dat volgt op deze ingebruikneming;
- indien er geen onderbreking is in het gebruik van het gebouw tijdens de werken (en er dus geen nieuwe ingebruikneming is): dit geval zien we bij (zelfs ingrijpende) verbouwingen aan privewoningen die gedurende de werken verder bewoond blijven. Onder bepaalde voorwaarden staat de Administratie toch toe dat deze verkoop aan de btw onderworpen wordt:
 - de voorwaarden waaronder een gerenoveerd gebouw als nieuw aanzien wordt, moeten voldaan worden;
 - de ingrijpende wijzigingen moeten plaatsgevonden hebben of de verbouwingswerken moeten de vereiste 60%-drempel bereikt hebben in de loop van de twee jaren die voorafgaan aan het jaar waarin de verklaring om te verkopen met btw, werd ingediend bij het bevoegde btw-controlekantoor;
 - het gebouw moet uiterlijk op 31 december van het jaar volgend op deze verklaring worden overgedragen.

2. geopteerd wordt voor toepassing van de btw bij de verkoop vóór het sluiten van de overeenkomst.

Een formulier 104¹, verkrijgbaar in alle btw-controlekantoren, dient aldaar ingevuld en ondertekend te worden ingediend, in principe vóór het sluiten van de eerste overeenkomst tussen partijen. Deze optie wordt tevens aanvaard als de indiening geschiedt vóór het verlijden van de notariële akte.

Is deze optie niet geschied vóór vermelde termijn, dan is een vervreemding van het onroerend goed met toepassing van btw onmogelijk.

De persoon die de verklaring niet tijdig heeft ingediend kan echter ontheven worden van het verval van het recht om kwestieuze handeling aan de btw te onderwerpen, wanneer uit de omstandigheden blijkt dat de partijen, ondubbelzinnig, de bedoeling hadden de handeling onder het btw-stelsel te plaatsen. De ondubbelzinnige bedoeling van de partijen zal in de regel blijken uit de verkoopbelofte waarin de partijen de hoofdbestanddelen en de substantiële bestanddelen van de mogelijke verkoopovereenkomst hebben vastgelegd³.

3. de medecontractant op de hoogte gebracht werd van het feit dat de vervreemding met toepassing van btw zal geschieden.

In de eerste akte tussen contractanten, of in de notariële akte, dient de vervreemder (verkoper) kennis te geven aan de medecontractant van zijn intentie om de vervreemding te laten geschieden met toepassing van de btw

4. een aangifte 104⁵ ingediend wordt en de eventuele betaling geschiedt binnen de maand na het verschuldigd worden van de btw over de volledige maatstaf van heffing.

Een aangifte in drievoud, te bekomen in elk btw-controlekantoor, moet worden ingediend binnen de maand vanaf het tijdstip dat de btw verschuldigd is geworden over de volledige maatstaf van heffing. In die aangifte wordt de verrekening gemaakt tussen de btw verschuldigd op de vervreemding, en in principe door te storten aan de Staat, en de btw die aftrekbaar is ingevolge de aankoop of oprichting van het gebouw door de vervreemder. Het saldo tussen beide bedragen zal het resultaat geven van de aangifte (ofwel te betalen saldo ofwel een terug te geven saldo).

Het te betalen saldo dient eveneens binnen zelfde termijn van één maand betaald te worden.

Vanaf 1 januari 2011 kan ook de verkoop van het ‘bijhorend terrein’ aan de btw onderhevig zijn. Hiervoor wordt verwezen naar [HOOFDSTUK 2 Levering van goederen](#).

[1 Programmawet van 2 augustus 2002 \(BS, 29 augustus 2002\).](#)

[2 Aanschrijving nr. 24/2002 van de Administratie Fiscale Zaken, 6 december 2002 \(AFZ/2002-E.T. 103.009\).](#)

[3 Vr. en Antw., Kamer, 053, 2010-2011, nr. 018, blz. 12-13 – Vr. nr. 227, Veerle Wouters, d.d. 18 januari 2011.](#)

10.2. Nut van de optie

De optie maakt het mogelijk de btw in aftrek te brengen die werd geheven bij de aankoop of de oprichting van het gebouw. Zonder deze optie, en tevens in het geval dat het gebouw niet meer als ‘nieuw’ kan beschouwd worden, is deze aftrek van btw niet mogelijk.

Het stelsel, zoals hiervoor uitgelegd, is tevens van toepassing bij de vervreemding van bedoelde goederen door alle personen die niet de hoedanigheid hebben van een btw-belastingplichtige met als activiteit de oprichting, of het laten oprichten, van gebouwen met het oog op de verkoop. Zo dient bv. een aannemer die toevallig een gebouw opricht op eigen grond om te verkopen zich te houden aan de hiervoor vermelde verplichtingen teneinde de verkoop van dat gebouw met toepassing van btw te volbrengen.

Voor verdere uitleg wordt verwezen naar DEEL 2 Belastingplicht.

HOOFDSTUK 2 - Andere verplichtingen voor particulieren

1. Bewaring van documenten

De stukken die aan hen worden uitgereikt, ingevolge de verplichting in het Wetboek Btw, dienen te worden bewaard gedurende zeven jaar, te rekenen vanaf de eerste januari van het jaar volgend op de datum van uitreiking van die stukken ([Artikel 60 van het W.Btw.](#)).

Als eventuele sanctie is een boete van 50 tot 5.000 EUR per overtreding voorzien, herleid door [het KB nr. 44, afdeling 4, III](#) als volgt:

- bij gebrek aan bewaring: 1.000 EUR voor een eerste overtreding, 2.000 EUR voor een tweede overtreding en 5.000 EUR voor volgende overtredingen;
- bij niet-conforme bewaring: 500 EUR voor een eerste overtreding, 1.000 EUR voor een tweede overtreding en 2.500 EUR voor volgende overtredingen.

2. Voorlegging ter inzage

Eenieder is gehouden de boeken, facturen, kopieën van facturen en andere stukken, die hij overeenkomstig [artikel 60 van het W.Btw.](#) moet bewaren, op ieder verzoek van de ambtenaren van de Administratie die de btw onder haar bevoegdheid heeft, zonder verplaatsing en zonder onnodig uitstel, ter inzage voor te leggen teneinde de juiste heffing van de belasting in zijn hoofde of in hoofde van derden te kunnen nagaan ([artikel 61, § 1, eerste lid van het W.Btw.](#)).

Bovendien hebben bedoelde ambtenaren het recht bedoelde stukken te behouden tegen afgifte van een ontvangstbewijs ([artikel 61, § 2, eerste lid van het W.Btw.](#)).

Ook hier bedraagt de eventuele boete 50 tot 5.000 EUR per overtreding ([artikel 70, § 4 van het W.Btw.](#)), bij het niet-naleven ervan herleid door het KB nr. 44, afdeling 4, IV als volgt:

- 1.000 EUR voor een eerste overtreding;
- 2.000 EUR voor een tweede overtreding;
- 5.000 EUR voor volgende overtredingen.

3. Verschaffen van inlichtingen

Eenieder is gehouden, op ieder verzoek van de ambtenaren van de bevoegde Administratie, mondeling of schriftelijk alle inlichtingen te verschaffen die hem gevraagd worden, teneinde de juiste heffing van de belasting in zijn hoofde of in hoofde van derden na te gaan ([artikel 62, § 1 van het W.Btw.](#)).

Mogelijke sanctie: 50 tot 5.000 EUR overtreding ([art. 70, § 4 van het W.Btw.](#)), herleid door [het KB nr. 44, afdeling 4, II](#), tot 250 EUR overtreding.

4. Toegang tot beroepslokalen en particuliere woningen

De btw-ambtenaren mogen op elk tijdstip, zonder voorafgaande verwittiging, vrij binnentreden in alle gebouwen, werkplaatsen, inrichtingen, lokalen of andere plaatsen waarin het Wetboek btw bedoelde handelingen verricht of vermoedelijk worden verricht. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel slechts toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en uitsluitend met de machtiging van de politierechter ([artikel 63 van het W.Btw.](#)) (zie hieromtrent [6.5. De schatting door de Btw-administratie, supra](#)).

Mogelijke sanctie: 50 tot 5000 EUR per overtreding ([art. 70, § 4 van het W.Btw.](#)), herleid door het KB nr. 44 tot zelfde bedragen als onder [2. Voorlegging ter inzage, supra](#).

5. Hoofdelijke aansprakelijkheid

De medecontractant van de schuldenaar van de belasting (dit kan een particuliere klant zijn) is in bepaalde gevallen, uitgedrukt in [artikel 51bis van het W.Btw.](#), hoofdelijk aansprakelijk voor het voldoen van de btw

Dit is bv. het geval wanneer de particulier als klant van een levering of dienstverrichting in België geen factuur ontvangt of een factuur ontvangt die onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van de naam, het adres of het btw-identificatienummer 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, de onjuist of niet vermelde verschuldigde btw. De medecontractant is echter van zijn hoofdelijke aansprakelijkheid ontheven als hij:

- de identiteit van zijn leverancier of dienstverrichter aantoont en
- bewijst hem de prijs en de bijhorende belasting of een deel daarvan te hebben betaald ([artikel 51bis, § 2 van het W.Btw.](#)).

Als particulier is het bijgevolg nuttig om een volledige factuur te eisen, terwijl het aanbevolen is je betaling te verrichten via een check op naam of een overschrijving.

HOOFDSTUK 3 - Aankopen door particulieren in andere EG-lidstaten

Een particulier die in een andere EG-lidstaat aankopen verricht betaalt de btw die verschuldigd is in die Lidstaat. Een Belgische toerist die b.v. in Italië op reis is en daar in een grootwarenhuis inkopen verricht zal Italiaanse btw betalen op die aankopen.

Men dient zich voortdurend af te vragen waar de plaats van de handeling ligt (zie DEEL 3 Belastbare handelingen: plaats van de levering en plaats van de dienstverrichting). Zo kan een particulier zich een tweedehandse wagen aanschaffen in b.v. Duitsland. Welke btw verschuldigd is zal afhangen van de plaats van levering:

- haalt de particulier de wagen af in Duitsland: de plaats van levering is Duitsland en de Duitse leverancier zal een factuur afleveren waarop Duitse btw vermeld is;
- levert de Duitse leverancier de wagen af in België bij de particulier: de plaats van levering is in principe België, zodat de Duitse leverancier een aansprakelijke vertegenwoordiger in België zal dienen aan te stellen om de

Belgische btw door te storten. Evenwel kan hij in het stelsel van de verkopen op afstand (zie DEEL 3 Belastbare handelingen), als hij nog onder de drempel van 35.000 EUR leveringen in België verkeert, Duitse btw aanrekenen.

Ten slotte bestaan er enkele bijzondere regelingen die niet uit het oog mogen worden verloren voor de particulier:

- de regeling voor nieuwe vervoermiddelen (zie [10 Regeling van de belastingplicht m.b.t. nieuwe vervoermiddelen](#));
- de regeling voor tabaksfabrikaten (zie [HOOFDSTUK 4 Regeling voor tabaksfabrikaten](#));
- aankopen in taksvrije verkooppunten (zie [3.3 Leveringen van goederen door taksvrije verkooppunten gelegen in een Belgische internationale luchthaven](#));
- vrijstellingen bij invoer (zie [HOOFDSTUK 6 Definitieve invoer met vrijstelling van btw](#)).

HOOFDSTUK 4 - Toevallige verkopen inzake nieuwe gebouwen

Ingevolge [artikel 8 van het W.Btw](#), kan iedereen, mits te opteren voor toepassing van de btw-regeling, die een nieuw gebouw vervreemdt, daarvoor de hoedanigheid van btw-belastingplichtige aannemen.

Ook de vestiging van een zakelijk recht en de overdracht of de wederoverdracht van dat zakelijk recht op een nieuw gebouw kan onder het btw-stelsel geschieden.

Enkel de ‘nieuwe’ gebouwen kunnen eventueel aan btw onderworpen worden bij verkoop of onttrekking. De overdracht van ‘oude’ gebouwen is vrijgesteld ingevolge [artikel 44 van het Wetboek Btw](#).

De definitie van ‘nieuw gebouw’ werd door de Programmawet van 2 augustus 2002 (BS, 29 augustus 2002, tweede uitgave) (met in principe uitwerking vanaf 26 april 2002) als volgt veranderd:

- onder gebouw dient te worden verstaan, ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden (nieuw art. 1, § 9 Wetboek btw);
- een gebouw blijft nieuw tot uiterlijk 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming.

Voor verdere uitleg wordt verwezen naar [9 Regeling van de belastingplichtige betreffende nieuwe gebouwen \(en ermee samenhangende terreinen\)](#) en [DEEL 9 Teruggaaf van belasting](#).

Vanaf 1 januari 2011 is ook de levering van een ‘bijhorend terrein’ of de vestiging, overdracht en wederoverdracht van zakelijke rechten op een ‘bijhorend terrein’ aan btw onderworpen. Hiervoor wordt verwezen naar het deel 3 inzake de leveringen.

AANGIFTE

voorgeschreven door artikel 64, § 4 van het BTW-wetboek

Datum van indiening

Dossiernummer :

(3)

De ondergetekende (1)

beroep :

eigenaar van het pas opgericht gebouw gelegen te (2)

verklaart :

- dat het kadastrale inkomen van dit gebouw hem werd betekend op
- dat het gebouw in gebruik werd genomen op
- dat met betrekking tot het oprichten van dit gebouw in vak II hierna een nauwkeurige opgave volgt van de voor het bouwen ontvangen facturen waarop de belasting over de toegevoegde waarde in rekening werd gebracht

voegt een plan van het gebouw bij deze aangifte en een exemplaar van het bestek gebruikt bij de oprichting van het gebouw.

Het vak I moet ingevuld worden door iedere eigenaar van een pas opgericht gebouw.

VAK I. STAAT VAN HET GEBOUW OP DE DATUM VAN BETEKENING VAN HET KADASTRALE INKOMEN

voltooid : ja - neen (Doorhalen wat niet past)

In geval van niet voltooiing van het opgerichte gebouw : beschrijving van de nog te verrichten werken :

Het vak II moet ingevuld worden door iedere eigenaar van een pas opgericht gebouw die een of meerdere aannemers of ambachtslui heeft belast met het bouwen ervan.

VAK II.

WERK IN ONROERENDE STAAT

Het vak III moet ALLEEN ingevuld worden door de eigenaar van een pas opgericht gebouw aan wie materialen, gebruikt bij het bouwen, rechtstreeks werden verkocht en geleverd.

VAK III. AANKOPEN VAN BOUWMATERIALEN GEBRUIKT BIJ HET BOUWEN

Het vak IV moet ALLEEN ingevuld worden

- door de eigenaar van een pas opgericht gebouw die zelf werk in onroerende staat aan dat gebouw heeft uitgevoerd.
- door de eigenaar van een pas opgericht gebouw voor wie ten aanzien van dat gebouw derden werk in onroerende staat kosteloos hebben verricht.