

Aftrekbare beroepskosten : btw- aspecten

Stefan Ruyschaert



1

Ontstaan recht op aftrek en
uitoefening recht op aftrek

2

Neutraliteitsbeginsel

- Het recht op aftrek (van de voorbelasting) is correlatief verbonden met de notie opeisbaarheid van de belasting.
- Het ontstaat op het tijdstip van opeisbaarheid van de belaste handelingen.
- Voor het uitoefenen van het recht op aftrek kunnen bepaalde formaliteiten worden opgelegd.
- De factuur speelt hierbij binnen het btw-stelsel een cruciale maar niet absolute rol (**materieel** versus **formele voorwaarden**).

3

Wanneer ontstaat het recht op aftrek?

- “Krachtens artikel 2 van KB nr. 3 ontstaat het recht op aftrek :
- 1° ten aanzien van de belasting geheven van de aan de belastingplichtige geleverde goederen en verleende diensten, op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt krachtens de artikelen 16, § 1, 17, 22, § 1 en 22bis van het Wetboek;
- (...)”

4

Voorbeelden

- Facturering van een overdracht van een algemeenheid van goederen of bedrijfsafdeling mét btw
- Facturering van werk in onroerende staat aan een btw-belastingplichtige indiener mét btw
- Facturering van een levering en plaatsing van een friteuse mét verlegging (Luik, 12.09.2016)
- => boete wegens onterechte verlegging

Copyright S. Ruyschaert

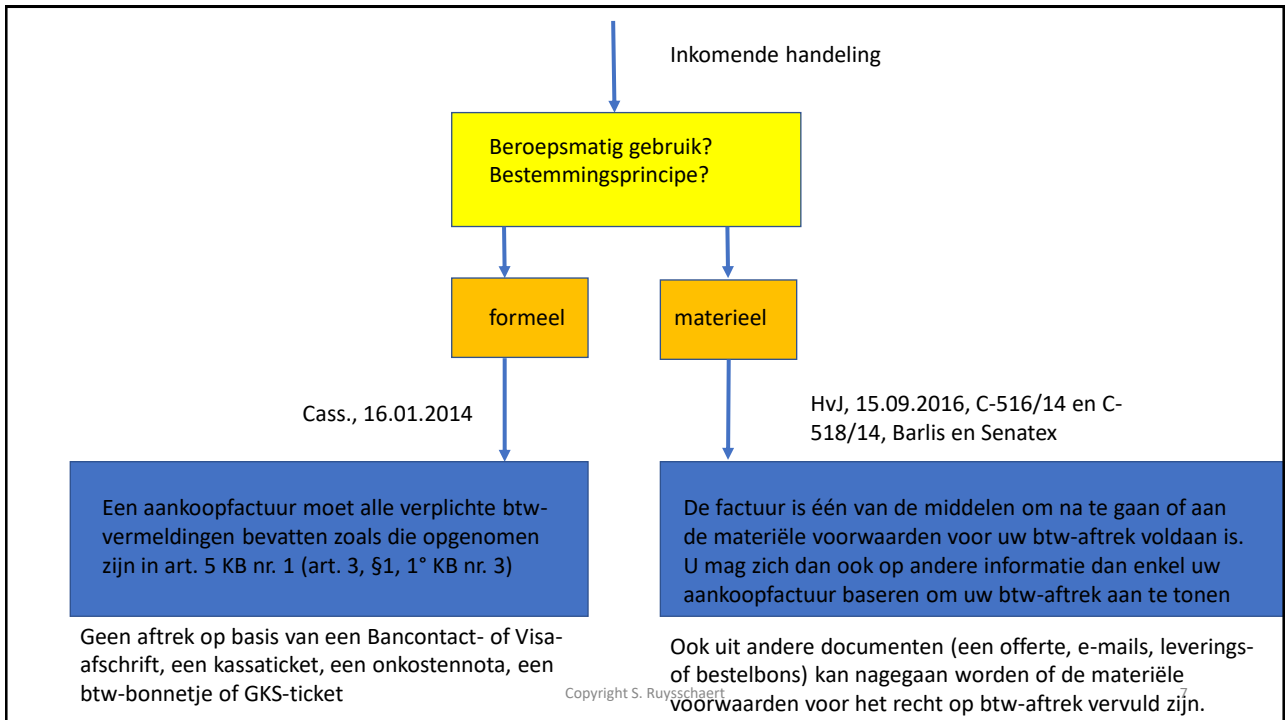
5

5

Vraag

- De factuur vormt de spil van het btw-stelsel
- Het recht op aftrek vormt het “hart” van het btw-stelsel
- Kan het recht op aftrek geweigerd worden als er geen factuur wordt voorgelegd, een onregelmatige of onvolledige factuur wordt voorgelegd?

6



7

Opmerkingen

- Beroepsmatige verplaatsingen met **het openbaar vervoer** vormen echter de uitzondering op de regel. Daarvoor volstaat gewoonweg dat u beschikt over het vervoersbewijs zoals uw trein-, tram- of busticket om de btw te kunnen recupereren (beslissing E.T. 16.172, 31.07.1975).
- Het Hof van Justitie maakt er geen probleem van dat de administratie **een boete** oplegt wegens btw-afrek op grond van een niet-conforme factuur.

8

Vervolg

- **Let op!** Het is ook niet toegestaan om het btw-nummer eigenhandig op de aankoopfactuur te schrijven als dit ontbreekt.
- **Let op!** Het feit dat het dan eigenlijk uw leverancier is die zijn factuur niet correct opgesteld heeft en dat u daar bijgevolg geen enkele schuld aan heeft, verandert niets aan de zaak (Antwerpen, 16.02.2016) .

Men ontvangt een niet conforme factuur

- **Creditnota en nieuwe conforme factuur vragen?** Wil men het zekere voor het onzekere nemen, dan vraagt men dat inderdaad toch nog het best zo snel mogelijk op.
- In de praktijk is dat niet altijd even gemakkelijk los te krijgen, maar men kan bij de leverancier of dienstverrichter wel proberen aan te kaarten dat hij dan geen boete ontvangt wegens het uitreiken van een niet-conforme verkoopfactuur.

vervolg

- **Factuur met verlegging?** Dan hoeft men niet meteen de dienstverrichter of leverancier te contacteren. Voor facturen waarop men m.a.w. zelf de btw moet voldoen zoals o.m. bij een intracommunautaire verwerving of bij een zgn. werk in onroerende staat, moet men niet beschikken over een conforme factuur.
- Het volstaat dan dat men zelf een zgn. vervangend stuk of **wachtdocument** opstelt (art. 9 KB nr. 1; art. 3, §1, 5° en 7° KB nr. 3).
- Men moet dan wel kunnen aantonen dat men de btw betaald heeft via de btw-aangifte.
- **Let op!** Krijgt men naderhand alsnog een correcte factuur, dan moet men daarop wel een verwijzing maken naar het vervangend stuk en omgekeerd.

Tot wanneer kunt u uw niet-conforme factuur laten corrigeren?

- **Correctie tijdens controle?** Ja. Men kan de niet-conforme aankoopfactuur immers laten corrigeren tot zolang de administratie beslist heeft om de btw-aftrek te weigeren. Zolang de btw-controleur m.a.w. nog niets op papier gezet heeft, kan men nog de nodige maatregelen nemen.
- **Correctie heeft terugwerkende kracht?** Ja. Het enige wat telt voor het Hof van Justitie is dat aan de materiële voorwaarden voldaan is. Het ontbreken van bepaalde formele btw-vermeldingen kan dat niet verhinderen. Laat men dan achteraf nog een niet-conforme factuur corrigeren, dan gaat het Hof ervan uit dat het recht op btw-aftrek ontstaan is van bij het begin en niet op het moment van de correctie. De administratie kan dan ook geen nalatigheidsinteressen opleggen omdat men de btw-aftrek te vroeg uitgeoefend heeft.

Toepassing 1

- Een klant vraagt aan de leverancier van een salon om hem een factuur op te maken waarbij de omschrijving van de goederen veranderd wordt in “bureaumeubelen”.
- Door een “beroepsmatige” omschrijving van de goederen op de factuur te vermelden zal zowel in de inkomstenbelasting (afschrijving) als inzake de btw ogenschijnlijk aftrekbaar zijn.
- Bij een btw-controle zal de aftrek van de btw bij de koper worden verworpen verhoogd met boeten en intresten (na een fysieke controle die vaststelt dat er geen bureaustolen met de betreffende waarde bestaan).
- Maar ook de leverancier (meubelhandelaar) zal een forse boete krijgen (100 % van de aangerekende btw per factuur). De rechter vond dit niet meer dan gerechtvaardigd (Rb. Leuven, 12.05.2017).

13

Toepassing 2

- Een informaticus trekt de btw af op een pc. Bij controle blijkt echter dat de verkoper geen eigenaar is van de pc en bijgevolg kan de koper de btw niet aftrekken. De informaticus kon niet aantonen dat hij de vermeende aankoop wel degelijk betaald had. Er was geen bestelbon, een leveringsbon, ... (cf. art. 60, §5 W.BTW). Het controlespoor is dus in de praktijk even belangrijk als de correcte factuur.
-
- In casu gebeurde de aftrek dus op basis van een fictieve factuur omdat de verkoper de pc niet kon verkopen omdat hij niet diens eigendom was.
-
- Een ogenschijnlijk regelmatige factuur opent dus niet automatisch recht op aftrek!

14

Toepassing 3

- Een autohandelaar trekt de btw af voor het volgen van een wijncursus. Deze btw is uiteraard niet aftrekbaar. De btw op een cursus over elektrische wagens zou wel aftrekbaar zijn omdat deze aansluit bij de economische activiteit van de autohandelaar.
- Inzake inkomstenbelasting zijn de kosten van een opleiding alleen aftrekbaar voor wie reeds actief is in dat domein, niet voor wie actief wil worden in een bepaald domein. Zo is de kost van een opleiding om bestuurder te worden in een vennootschap niet aftrekbaar inzake inkomstenbelastingen. Inzake btw ligt dat anders. Het besturen van een vennootschap is inherent aan de economische activiteit en bijgevolg is de btw wél aftrekbaar.

15

Weigering van de btw-aftrek

16

- **Drie vragen :**

- 1) Verricht men wel een economische activiteit?
- 2) Impliceert btw-aftrek het voldoen aan btw-verplichtingen (o.a. een btw-identificatienummer, ...)?
- 3) Wat met voorbereidende handelingen?

Copyright S. Ruyschaert

17

17

Het begrip “economische activiteit”

Het verwerpen van de aftrek bij gebrek aan “economische activiteit”

18

Art. 2 en art. 4 W.BTW

- Overeenkomstig artikel 2 van het W.BTW zijn de leveringen van goederen en de diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen wanneer ze in België plaatsvinden.
- Op grond van artikel 4 van het W.BTW is belastingplichtige eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in dit Wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend.

19

Europese rechtspraak

- Het begrip "economische activiteit" dient te worden geanalyseerd in het licht van de Europese regelgeving en jurisprudentie. Krachtens de bepalingen opgenomen in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (voorheen artikel 4, lid 2, van de Zesde Btw-Richtlijn) worden als "**economische activiteit**" beschouwd alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen.
- Als **economische activiteit** wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (zie o.a. zaak C-268/83, Rompelman-Van Deelen, d.d. 14 februari 1985; zaak C-465/03, Kretztechnik, d.d. 26 mei 2005).

20

vervolg

- Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft het begrip "economische activiteiten" een ruime werkingssfeer evenals een objectief karakter, in die zin dat **de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan.**
- Een activiteit wordt aldus in de regel als economisch beschouwd wanneer zij **permanent** wordt verricht en de verrichter een vergoeding ontvangt (zie o.m. zaak C-235/85, Commissie/Nederland, d.d. 26 maart 1987; zaak C-354/03, Optigen, d.d.12 januari 2006).

21

Toepassing

- Natuurlijke personen die huisdieren bezitten (honden, katten, enz.) en de jongen van die dieren verkopen, zijn geen belastingplichtige wanneer ze slechts een **beperkt aantal** van die **dieren** bezitten dat overeenstemt met een normaal privé-gebruik, zij **niet systematisch het vermenigvuldigen van die dieren nastreven** en zij slechts af en toe dieren verkopen om een einde te stellen aan een tijdelijk uitbreiden van vorenbedoeld aantal.
- Daarentegen worden als btw-belastingplichtigen aangemerkt, zij die bezitter zijn van een aantal van die dieren, dat hoger is dan gewoonlijk voor privé-gebruik wordt gehouden en systematisch het fokken van die dieren nastreven, met het doel ze geregeld te verkopen.

22

Toepassing

- De levering van hout door een natuurlijke persoon om de gevolgen van overmacht door stormschade te compenseren (HvJ, C-263/11, Redlihs).
- Is dit een exploitatie? (duurzaam opbrengsten?)
- Is dit een economische activiteit? (permanent?)
- Cf. Enkler voor de criteria

23

Toepassing : Paardenfokkerij als economische activiteit?

- Een vennootschap heeft als maatschappelijk doel zowel managementactiviteiten als **de uitbating van een stoeterij**. De twee bestuurders houden zich elk met de onderscheiden activiteiten bezig.
- De fiscus weigert de paardenstoeterij te aanvaarden als een belastbare activiteit voor BTW-doeleinden. Volgens hem is de uitbating van de paardenfokkerij geen economische activiteit, omdat de paarden werden bereden door de dochter van de bestuurders; omdat er geen professioneel personeel was; omdat er geen handelingen werden gesteld, die een duurzame opbrengst op termijn beoogden; en omdat de uitbating op geruime afstand van de maatschappelijke zetel plaatsvond (Schilde versus Knokke). Het hof van beroep te Gent geeft de fiscus ongelijk, in de volgende omstandigheden.
 - * Het is in de rede aannemelijk dat het opstarten van een paardenfokkerij niet onmiddellijk inkomsten genereert. De eerste nakomelingen van fokmerries worden in principe pas verkocht na een minimumperiode van 3 jaar.
 - * De vennootschap legt een polis van aansprakelijkheidsverzekering voor, met paardenfokkerij als verzekerde activiteit.
 - * Dat niet werd deelgenomen aan internationale wedstrijden, is niet bepalend, want de deelnemende paarden moeten minstens 6 jaar oud zijn : dit bevestigt weer dat men jaren moet investeren in het fokken en opleiden van paarden, alvorens men ze kan verkopen.
 - * Het realiseren van opbrengsten uit de paardenfokkerij gaat ook gepaard met een marketingstrategie. Binnen het milieu moet eerst een zekere faam worden opgebouwd. Men mag aannemen dat het fokken van paarden met een goede afstamming veel tijd in beslag neemt.
 - * De vennootschap heeft die faam inmiddels bereikt door de bekroning van een paard als beste driejarige dressuurhengst van Nederland. Daarmee werd de cover van een magazine gehaald.

24

- * De deelname aan wedstrijden laat de vennootschap toe zich binnen het milieu te tonen en een naam op te bouwen.
- * Het is een voordeel dat de dochter van de bestuurders de vaardigheden van de paarden op peil houdt en dat daardoor personeelskosten worden vermeden.
- * In deze context kan het bezit van **9 veulens** niet worden aangemerkt als een normaal privégebruik van paarden in het kader van een hobby.
- * De omstandigheid dat er geen personeel in dienst is, verhindert evenmin dat de paardenfokkersactiviteit kan worden aangemerkt als een economische activiteit in de zin van artikel 4 W.BTW. De bestuurster van de vennootschap zorgt zelf voor de exploitatie, en wel op slechts 2 km van haar privéwoning : dat verklaart de afwezigheid van personeel.
- * Dat de maatschappelijke zetel op een andere plaats gevestigd is, verhindert evenmin dat de fokkerij voor BTW-doeleinden moet worden aangemerkt als een belastbare economische activiteit.
- Het hof besluit uit dit alles dat de paarden en het weiland met paardenstal daadwerkelijk worden gebruikt voor het verrichten van belastbare handelingen en **dat de BTW op de kosten van de aankoop en het onderhoud van de paarden aftrekbaar is op grond van artikel 45, § 1 WBTW.**
- (Gent 16 december 2014)

25

Is btw-identificatie een
voorwaarde om recht op aftrek
te genieten?

26

Voorbeelden

- Een persoon start met de verkoop van frieten en andere producten die gebruikelijk in een frituur verkocht worden. Hij doet dit zonder in het bezit te zijn van een btw-identificatienummer. Als er achteraf een regularisatie komt voor de verschuldigde btw moet er ook recht op aftrek worden verleend volgens de toepasselijke regels.
-
- Een Poolse persoon verricht werk in onroerende staat in het zwart. Bij een latere regularisatie moet men hem ook recht op aftrek geven volgens de toepasselijke regels. Hij verrichtte immers een economische activiteit in de btw-betekenis.
- Personen met een “Btw-nummer in aanvraag”

27

De zaak Radu Florin Salomie en Nicolae Vasile Oltean

- In de zaak Radu Florin Salomie en Nicolae Vasile Oltean diende het Hof van Justitie na te gaan of richtlijn 2006/112 zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van de voorbelasting die is verschuldigd of voldaan over voor belaste handelingen gebruikte goederen en diensten wordt ontzegd aan een belastingplichtige die enkel en alleen omdat hij niet voor btw-doeleinden was geïdentificeerd toen hij die handelingen verrichtte, daarentegen de btw moet betalen die hij had moeten innen, zolang hij niet naar behoren voor btw-doeleinden is geïdentificeerd en de belastingaangifte niet is ingediend.
- Het ging in casu om het niet belasten van **een economische activiteit** bestaande uit de verkoop van 23 garages en 122 appartementen. Er was geen btw-identificatie en geen indiening van btw-aangiften. Bij controle werd de verschuldigde btw ingevorderd maar werd het uitoefenen van het recht op aftrek afhankelijk gesteld van btw-identificatie en het indienen van een toekomstige btw-aangifte.
- HvJ 9 juli 2015, zaak C-183/14, punten 54, 58 t.e.m. 61.

28

vervolg

- Het Hof had reeds eerder geoordeeld dat het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de **materiële voorwaarden** daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde **formele vereisten**.
- Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.
- zie in die zin arresten Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, punt 63; Uszodaépítő, C-392/09, punt 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, punten 42 en 43, en Idexx Laboratories Italia, C-590/13, punt 38.
- zie arrest Idexx Laboratories Italia, C-590/13, punt 40.

29

vervolg

- De in artikel 214 van richtlijn 2006/112 bedoelde identificatie voor btw-doeleinden en de in artikel 213 van die richtlijn neergelegde verplichting voor de belastingplichtige om opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteiten, betreffen slechts **formele vereisten** met het oog op controle, die geen afbreuk mogen doen aan met name het recht op aftrek van de btw, voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor deze rechten.
- Daaruit volgt met name dat een btw-plichtige niet mag worden gehinderd in de uitoefening van zijn recht op aftrek op grond dat hij niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd alvorens de aangekochte goederen te gebruiken voor zijn belaste activiteit.
- zie in die zin met name arresten Nidera Handelscompagnie, C-385/09, punt 50; Tóth, C-324/11, punt 32, en Ablessio, C-527/11, punt 32.
- zie in die zin met name arrest Nidera Handelscompagnie, C-385/09, punt 51.

30

vervolg

- Bovendien mogen de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 kunnen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit.
- Zo gaat de bestraffing van de niet-nakoming door de belastingplichtige van de verplichtingen betreffende het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften met een weigering van het recht op aftrek duidelijk verder dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstelling om de juiste toepassing van die verplichtingen te verzekeren, aangezien het Unierecht de lidstaten niet verhindert in voorkomend geval **een geldboete** of geldelijke sanctie op te leggen die evenredig is met de ernst van de inbreuk. Voorts gaat die praktijk verder dan noodzakelijk is om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen in de zin van artikel 273 van richtlijn 2006/112, aangezien dit zelfs kan leiden tot het verlies van het recht op aftrek wanneer de belastingdienst de aangifte pas rectificeert na het verstrijken van de vervaltermijn waarover de belastingplichtige beschikt om de aftrek te verrichten.
- zie in die zin met name arresten Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, punt 52; Collée, C-146/05, punt 26; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, punt 49, en Idexx Laboratoires Italie, C-590/13, punten 36 en 37.
- zie naar analogie arrest Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, punten 67 en 68.

31

vervolg

- In casu blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat aan de materiële vereisten van het recht op aftrek van de voorbelasting is voldaan en dat verzoekers in het hoofdgeding bij een belastingcontrole als btw-belastingplichtigen zijn aangemerkt. Het uitstel van de uitoefening van het recht op aftrek van de btw tot de indiening van een eerste btw-aangifte door die belastingplichtigen enkel en alleen omdat zij niet voor btw-doeleinden waren geïdentificeerd toen zij de aan de btw onderworpen handelingen verrichtten, bovenop de verplichting voor die belastingplichtigen om de desbetreffende belasting te betalen, gaat bijgevolg verder dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.
- Bijgevolg antwoordt het Hof dat richtlijn 2006/112 zich in omstandigheden als in het hoofdgeding verzet tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van de voorbelasting die is verschuldigd of voldaan over voor belaste handelingen gebruikte goederen en diensten wordt ontzegd aan een belastingplichtige die enkel en alleen omdat hij niet voor btw-doeleinden was geïdentificeerd toen hij die handelingen verrichtte, daarentegen de btw moet betalen die hij had moeten innen, zolang hij niet naar behoren voor btw-doeleinden is geïdentificeerd en de belastingaangifte niet is ingediend.
- HvJ 9 juli 2015, zaak C-183/14, punten 62 t.e.m. 65.

32

Recht op aftrek na (tijdelijke) intrekking van btw-identificatienummer

- De Roemeense vennootschap Gamesa Wind România (hierna: Gamesa) houdt zich bezig met de montering, de installatie en het onderhoud van windmolenparken. In het kader van haar economische activiteit heeft Gamesa verschillende goederen en diensten afgenomen, waarvoor zij recht op aftrek van de btw heeft door een btw-aangifte in te dienen.
- Van 7 oktober 2010 tot 24 mei 2011 werd Gamesa als een inactieve belastingplichtige beschouwd omdat zij tijdens een kalenderhalfjaar geen van de bij wet opgelegde aangifteverplichtingen was nagekomen.
- Van 26 november 2014 tot 29 juli 2015 is bij Gamesa een belastingcontrole uitgevoerd. Op basis van het controleverslag is aan Gamesa een aanslag opgelegd, waarbij het recht op btw-aftrek voor ongeveer 890.000 EUR is geweigerd en haar een geldboete van ongeveer 654.000 EUR is opgelegd met name omdat zij geen recht op aftrek had voor de verwervingen die zij had verricht in de periode waarin zij als een inactieve belastingplichtige werd beschouwd.
- Het Hof van Justitie oordeelt dat als aan **de materiële voorwaarden** voor aftrek is voldaan en geen sprake is van fraude of misbruik, het recht op aftrek niet mag worden geweigerd dat is uitgeoefend via btw-aangiften die zijn gedaan – of via facturen die zijn uitgereikt – nadat het btw-identificatienummer is gereactiveerd, louter en alleen omdat deze verwervingen zijn verricht tijdens de periode van deactivering.
- HvJ 12-09-2018 Gamesa Wind România C-69/17.

33

Vorbereidende handelingen en historisch recht op aftrek

34

- Notarissen, gerechtsdeurwaarders, advocaten, esthetisch chirurgen worden btw-belastingplichtigen met recht op aftrek
- Een particulier start een economische activiteit als btw-belastingplichtige
- Een openbaar bestuur start een economische activiteit als btw-belastingplichtige

Copyright S. Ruyschaert

35

35

Principes

- Het recht op aftrek ontstaat niet op het tijdstip waarop men reeds effectief belastbare handelingen stelt maar krachtens het bestemmingsprincipe is er reeds recht op aftrek op het tijdstip waarop men de intentie heeft om belastbare handelingen te stellen. Vanaf het moment dat men deze intentie heeft worden de aankopen die men verricht geacht binnen het kader van een economische activiteit te gebeuren die recht op aftrek opent.
- De vraag naar de praktijk is echter hoe lang deze voorbereidende werken en aankopen mogen gemaakt worden om recht op aftrek te openen.
- Aankopen die men verricht heeft als particulier, voor de opstart van een economische activiteit, openen immers geen recht op aftrek.
- Op het formeel vlak stelt zich bovendien de vraag of het recht op aftrek kan uitgeoefend worden op basis van facturen die niet op de juiste bestemming werden opgemaakt of andere inhoudelijke gebreken vertonen.

Copyright S. Ruyschaert

36

36

vervolg

- Wanneer ontstaat het recht op aftrek en welke zijn de voorwaarden om het recht op aftrek uit te oefenen als een natuurlijke persoon beslist om een eenmanszaak te beginnen of als vennoten beslissen een feitelijke vereniging of een vennootschap op te richten waarin zij hun activiteiten zullen ontplooiën?
- Het bestemmings- en gebruiksprincipe vindt zijn basis in art. 45, §1 W.BTW en art. 1 van KB nr. 3.

Copyright S. Ruyschaert

37

37

Praktijkvraag

- Per 1/7/2015 wordt door een btw-belastingplichtige het btw-nummer geactiveerd bij het ondernemingsloket met ingang van 1/7/2015.
-
- Tijdens de controle bij de gevolmachtigd boekhoudster wordt vastgesteld dat er btw in aftrek wordt gebracht aangaande facturen daterend van het jaar 2013, 2014 en de eerste zes maanden van het jaar 2015. Deze facturen hebben betrekking op werken in onroerende staat aan haar eigendom, waarvan 30 % als beroepsmatig wordt beschouwd (op basis van de plannen), alsook aankopen van andere bedrijfsmiddelen.
-
- Betrokkene kon pas op 1/7/2015 haar btw-nummer laten activeren, aangezien zij voorheen niet in het bezit was van de nodige vereiste kwalificaties (niet in het bezit van het vereiste diploma, brevet of erkenning).
-
- De inkomende facturen voldoen niet aan de voorwaarden zoals opgenomen in art. 5 van KB nr. 1.
-
- De aftrek van btw in casu betreft een bedrag van ongeveer 25.000,00 euro.
-
- Kan deze btw gerecupereerd worden?

Copyright S. Ruyschaert

38

38

Bedrijfsmiddelen verworven in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige

- Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heeft in haar arrest van 2 juni 2005 in de zaak C-378/02, **Waterschap Zeeuws Vlaanderen** t. Staatssecretaris van Financiën, het standpunt bevestigd dat zij 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 van de zesde richtlijn (vgl. art. 45 van het Wetboek en de art. 1 en 2 van het K.B. nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling) 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 er op gewezen dat artikel 20 van deze richtlijn (vgl. de art. 48, § 2, en 49, 3°, van het Wetboek en de art. 6 tot 11 van voornoemd K.B. nr. 3) evenwel geen bepaling betreffende het ontstaan van een recht op aftrek bevat, maar de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijk 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. Er is met andere woorden geen sprake van een mogelijke pro rata herziening van btw geheven van bedrijfsmiddelen.

Copyright S. Ruyschaert

39

39

vervolg

- Uit deze jurisprudentie volgt 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 btw geheven van de aankoop van dit goed volledig of gedeeltelijk in aftrek te brengen.
- 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 is 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 Jorissen (Bull. Vr. & Antw., Senaat, 1981-1982, nr. 5, blz.115-116).

Copyright S. Ruyschaert

40

40

Rompelman – voorbereidende werkzaamheden

- Bovenstaande redenering heeft 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 btw geheven van de verkregen goederen en diensten in aftrek brengen, zelfs indien deze handelingen zijn btw-identificatie voorafgaan.
-
- De aftrekbaarheid van de gemaakte kosten zal in dit geval voornamelijk **een bewijsprobleem** inhouden in die zin dat de link tussen de gemaakte kosten en de btw-belastingplichtige activiteit in voorbereiding zal moeten aangetoond kunnen worden. Het tijdstip waarbinnen dit recht op aftrek kan uitgeoefend worden wordt enkel beperkt door de vervaltermijn van het recht op aftrek. Deze vervaltermijn vormt een wettelijke en tegelijk redelijke termijn waarvoor voorbereidende kosten kunnen gemaakt worden in het kader van een eenmanszaak of vennootschap in oprichting. In bovenstaande praktijkcasus zou het recht op aftrek voor investeringen verricht in 2011 vervallen zijn, ongeacht of men kan aantonen dat de kosten onmisbare voorbereidende werkzaamheden betreft.
- Z. arrest HvJ van 14 februari 1985, zaak 268/83, Rompelman; zie ook arrest HvJ van 29 februari 1996, zaak nr. C-110/94, Inzo.

Copyright S. Ruyschaert

41

41

vervolg

- Zo kan een vennootschap na haar oprichting de btw aftrekken op de kosten die haar vennoten hebben gemaakt in de voorbereiding van de oprichting van de vennootschap. Het feit dat de facturen dan niet op naam staan van de opgerichte vennootschap maar op naam van de vennoten is hierbij geen belemmering. De materiële voorwaarden om het recht op aftrek uit te oefenen zijn hier vervuld en deze primeren op de formele vereisten om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen. Deze evolutie van “substance over form” staat in contrast met de rigide administratieve visie ter zake maar moet ons inziens in zijn evolutief wijzigend rechtskader gezien worden. Ook het Hof van Justitie kende in zijn rechtspraak ter zake een evolutie van aandacht voor het vervullen van strikte vormvereisten (cf. Lea Jeunehomme) naar een meer “economische” benadering.
- Z. arrest HvJ van 1 maart 2012, zaak nr. C-280/10, Polski Trawertyn.
- Z. Parl. Vr. nr. 110 van 17 januari 1984 waar de aftrek in hoofde van een feitelijke vennootschap in principe verworpen wordt wanneer de factuur is gericht aan één van de deelgenoten. In het kader van fusie mag de overnemende vennootschap daarentegen de btw aftrekken op facturen die nog aan de overgenomen vennootschap zijn gericht, in de mate dat de btw opeisbaar is geworden voor de fusie, z. Parl. Vr. nr. 1210 van 28 januari 1998.

Copyright S. Ruyschaert

42

42

vervolg

- De vennoten van een vennootschap die voor de inschrijving in het handelsregister en voor de identificatie van die vennootschap voor btw-doeleinden, noodzakelijke investeringen hebben gedaan voor de toekomstige exploitatie van het onroerend goed door hun vennootschap, kunnen worden beschouwd als btw-belastingplichtigen en hebben dus in de regel recht op aftrek van de voorbelasting. Het zelfde geldt voor alle kosten die zij gemaakt hebben en waarvan kan aangetoond worden dat zij onmisbaar waren in het kader van de opstart van de economische activiteit.
-
- Bovenstaande redenering volgt dezelfde logica die we terugvinden **in art. 60 van het Wetboek van Vennootschappen** waarbij vennoten van een nog op te richten vennootschap verbintenissen (kunnen) aangaan voor de vennootschap, waarbij de aangegane verbintenissen na haar oprichting worden bekrachtigd.
-
- De lijn tussen kosten gedaan als particulier die nadien aanleiding geven tot een gebruik binnen een economische activiteit en voorbereidende kosten binnen het kader van een opstart van economische activiteit blijft echter flinterdun en zal een feitenkwesitie blijven die bij controles tot discussies zal leiden.
-
- Z. arrest HvJ van 29 april 2004, zaak nr. C-137/02, Faxworld waarin de kosten van voorbereiding door een eerste vennootschap (en die geen enkele belastbare handeling had gesteld) recht op aftrek opende in het kader van de door de begunstigde tweede (in oprichting zijnde) vennootschap verrichte latere belastbare handelingen.

Copyright S. Ruyschaert

43

43

Uitoefening van de historische btw-aftrek

44

Overgang naar belastingplicht met recht op aftrek in bv. 2016

- Op grond van artikel 21bis, § 1 van het koninklijk besluit nr. 3 van 10.12.1969 betreffende de aftrekregeling voor de toepassing van de btw, kunnen de belastingplichtigen die overgegaan zijn naar het statuut van belastingplichtige (met recht op aftrek), hun recht op aftrek bij wijze van regularisatie uitoefenen :
- a) voor de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen, die **nog niet werden gebruikt of verbruikt** op datum inwerkingtreding EN die bestemd zijn voor de belaste activiteit van de belastingplichtig.
- Voor de goederen en diensten die nog niet werden gebruikt of verbruikt op datum inwerkingtreding, wordt opgemerkt dat de btw geheven van algemene onkosten (telefoon, energie, water, e.a.) die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan voornoemde datum, niet aftrekbaar is.
- Doordat de uitoefening van het recht op aftrek onderworpen is aan de **vervaltermijn van drie jaar** (zie artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 3) en rekening houdend met het feit dat de regularisatie ten vroegste kan plaatsvinden in 2016, kan daarenboven slechts de btw geheven van goederen en diensten die vanaf 01.01.2013 opeisbaar is geworden, in aftrek worden gebracht.
- De administratie aanvaardt dat btw die opeisbaar is geworden in de loop van 2013 alsnog mag worden gerecupereerd in de btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand december 2016 of van het vierde kwartaal 2016, in te dienen tegen uiterlijk 20.01.2017, op voorwaarde dat de inventaris is ingediend uiterlijk op 31.12.2016.

Copyright S. Ruyschaert

45

45

Btw geheven van bedrijfsmiddelen

- b) voor de bedrijfsmiddelen die op datum inwerkingtreding nog bestaan, voor zover die goederen nog bruikbaar zijn, de herzieningstermijn bepaald bij artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek nog niet is verstreken EN die bestemd zijn voor de belaste activiteit van de belastingplichtige.
- Voor bedrijfsmiddelen is het bedrag van de regularisatie gelijk aan de belasting die niet in aftrek kon worden gebracht, verminderd met een vijfde of een vijftiende (naargelang van de aard van het goed in de zin van artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3) per jaar vanaf 1 januari van het jaar dat volgens artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 3 in aanmerking moet worden genomen voor de berekening van de aftrek tot 31.12.2015 (toepassing artikel 21bis, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3). Dit betekent dat voor ieder verstreken kalenderjaar vóór 01.08.2016 één vijfde of één vijftiende naargelang de aard van het bedrijfsmiddel, van de niet-afgetrokken btw verloren is. Het restant van de niet afgetrokken btw kan worden herzien.
- In voorkomend geval moet het aldus bekomen bedrag dan nog beperkt worden in functie van de regels inzake gemengde btw-belastingplicht (algemeen verhoudingsgetal).
- Wanneer de belastingplichtige zijn recht op aftrek uitoefent overeenkomstig de regel van het algemeen verhoudingsgetal aanvaardt de administratie dat de regularisatie van het recht op aftrek van de historische btw berekend wordt op basis van een voorlopig aftrekpercentage dat berekend wordt op basis van de vooruitzichten. Het definitief aftrekpercentage zal ten vroegste per 01.01.2017 bepaalbaar zijn. Om deze redenen dient het verschil tussen het voorlopig en definitief aftrekpercentage, opgenomen te worden in de btw-aangifte in te dienen uiterlijk per 20.04.2017.

Copyright S. Ruyschaert

46

46

Inventaris en toerekening

- De regularisatie is afhankelijk van de indiening, bij de dienst bevoegd inzake btw waaronder de belastingplichtige ressorteert, van een inventaris van de **op het tijdstip van inwerkingtreding van de btw-belastingplicht (met recht op aftrek)** nog niet gebruikte of verbruikte goederen en diensten en van een staat van de op dat tijdstip nog bruikbare bedrijfsmiddelen. Die stukken moeten worden opgemaakt in twee exemplaren, waarvan er één bestemd is voor de dienst bevoegd inzake btw (artikel 21bis, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3). De belastingplichtige moet deze inventaris in principe indienen op de door de administratie bepaalde datum. Indien de belastingplichtige zijn recht op aftrek van de historische btw zou willen uitoefenen in een btw-aangifte die ingediend wordt vóór deze datum, moet de inventaris worden ingediend uiterlijk op het moment van indiening van deze aangifte.
- De regularisatie wordt overeenkomstig artikel 21bis, § 3, van het koninklijk besluit nr. 3 verricht door toerekening in de periodieke btw-aangifte. Voornoemd artikel bepaalt dat de regularisatie tot beloop van het passende bedrag wordt verricht door toerekening op het aan de staat verschuldigde bedrag van de belasting in rooster 71 van kader VI van de periodieke aangifte. Wanneer het eindresultaat van deze toerekening een door de Staat verschuldigd bedrag is, wordt dat bedrag naar de volgende aangiftetijdvakken overgebracht tot passend beloop van rooster 71 van deze aangiften.

Copyright S. Ruyschaert

47

47

Geen regelmatige factuur, geen aftrek?

Circulaire 2017/C/64 betreffende de factuur, voorwaarde voor het uitoefenen van het recht op aftrek inzake Btw

48

- **1. Inleiding**

- 1. Deze circulaire verschaft toelichting bij de recente rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie aangaande de voorwaarden waaronder een belastingplichtige zijn recht op aftrek van de voorbelasting kan uitoefenen en in bijzonderheid de rol van de regelmatige factuur op basis waarvan hij zijn recht op aftrek uitoefent.
- 2. Het toepassingsgebied van deze circulaire is beperkt tot de situatie bedoeld in artikel 3, § 1, 1°, van het koninklijk besluit nr. 3, van 10.12.1969, met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

49

- **2. Betrokken wettelijke bepalingen**

- 3. De belastingplichtige moet bij de uitoefening van zijn recht op aftrek van de btw, geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten, de voorwaarden en beperkingen van artikel 45 van het Btw-Wetboek respecteren.
- 4. Dit artikel bepaalt als materiële voorwaarde voor het ontstaan van het recht op aftrek dat de aan hem (door een andere als zodanig handelende belastingplichtige) geleverde goederen en verleende diensten worden gebruikt voor het verrichten van de handelingen (1) die recht op aftrek verlenen.
- (1) *Deze handelingen worden opgesomd in artikel 45, § 1, 1° tot 5°, van het Btw-Wetboek.*
- 5. Als formele voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek geldt overeenkomstig artikel 3, § 1, 1°, van het koninklijk besluit nr. 3, van 10.12.1969, met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur uitgereikt overeenkomstig artikel 53, § 2, en 53decies, § 2, van het Btw-Wetboek waarop de vermeldingen voorkomen bedoeld in artikel 5, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1, van 29.12.1992, met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde.
- Deze bepaling vormt de omzetting van artikel 178, a), van richtlijn 2006/112/EG dat stelt dat om zijn recht op aftrek van aftrekbare btw te kunnen uitoefenen, de belastingplichtige, voor de in artikel 168, onder a), van die richtlijn bedoelde aftrek tot goederenleveringen en diensten, in het bezit moet zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur.

50

- **3. Recente Europese rechtspraak: inhoud boven vorm**

- 6. De rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek en inzake de uitoefening van het recht op aftrek is door de jaren heen bijzonder uitgebreid geworden.
- 7. In verschillende recente arresten heeft het Hof benadrukt dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Senatex GmbH*, zaak C-518/14, van 15.09.2016, punt 38; Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Barlis*, zaak C-516/14, van 15.09.2016 punt 42; Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Trawertyn*, zaak C-280/10, van 01.03.2012, punt 41).
- 8. Deze rechtspraak bevestigt het '**substance over form**'-principe bij de uitoefening van het recht op aftrek.
- 9. Indien de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Barlis*, zaak C-516/14, van 15.09.2016 punt 42).
- 10. Het belang van de bewijswaarde van een regelmatige factuur wordt dus door het Hof genuanceerd.
- 11. Er kunnen immers omstandigheden bestaan waarin de gegevens geldig kunnen worden vastgesteld aan de hand van andere middelen dan een factuur (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Trawertyn*, zaak C-280/10, van 01.03.2012, punt 48).

51

vervolg

- 12. De administratie mag zich er dus niet toe beperken de factuur zelf te onderzoeken, maar zij moet ook rekening houden met aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt. Het Hof vindt voor deze vaststelling steun in artikel 219 van richtlijn 2006/112/EG, dat ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, met een factuur gelijkstelt (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Barlis*, zaak C-516/14, van 15.09.2016, punt 44).
- 13. Zo besliste het Hof, met betrekking tot het door de belastingplichtige verzochte recht op aftrek op de btw geheven van door hem afgenomen leveringen en/of diensten, in de hieronder vermelde gevallen dat:
 - - de belastingdienst de belastingplichtige zijn recht op aftrek niet kan weigeren, wanneer voldaan is aan de materiële voorwaarden voor aftrek, en de betrokken belastingdienst vóór de vaststelling van haar beslissing van de belastingplichtige een gecorrigeerde factuur met de juiste datum van voltooiing van de dienst heeft ontvangen, ook al is er geen doorlopende nummering van deze factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Pannon*, zaak C-368/09, van 15.07.2010, punt 45; zie in dit verband ook het arrest *Petroma Transports*, zaak C-271/12, van 08.05.2013, punten 14, 35 en 36)
 - - de belastingdienst zich niet mag beperken tot het onderzoeken van de facturen zelf, maar ook rekening moet houden met de aanvullende stukken die door de belastingplichtige worden overgelegd, wanneer de omschrijving van de dienstverlening op de facturen onvoldoende is omschreven en de facturen niet toelaten te bepalen op welke periode de betrokken afrekeningen betrekking hebben (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Barlis*, zaak C-516/14, van 15.09.2016)

52

vervolg

- - de correctie van een verplichte vermelding, die aanvankelijk ontbrak op de factuur (in casu het btw-identificatienummer van de geadresseerde) terugwerkende kracht heeft (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Senatex*, zaak C-518/14, van 15.09.2016)
- - de belastingdienst de aftrek op een aankoop in hoofde van een vennootschap niet mag weigeren wanneer blijkt dat de materiële voorwaarden zijn voldaan, maar de facturen waren opgemaakt op naam van de vennoten omdat de vennootschap op dat moment nog niet bestond (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Trawertyn*, zaak C-280/10, van 01.03.2012).

53

- **4. Gevolgen voor de Belgische praktijk**
- 14. Wanneer de factuur niet regelmatig is of onvolledig ten aanzien van de bepalingen van het koninklijk besluit nr. 1, voornoemd, weigerde de administratie in principe de aftrek van btw. Die bepalingen werden doorgaans evenwel reeds met een zekere soepelheid toegepast, waarbij de bevoegde administratie geval per geval beslist rekening houdend met alle feitelijke en wettelijke elementen (zie ook schriftelijke parlementaire vraag nr. 941 van de heer Volksvertegenwoordiger Richard Fournaux van 16.06.1997).
- 15. De rechtspraak van het Hof erkent evenwel dat in bepaalde omstandigheden het recht op aftrek dat werd uitgeoefend op grond van een onregelmatige factuur niet noodzakelijkerwijze aanleiding mag geven tot een verwerping van het recht op aftrek van de belastingplichtige door de administratie.

54

vervolg

- 16. Wanneer de door de belastingplichtige voorgelegde factuur niet regelmatig is en/of onvolledig ten aanzien van bepalingen van het voornoemde koninklijk besluit nr. 1, zal de administratie in het concrete geval het recht op aftrek beoordelen :
- - op basis van een gecorrigeerde factuur (artikel 53, § 2, derde lid, van het Btw-Wetboek en artikel 12 van koninklijk besluit nr. 1, voornoemd) en/of
- - in combinatie met aanvullende bewijskrachtige stukken die ondubbelzinnig betrekking hebben op de factuur (2) en
- die door de belastingplichtige worden voorgelegd, voor zover natuurlijk :
- * het bewijs wordt geleverd dat de materiële voorwaarden van het recht op aftrek van artikel 45 van het Btw-Wetboek zijn voldaan
* de belastingplichtige zich niet heeft schuldig gemaakt aan fraude, misbruik of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt onderdeel was van fraude of misbruik.
- (2) zoals bijvoorbeeld contracten, bestelbonnen, offertes, correspondentie, enz.
- De in randnummer 16 bedoelde gecorrigeerde facturen en/of aanvullende bewijskrachtige stukken moeten evenwel tijdig aan de administratie worden voorgelegd, d.w.z. **vóór de beëindiging van de belastingcontrole.**

55

Opmerking

- Als er aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek voldaan is, dan mag het recht op aftrek niet geweigerd worden enkel en alleen omdat er een formele voorwaarde niet vervuld is.
- Er mag m.a.w. voor de beoordeling van de btw-aftrek niet alleen gekeken worden naar de factuur zelf, er moet ook rekening gehouden worden met de aanvullende informatie die de btw-belastingplichtige heeft gegeven.
- **Moet er dan een verbeterde factuur voorgelegd worden?** De factuur die onvolledig is, maar die aangevuld wordt met inlichtingen door de btw-belastingplichtige zelf, geeft op zichzelf recht op aftrek. Het is dus niet nodig om een verbeterende of gecorrigeerde factuur op te vragen bij de medecontractant.
- HvJ, 15.09.2016, C-516/14 en C-518/14, Barlis en Senatex.
- HvJ, 13.12.2018, C-491/18, Mennica Wroclawska.

Copyright S. Ruyschaert

56

Aanvulling : HvJ d.d. 03.09.2020, zaak C-610/19

- Achtereenvolgens vermeldt het Hof volgende principes inzake het recht op aftrek:
 - - Het recht op aftrek kan niet worden beperkt wanneer zowel de materiële als de formele voorwaarden of vereisten waarvan dit recht afhankelijk is gesteld, worden nageleefd door de belastingplichtigen die het wenselijk is te oefenen (zie o.a. 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, punt 33). De factuur speelt hier een belangrijke rol, evenals de aanwending van de aangekochte goederen of diensten.
 - - Of de over de vroegere of latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald, is niet van invloed op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting (zie o.a. Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, punt 40 en beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, niet gepubliceerd, punt 32).
 - - Aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek is enkel voldaan indien de goederenlevering of de dienstverlening waarop de factuur betrekking heeft, daadwerkelijk is verricht. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat het onderzoek naar het bestaan van de belastbare handeling moeten worden verricht overeenkomstig de nationale bewijsregels door alle gegevens en feiten van het concrete geval globaal te beoordelen (zie in die zin arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punten 31 en 32, en 31 januari 2013, Stroytrans, C-642/11, punt 45). In casu is het feit dat de betrokken goederen noch door de opsteller van de facturen noch door diens onderaannemer zijn vervaardigd of geleverd, met name omdat deze niet over de nodige personele en materiële middelen zouden beschikken, echter niet voldoende om te concluderen dat de betrokken goederen niet zijn geleverd en het recht op aftrek uit te sluiten, aangezien dat feit het gevolg kan zijn van het feit dat de leverancier gegevens versluiert of gewoon een beroep doet op andere onderaannemers.

Copyright S. Ruyschaert

57

Verval van het recht op aftrek

58

Verval recht op aftrek?

- Het recht op aftrek verjaart niet! Wel een vervaltermijn (art. 4, tweede lid van KB nr. 3)
- Wanneer?
- Btw-aangifte derde kwartaal of 11^{de} maand!

59

Art. 4 van KB nr. 3

- De vervaltermijn wordt geregeld door art. 4 van KB nr. 3 dat stelt dat wanneer de formaliteiten waaraan het uitoefenen van het recht op aftrek onderworpen is, niet tijdig worden vervuld en, in het bijzonder, wanneer de in artikel 3, §1, 1°, bedoelde factuur werd uitgereikt na het verstrijken van de termijn voorgeschreven door artikel 4, §1 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992, wordt dat recht uitgeoefend in de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de formaliteiten worden vervuld of in een aangifte betreffende een volgend tijdvak, ingediend voor het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de af te trekken belasting opeisbaar is geworden.
- Het gaat hierbij om een vervaltermijn.
- Na deze termijn kan het recht op aftrek bijgevolg niet meer worden uitgeoefend.

60

En wat na 3 jaar ...

- Maar wat indien de leverancier (of dienstverrichter) **aanvankelijk geen btw aanrekent** en pas na jaren de situatie rechtzet en btw factureert aan zijn klant en deze correct doorstort aan de fiscus. In vele gevallen zal de klant dan, geconfronteerd met de vervaltermijn, zijn recht op aftrek of teruggaaf niet meer kunnen uitoefenen.
- Dezelfde problematiek is aanwezig en indien de leverancier (of dienstverrichter) **aanvankelijk een te laag btw-tarief factureert** en pas jaren later de situatie regulariseert door een aanvullend debetdocument en de verschuldigde aanvullende btw door te storten aan de fiscus. Ook in dat geval zal de klant niet steeds zijn recht op aftrek kunnen uitoefenen omdat de vervaltermijn is verlopen. Kan de klant verplicht worden de bijkomende btw te betalen in de hypothese dat hij geen recht op aftrek meer kan uitoefenen omdat de vervaltermijn is verlopen. Het verkeerd aanrekenen van het te laag btw-tarief is in casu enkel de fout van de leverancier.
- HvJ 21 maart 2018, zaak C-533/16, inzake Volkswagen.
- Procedure Richtlijn 2008/9.
- HvJ 12 april 2018, zaak C-8/17, inzake Biosafe.

61

... toch nog recht op aftrek of teruggaaf?

- In het **arrest Volkswagen** en in het **arrest Biosafe** buigt het Hof van Justitie zich over deze problematiek en verleent het voorsnog, onder voorwaarden, recht op aftrek (of teruggaaf) buiten de klassieke geldende vervaltermijn. Hiermee bevestigt het Hof zijn tendens om de materiële voorwaarden van het recht op aftrek te laten primeren op de formele voorwaarden.
- Het is een kwestie van zoeken naar een billijke situatie voor de contracterende partijen in het kader van het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel en het beperken van het recht op aftrek van de medecontractant in de tijd (rechtzekerheidsbeginsel). Diens rechten en verplichtingen jegens de fiscus kunnen niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijven.
- Het gaat dus om de vraag naar de btw-behandeling van aftrek van een extra btw-bedrag dat aan de fiscus is afgedragen en waaromtrent documenten zijn opgesteld om de oorspronkelijke facturen naar aanleiding van een belastingnavordering of zelfs door een spontane actie van de belastingplichtige te corrigeren. Wanneer (tijdstip) gaat de vervaltermijn in deze gevallen in?
- Kan men m.a.w. het recht op aftrek weigeren door de vervaltermijn in te roepen in de gevallen waarbij nadat leveringen van goederen (of diensten) werden verricht jaren later documenten worden opgesteld om de verschuldigde btw op deze handelingen te corrigeren en waarbij de leverancier (of dienstverrichter) deze verschuldigde btw correct heeft doorgestort aan de fiscus?

62

Recht op aftrek : herhaling principes

- Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt in de regel opeisbaar op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. Het (correlatieve) recht op aftrek bij de medecontractant ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting opeisbaar wordt in de mate dat voldaan is aan het gebruiks- en bestemmingsprincipe. Enkel opeisbare btw opent recht op aftrek.
- Het uitoefenen van het recht op aftrek vereist een regelmatige factuur.
- In de zaak Biosafe verwijst het Hof expliciet naar deze principes die ook aan bod kwamen in de zaak Volkswagen :
- “29 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de [btw-richtlijn](#) voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dat recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 30 Het recht op btw-aftrek is evenwel afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële voorwaarden of vereisten als formele voorwaarden of vereisten (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Wat de materiële voorwaarden of vereisten betreft, blijkt uit artikel 168, onder a), van de [btw-richtlijn](#) dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten indien, ten eerste, hij een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium zijn verricht door een andere belastingplichtige (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 32 Aangaande de wijze van uitoefening van het recht op btw-aftrek, dat wil zeggen de formele voorwaarden of vereisten daartoe, bepaalt artikel 178, onder a), van de [btw-richtlijn](#) dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238 tot en met 240 van die richtlijn opgestelde factuur (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 Uit het voorgaande volgt dat het recht op btw-aftrek krachtens artikel 167 van de [btw-richtlijn](#) weliswaar ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, maar volgens artikel 178 daarvan in beginsel pas kan worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 34 Volgens artikel 167 en artikel 179, eerste alinea, van de [btw-richtlijn](#) wordt het recht op btw-aftrek in beginsel uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, te weten op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.
- 35 Niettemin kan een belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van deze richtlijn worden toegestaan de aftrek te verrichten, ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin het is ontstaan, op voorwaarde evenwel dat is voldaan aan de bij de nationale wettelijke regelingen gestelde voorwaarden en voorschriften (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).”

63

vervolg

- Als de klant niet beschikt over een regelmatige factuur kan hij uiteraard zijn recht op aftrek niet uitoefenen binnen de lopende vervalttermijn. Er is in dat geval geen begin van recht op aftrek. Het invoeren van de vervalttermijn om het recht op aftrek te weigeren komt dan ook onrechtvaardig over en is niet in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel van het btw-stelsel.
- Dit is ook de redenering van het Hof van Justitie in de zaak Biosafe (waar opnieuw verwezen wordt naar de zaak Volkswagen) :
- “42 In die omstandigheden was het voor Flexipiso (lees : de klant) onmogelijk om haar recht op aftrek uit te oefenen zolang Biosafe de btw niet had herzien, aangezien Flexipiso (lees : de klant) voordien niet beschikte over de documenten waarbij de oorspronkelijke facturen werden gecorrigeerd en evenmin ervan op de hoogte was dat een extra btw-bedrag verschuldigd was.
- 43 Het is immers pas nadat die correctie was doorgevoerd dat de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren en dat Flexipiso (lees : de klant) dus kon verzoeken om overeenkomstig de [btw-richtlijn](#) en het beginsel van fiscale neutraliteit te worden ontlast van de verschuldigde of betaalde btw. Aangezien Flexipiso geen blijk heeft gegeven van onzorgvuldig gedrag voordat zij de debetnota’s ontving en er geen misbruik of frauduleuze samenspanning met Biosafe in het spel was, kon een termijn die was ingegaan bij de uitreiking van de oorspronkelijke facturen en die, wat bepaalde handelingen betreft, vóór deze herziening was verstreken, er niet op rechtsgeldige wijze toe leiden dat Flexipiso (lees : de klant) haar recht op btw-aftrek niet kon uitoefenen (zie in die zin arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 50).”

64

Besluit

- Uit de zaken Volkswagen en Biosafe kan besloten worden dat indien de klant geen blijk heeft gegeven van onzorgvuldig gedrag en er geen misbruik of frauduleuze samenspanning met de leverancier (of dienstverrichter) in het spel is, een vervaltermijn die ingaat op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd en die voor bepaalde perioden al was verstreken voor de rechtzettingen door de leverancier (dienstverrichter) hebben plaatsgevonden, er niet op rechtsgeldige wijze toe kan leiden dat de medecontractant zijn recht op aftrek (bij wijze van teruggaaf) verliest voor zover de verschuldigde btw door de leverancier (of dienstverrichter) correct werd betaald aan de fiscus.
-
- Het valt dan ook te verwachten dat de Belgische btw-administratie in de situaties zoals bedoeld in de besproken zaken zal voorzien in **een bijkomende vervaltermijn** om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen.
-
- De klant die achteraf bijkomende btw krijgt aangerekend zal zich dan niet achter de vervaltermijn kunnen verschuilen om de bijkomende btw te weigeren te betalen.

65

Toepassing

66

Voorbeeld

- Aankoop van een laptop op 8 mei 2018 en levering dezelfde dag.
- Facturering door de leverancier op 8 juni 2018.
- De medecontractant kan zijn recht op aftrek uitoefenen in de btw-aangifte van de maand juni 2018 of tweede kwartaal 2018.

67

vervolg

- Zelfde voorbeeld maar de factuur van de leverancier wordt maar uitgereikt op 9 oktober 2018.
- De btw is opeisbaar op 15 juni 2018.
- De medecontractant kan zijn recht op aftrek slechts uitoefenen in de btw-aangifte van de maand oktober 2018 of vierde kwartaal 2018.

68

vervolg

- Stel dat de medecontractant zijn recht op aftrek niet uitoefent.
Wanneer is dit recht vervallen?
- Op 31/12/2021 (btw-aangifte ingediend voor die datum!)

69

Gemengde btw- belastingplichtigen

70

- **Aftrek in functie van de omzet**, d.w.z. in verhouding tot de omzet met btw t.o.v. de totale omzet
- => niet de bestemming van de aangekochte goederen en diensten
- => systeem van het algemeen verhoudingsgetal

- **Aftrek in functie van de bestemming** van de aangekochte goederen en diensten (toepassing bestemmingsprincipe)
- => systeem van het werkelijk gebruik
- => bijzondere verhoudingsgetallen voor gemengde kosten

71

Direct of indirect bestemd voor
de economische activiteit

72

Traditioneel : rechtstreeks en onmiddellijk verband

- Er moet een rechtstreeks en onmiddellijk verband zijn tussen de btw waarvoor aftrek wordt gevraagd en de activiteit waarvoor het betrokken goed of betreffende dienst gebruikt werd (HvJ, 08.02.2007, C-435/05, Investrand BV; HvJ, 29.10.2009, C-29/08, SKF)
- Toewijsbaar verband met de economische activiteit
- De btw m.b.t. de verwarming van de winkel is geen btw die rechtstreeks en onmiddellijk betrekking heeft op de verkoop van goederen, toch is er btw-aftrek
- Idem voor alle **algemene kosten** die opgenomen zijn in de prijs van de geleverde goederen en diensten

73

Evolutie van de rechtspraak van het HvJ

- **Voorbeeld** : Btw op kosten gemaakt voor een gratis wandelpad
- Het wandelpad is gelegen aan een site waar dezelfde btw-belastingplichtige een belaste economische activiteit uitoefent (hotel, recreatie, souvenirwinkel, ...) (HvJ, C-126/14, Sveda, 22.10.2015)

74

vervolg

- **Voorbeeld** : Btw op kosten voor betaling van de aanleg van een gemeentelijk pompstation
- Een onderneming wil op de gronden die ze in eigendom heeft een vakantiecomplex bouwen dat verhuurd zal worden aan de exploitant van een vakantiepark. De verhuur van het vakantiecomplex is dus een belaste economische activiteit.
- De onderneming verbindt zich ertoe om het gemeentelijk pompstation op eigen kosten aan te passen en uit te breiden (= kosten gemaakt aan de infrastructuur van een derde, de facto gratis dienst aan de gemeente).

75

vervolg

- Zonder de uitgevoerde werken is het onmogelijk het vakantiecomplex aan te sluiten op het gemeentelijk pompstation. De werken zijn dus essentieel voor de werking van het vakantiepark en dus noodzakelijk voor de uitoefening van haar belaste economische activiteit.
- Het Hof laat het aan de nationale rechter om te oordelen of dit voldoende is voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen die uitgave en de economische activiteit (met recht op aftrek), maar het feit dat die dienst ten goede komt aan een derde, in casu de gemeente, is volgens het Hof onvoldoende om de btw-aftrek te weigeren. (HvJ, C-132/16, Iberdrola, 14.09.2017).

76

Toepassing

- Parlementaire vraag nr. 2055 van de heer Servais Verherstraeten d.d. 30.01.2018

- Kamer, Vragen en Antwoorden, 2017-2018, QRVA 54/155 d.d. 09.05.2018, blz. 441

Vraag nr. 2055 van de heer volksvertegenwoordiger Servais Verherstraeten van 30 januari 2018 (N.) aan de minister van Financiën, belast met Bestrijding van de fiscale fraude:

Het recht op aftrek van voorbelasting.

VRAAG

Ons land kent veel dorpsfeesten en initiatieven om mensen samen te brengen en op een laagdrempelige manier bewoners van een stad of dorp te doen genieten van een plaatselijk evenement. Zo ook feesten die worden aangeboden aan vrijwilligers en buurtbewoners van een groots evenement dat jaarlijks plaatsvindt ter compensatie van de geleden overlast en als bedanking voor de geleverde inspanningen.

Vaak worden die evenementen gratis aangeboden, buiten de verkoop van drank, eten en advertentieruimte natuurlijk. Organisatoren plannen dan optredens van artiesten, moeten een gehele logistieke organisatie op poten zetten en moeten de nodige infrastructuur huren om dergelijke initiatieven tot in de puntjes te regelen. Dat brengt natuurlijk grote kosten met zich mee, waaronder die van de btw.

Een dergelijk evenement wordt door de organisatoren zelf als een eenheid van activiteit gezien, wat maakt dat zij ervan overtuigd zijn dat zij een 100 % aftrek van voorbelasting genieten voor het totaal van de betaalde btw. Niettegenstaande deze *de facto* eenheid van activiteit wordt er vanuit de praktijk gewezen op het feit dat een dergelijke organisatie "om niet" gebeurt en dus bezwaarlijk als een economische activiteit kan worden gezien die binnen de werkingssfeer van de btw valt.

Daarbij komt ook dat er wordt gesteld dat in zo'n geval alleen een aftrek van voorbelasting kan gelden voor de samenhangende activiteiten die wel onder bezwarende titel worden verricht en aldus als een aparte economische activiteit kunnen worden aanzien. Voor evenementen zoals hierboven zal dit voornamelijk betrekking hebben op de verkoop van drank, eten en advertentieruimte.

Het weigeren van een 100 % aftrek van voorbelasting is voor organisatoren van zo'n laagdrempelige dorpsfeesten echter nefast voor wat betreft hun budgetten. Men wil liever geen inkomgelden aanrekenen, omdat het juist laagdrempelig moet blijven. Daarentegen moet men ook uit de kosten zien te geraken, waarbij dus een 100 % aftrek van voorbelasting weldigelijk een slok op de borrel scheelt.

1. Kan u verduidelijken of het inderdaad zo is dat men gratis evenementen, waarbij de verkoop van dranken, eten en advertentieruimte betalend is, als "om niet" beschouwt waardoor men eigenlijk gemengd btw-plichtig wordt en aldus slechts een beperkt recht op aftrek van voorbelasting heeft?

2. Is uw antwoord anders indien een dergelijk evenement betalend wordt, ook al betreft het slechts 1 euro inkom? Zo neen, waarom niet?

77

ANTWOORD van de minister van Financiën, belast met Bestrijding van de fiscale fraude van 03.05.2018 :

- Wanneer een organisator een evenement organiseert en daarbij tegen betaling advertenties plaatst (reclamediensten) en dranken en/of maaltijden verschaft voor verbruik ter plaatse (restaurant- en cateringdiensten) is er sprake van een economische activiteit die de hoedanigheid van belastingplichtige tot gevolg heeft.

De organisatie van optredens op een evenement is onlosmakelijk verbonden met de reclame- en horecadiensten. **Zonder optredens zouden de reclame- en horeca-activiteiten op een evenement immers niet zinvol of levensvatbaar zijn.** Het feit dat geen inkomgelden worden gevraagd, betekent niet dat de organisatie van optredens op een evenement een afzonderlijke activiteit zou uitmaken, wel integendeel. De situatie is vergelijkbaar met de horecazaak, die life muziek brengt om klanten te entertainen en aan te trekken. De btw op de uitgaven met betrekking tot dergelijke optredens is dan ook volgens de normale regels aftrekbaar.

De mogelijkheid dat bezoekers geen inkomgeld dienen te betalen en evenmin verplicht worden om te consumeren, leidt op zich niet tot een beperking van het recht op aftrek. Het Hof van Justitie heeft in haar arrest van 22 oktober 2015 ("Sveda", zaak C-126/14) bevestigd dat het recht op aftrek niet wordt beperkt wanneer de betreffende uitgaven weliswaar kosteloos ten dienste staan van derden, maar daarnaast ook dienstig zijn om publiek aan te trekken ten behoeve van de belastingplichtige activiteit. Het feit dat handelszaken en showrooms regelmatig bezoekers krijgen die niet kopen, beperkt bijvoorbeeld evenmin het recht op aftrek.

Het betreft evenmin kosten van onthaal waarvoor de btw ten gevolge artikel 45, § 3, 4° van het btw-Wetboek niet aftrekbaar zou zijn. De optredens vinden immers plaats op het ogenblik dat ook de belastbare handelingen plaatsvinden en hangen rechtstreeks en onmiddellijk mee samen met de belastbare handelingen en de beroepsdoelinden van de belastingplichtige.

Wanneer de organisator van het evenement ontvangsten geniet die zijn vrijgesteld, bijvoorbeeld op grond van **artikel 44, §2, 9° van het btw-Wetboek**, wordt de organisator weliswaar een gemengde belastingplichtige en moet het recht op aftrek dus volgens de normale regels worden beperkt.

Deze situatie doet zich niet alleen voor in de cultuursector, maar ook in de sportsector. Voor sportevenementen en sportinfrastructuur geldt dezelfde regeling.

78

Noodzakelijk onderscheid

- Publicitair event (hoofdhandeling) + concert (gratis toegang)
- => 100 % RoA (vgl. schoenwinkel maakt muziek)
- Concert (hoofdhandeling, gratis toegang) + andere belaste activiteiten ter financiering
- => 100 % RoA (de belaste handelingen financieren de gratis handelingen; vgl. gratis seminars)
- Toegang tot een concert (tegen betaling) vzw + andere belaste activiteiten
- => gemengde btw-belastingplicht

79

Voorbeeld

- Een vzw (erkend) richt concerten in waar de toegang gratis is.
- (cf. art. 44, §2, 9° W.BTW)
- Zij heeft inkomsten uit reclame/sponsoring, uit het verhuren van staanplaatsen voor kraampjes en ontvangt een subsidie van de stad.
- Is de btw op de huur van een podium, tent, licht- en klankinstallatie aftrekbaar?
- Wat indien de vzw 2 EUR inkom vraagt voor het concert?

80

Betaling als voorwaarde voor het recht op aftrek?

81

Factuur eerst betalen, dan recht op aftrek?

- De btw is dus aftrekbaar van zodra deze opeisbaar geworden is, zijnde in de regel de datum waarop de leverancier of dienstverrichter zijn factuur heeft uitgereikt. Ook al heeft de klant dus nog niet betaald, toch is de btw reeds aftrekbaar. **De betaling vormt immers geen voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek.** Ook de wijze waarop betaald werd, bv. cash kan geen voorwaarde vormen om het recht op aftrek te wijzigen. Voor facturen van 3 000 EUR of minder kan zonder probleem cash betaald worden. Voor hogere bedragen mag dit niet op basis van de witwasregeling, hier mag hoogstens 10 % voorschot cash worden betaald met een maximum van 3 000 EUR. Deze bedragen zijn telkens btw inclusief. Het overtreden van deze bepaling vormt echter geen reden om de aftrek te verwerpen bij een btw-controle.
- **Voorbeeld**
- Leveringen van brandstof werden telkens cash betaald. Op het einde vraagt de btw-belastingplichtige een verzamelfactuur. De btw op deze verzamelfactuur is aftrekbaar volgens de gebruikelijke regels, zelfs al werd meer dan 3 000 EUR cash betaald in de loop van de afgelopen maand.

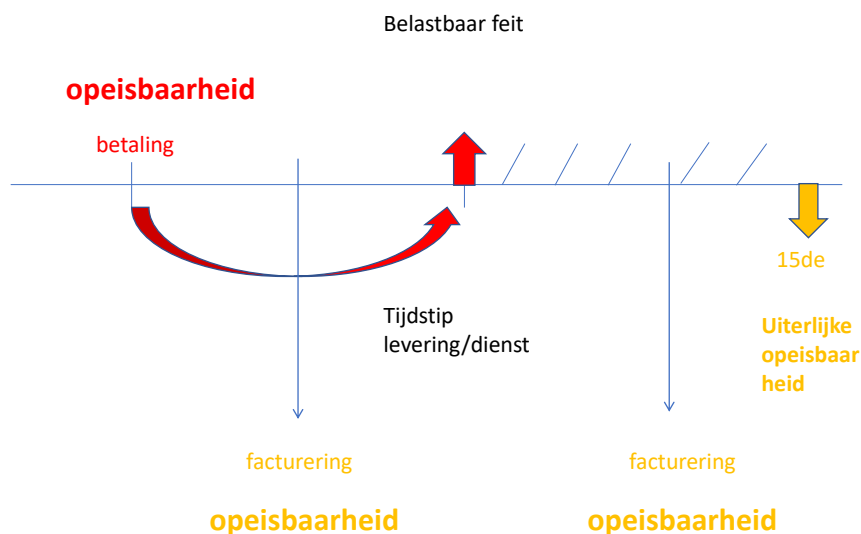
82

Praktijkvraag

- “Op basis van de wet van 6 december 2015 zijn sedert 1 januari 2016 de regels over de opeisbaarheid van de btw aangepast. Hierdoor dient er pas ten laatste de 15de van de maand die volgt op de leveringen of de dienstverrichting gefactureerd te worden. Betekent dit dan echter ook dat de klant, met maandelijkse btw aangiften, die een factuur met factuurdatum de 15de van de maand volgend op de levering of dienstverrichting ontvangt, de btw vermeld op desbetreffende factuur slechts in aftrek mag nemen in de maand volgend op de levering of dienstverrichting? Of mag die factuur dan toch reeds in de boekhouding opgenomen worden in de maand van levering of dienstverrichting, en btw aftrek toegepast worden, wat heel wat praktischer is naar maandelijkse rapportering, eindejaarsafsluiting, etc. en ook beter aansluit bij de realiteit en het boekhoudkundige principe dat kosten en opbrengsten aan de correcte periode (maand of jaar) dienen toegewezen te worden?”

83

B2B - facturering



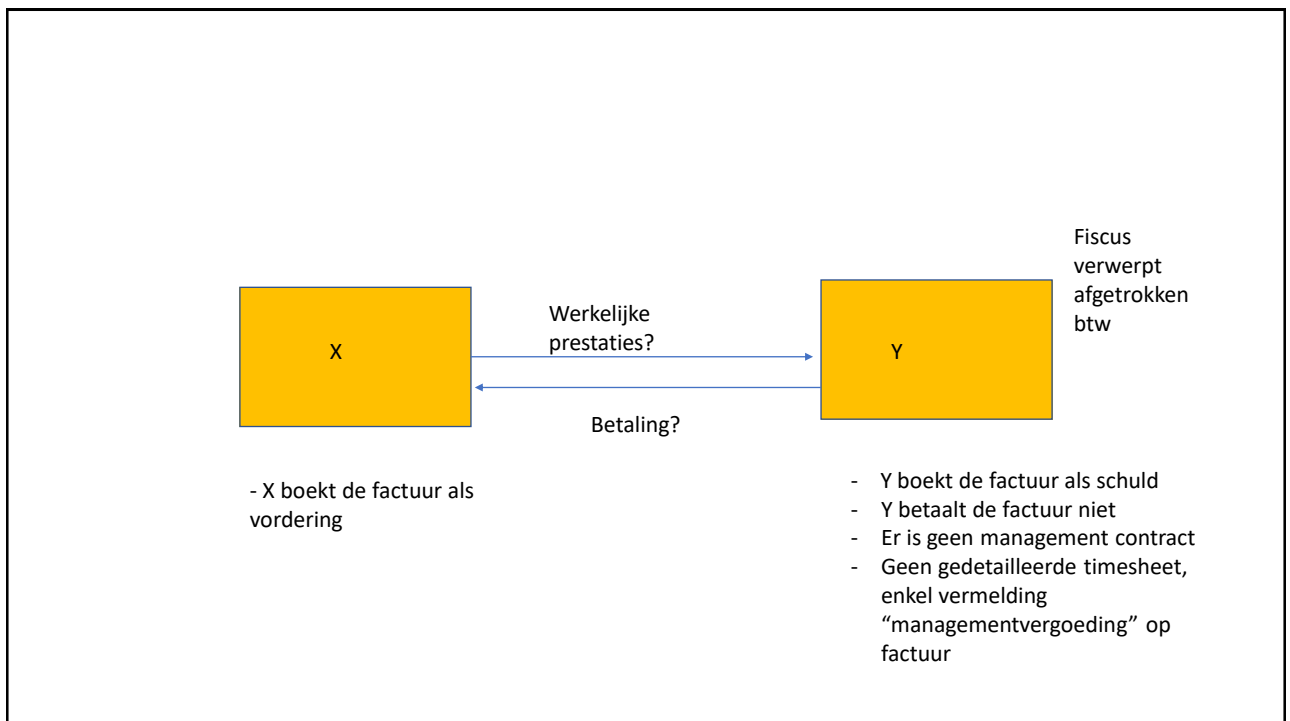
84

Managementfacturen en recht op aftrek

Antwerpen, 07.01.2021

Niet voldaan aan de materiële voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek!

85



86

Voorwaarden voor aftrek

- Kosten gemaakt :
 - 1) door een btw-belastingplichtige met recht op aftrek
 - 2) in het kader van de economische activiteit. Geen privé-uitgaven...
 - 3) waarbij de factuur overeenstemt met effectief geleverde goederen of effectief gepresteerde diensten (materiële voorwaarde)
- De (conforme) factuur op zich (formele voorwaarde) bewijst niet dat er effectief prestaties werden verricht!
- De betaling is geen voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek...

87

Is er recht op aftrek van de btw
bij de aankoop van een
oldtimer?

88

- Een btw-belastingplichtige heeft een oldtimer (bv. een oude Porsche of een oude Amerikaanse wagen) die hij heeft laten beletteren met de logo's van de naam van zijn winkels.
- De wagen wordt enkel gebruikt om jaarlijks deel te nemen aan een rally en wordt gestald voor de winkel als aandachtstrekker.
- Is de aankoop van een dergelijke wagen een zuivere privé-kost of is deze aankoop (gedeeltelijk) aftrekbaar als publiciteitskost? Of blijft het een autokost?
- Alhoewel men geneigd zou zijn om op het eerste gezicht te stellen dat er geen recht op aftrek is voor de aankoop van de oldtimer en de aanverwante kosten klopt dit niet. De wagen wordt wel degelijk minstens gedeeltelijk gebruikt in het kader van de economische activiteit van de belastingplichtige.

89

- Als een belastingplichtige deze wagen zuiver als hobby zou gebruiken gaat het inderdaad om een zuiver privé kost waarvoor de btw niet aftrekbaar is.
- Gaat het echter om een wagen die enkel gebruikt wordt om deel te nemen aan een rally (die mogelijks ook gesponsord wordt) of als aandachtstrekker dan gaat het om een volledig beroepsmatige kost. Dit is ook de visie van de rechtbank in een concreet geval waarbij de rechter besluit dat de betreffende kosten echter niet **kwalficeren als publiciteitskosten maar als autokosten**. Dit onderscheid is van belang omdat publiciteitskosten volledig aftrekbaar zijn terwijl de autokosten onderworpen zijn aan de 50 %-regel van art. 45, §2 W.BTW.
- Als het om autokosten gaat dient de belastingplichtige aan te tonen hoeveel het beroepsgebruik bedraagt. Als bewijs hiervoor beschikt hij over 3 toegelaten methodes.
- Als de belastingplichtige dan bijvoorbeeld via het nauwkeurig bijhouden van een kilometeradministratie kan aantonen dat alle gereden kilometers beroepsmatig zijn gemaakt dan is de btw op deze autokosten volledig aftrekbaar rekening houdend met de aftrekbeperking van art. 45, §2 W.BTW.
- De kosten van het aanbrengen van reclame op een auto zijn geen autokosten maar wel degelijk reclamekosten die niet onderworpen zijn aan de 50 %-regel, Beslissing nr. 129.852, 15.06.2016.
- Brussel, 20.04.2017.

90

De verhuur van een oldtimer in verbonden relaties : btw- gevolgen

Vennootschap verhuurt aan zijn bestuurder

91

- Een bestuurder van een vennootschap koopt een oldtimer met gelden uit de vennootschap. De oldtimer wordt hersteld en gerestaureerd. De eerste vraag die zich stelt is of de btw aftrekbaar is op de aankoop en herstellingskosten. Is de btw 50 % aftrekbaar of volledig aftrekbaar. Gaat het om autokosten of gaat het om publiciteitskosten? De tweede vraag die kan gesteld worden is of de btw volledig aftrekbaar is als de oldtimer verhuurd wordt. Deze vraag houdt dus in dat dient onderzocht te worden of de verhuurder een economische activiteit heeft. In dat kader is van belang of een verhuur aan één persoon of aan een beperkt cliënteel relevant is of niet. De derde vraag die moet gesteld worden is wat de maatstaf van heffing is in geval de oldtimer verhuurd wordt aan personen waarmee een verbonden relatie bestaat. Waaruit bestaat de “normale waarde” in dergelijke gevallen?

92

1ste vraag : de aftrek als publiciteitskost of als autokost?

- Een btw-belastingplichtige heeft een oldtimer die hij heeft laten beletteren met de logo's van de naam van zijn winkels. De wagen wordt enkel gebruikt om jaarlijks deel te nemen aan een rally en wordt gestald voor de winkel als aandachtstrekker. Is de aankoop van een dergelijke wagen een zuivere privé-kost of is deze aankoop (gedeeltelijk) aftrekbaar als publiciteitskost? Of blijft het een autokost waarvoor de aftrek beperkt is tot maximaal 50 %?
- Alhoewel men geneigd zou zijn om op het eerste gezicht te stellen dat er geen recht op aftrek is voor de aankoop van de oldtimer en de aanverwante kosten klopt dit niet. De wagen wordt wel degelijk minstens gedeeltelijk gebruikt in het kader van de economische activiteit van de belastingplichtige. Als een belastingplichtige deze wagen zuiver als hobby zou gebruiken gaat het inderdaad om een zuiver privé kost waarvoor de btw niet aftrekbaar is.
- Gaat het echter om een wagen die enkel gebruikt wordt om deel te nemen aan een rally (die mogelijk ook gesponsord wordt) of als aandachtstrekker dan gaat het om een volledig beroepsmatige kost. Dit is ook de visie van de rechtbank in een concreet geval waarbij de rechter echter besluit dat de betreffende kosten wel beroepsmatig zijn maar niet kwalificeren als publiciteitskosten maar wel als autokosten. Dit onderscheid is van belang omdat publiciteitskosten volledig aftrekbaar zijn terwijl de autokosten onderworpen zijn aan de 50 %-regel van art. 45, §2 W.BTW.
- Als het om autokosten gaat dient de belastingplichtige aan te tonen hoeveel het beroepsgebruik bedraagt. Als bewijs hiervoor beschikt hij over 3 toegelaten methodes, een kilometeradministratie, een semi-forfaitaire methode en een forfait van 35 %.
- Als de belastingplichtige dan bijvoorbeeld via het nauwkeurig bijhouden van een kilometeradministratie kan aantonen dat alle gereden kilometers beroepsmatig zijn gemaakt dan is de btw op deze autokosten aftrekbaar rekening houdend met de aftrekbeperking van art. 45, §2 W.BTW.
- De kosten van het aanbrengen van reclame op een auto zijn geen autokosten maar wel degelijk reclamekosten die niet onderworpen zijn aan de 50 %-regel.
- Maar wat als een vennootschap een oldtimer koopt om deze te verhuren? Is er dan 50 % of 100 % recht op aftrek?
- Brussel, 20.04.2017.
- Beslissing nr. 129.852, 15.06.2016.

93

2de vraag : de economische activiteit als verhuurder

- De vraag is vanaf wanneer er sprake kan zijn van een "economische activiteit" die recht op aftrek geeft van de voorbelasting. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.
- De verhuur van een lichamelijke zaak is een exploitatie die is aan te merken als "economische activiteit", wanneer die verhuur erop gericht is, duurzaam opbrengsten te verkrijgen. Om vast te stellen of de verhuur van een lichamelijke zaak erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen, moet de nationale rechter het geheel van de omstandigheden van het concrete geval beoordelen.
- Twee cassatiearresten van 19 januari 2007 hebben betrekking op de draagwijdte van artikel 45, § 2, tweede lid, i) van het W.BTW.
- Overeenkomstig die arresten wordt met een (specifieke) economische activiteit die bestaat in de verhuur van autovoertuigen bedoeld, een naar het publiek gerichte niet-toevallige activiteit van verhuur van autovoertuigen. Hierbij is niet vereist dat die activiteit de enige of belangrijkste activiteit zou zijn noch dat het aanbod zou gedaan worden aan een onbegrensde clientèle. Voor de toepassing van artikel 45, § 2, tweede lid, i), van het W.BTW hoeft de verhuuractiviteit dus geen hoofdactiviteit te zijn (het mag bv. ook om een nevenactiviteit gaan die automatisch gegenereerd wordt door een andere activiteit van de belastingplichtige) en moet de onderneming die zich richt tot een bepaald doelpubliek niet worden onderscheiden van een belastingplichtige die aan iedereen autovoertuigen verhuurt.
- Vooreerst moet er dus sprake zijn van een economische activiteit anders is er in het geheel geen recht op aftrek van de voorbelasting. Dit is een feitenkwestie. Daarnaast dient men na te gaan of er, als er recht op aftrek is, sprake kan zijn van een economische activiteit als verhuurder waardoor er geen toepassing is van de 50 %-regel.
- Als er dus geen sprake is van een specifieke economische activiteit als verhuurder zal de btw hoogstens voor 50 % in aftrek kunnen genomen worden. In dat geval zal de btw-controleur de ten onrechte volledig afgetrokken btw beperken.
- zie o.a. zaak C-268/83, Rompelman-Van Deelen, d.d. 14 februari 1985; zaak C-465/03, Kretztechnik, d.d. 26 mei 2005.
- HvJ 26-09-1996 Enkler C-230/94.

94

3de vraag : toepassing artikel 32 W.BTW

- “Artikel 33
- (...)
- § 2. In afwijking van artikel 26 is de maatstaf van heffing voor de levering van goederen of de diensten de normale waarde zoals die overeenkomstig artikel 32 is bepaald indien :
 - 1° de tegenprestatie lager is dan de normale waarde;
 - 2° de afnemer van de levering van goederen of de dienst geen volledig recht op aftrek heeft van de verschuldigde belasting;
 - 3° de afnemer verbonden is met de leverancier van de goederen of de dienstverrichter:
 - -ingevolge een arbeidsovereenkomst, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;
 - -als venoot, lid of bestuurder van de vennootschap of rechtspersoon, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad.”
- “Artikel 32
- 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.
- Indien er geen vergelijkbare verrichting voorhanden is, mag de normale waarde van een levering van goederen niet lager zijn dan de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop die levering wordt verricht, en, met betrekking tot een dienst, een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van die dienst gemaakte uitgaven.”

95

vervolg

- In bepaalde verbonden relaties geldt dus als maatstaf van heffing een minimum maatstaf van heffing.
- De vennootschap verricht een verhuurdienst, andere dan die van specifieke verhuuronderneming, bedoeld in artikel 18 van het W.BTW. De btw geheven van de aankoop van de wagen is aftrekbaar tot beloop van maximaal 50 % (toepassing van artikel 45, § 2, eerste lid, van het W.BTW). Hetzelfde geldt voor de onderhoudskosten en herstellingskosten.
- De facturering tussen de vennootschap en de huurder, waarmee een verbonden relatie bestaat mag echter niet lager zijn dan “de door de belastingplichtige voor het verrichten van die dienst **gemaakte uitgaven.**”
- Als men de herstellingskosten en restauratiekosten van een oldtimer (bv. 238.852,03, zie infra) verdeeld over de herzieningstermijn van 5 jaar voor roerende goederen komt dit bijvoorbeeld uit op :
- $238.852,03 / 5 = 47.770,41$, of 3.980,86 per maand
- De redenering hierachter is dat zonder deze kosten (waarop de btw in casu (onterecht) volledig werd afgetrokken) de verhuur van de oldtimer niet mogelijk was. De gemaakte uitgaven vormen dus in dit geval een soort minimum maatstaf van heffing om de normale (markt)waarde (verhuurprijs per jaar) te schatten voor een voertuig waarvoor dergelijke referentieverhuurprijzen niet of nauwelijks bestaan.
- Een verhuurprijs van 1.000 EUR per maand (of 12.000 EUR per jaar) exclusief btw (!) is dus onvoldoende. Het verschil met de berekende normale waarde zal als maatstaf van heffing bijkomend belast worden met 21 % btw.

96

Praktijkgeval -Vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge dd. 03.12.2018

- Op 25 februari 2014 heeft eiseres een voertuig Bentley continental S2 (eerste inschrijving 1962) aangekocht voor de prijs van 35.642,82 EUR. Zij laat het voertuig herstellen en restaureren voor de totale prijs van 238.852,03 EUR plus 50.159,04 EUR BTW. De BTW wordt door eiseres voor het totale bedrag in aftrek gebracht. Het voertuig wordt vanaf 1 oktober 2014 verhuurd aan de heer Johan H voor een periode van 5 jaar en voor een huurprijs van 3.000 EUR per kwartaal. De betwisting betreft de vraag of de aftrek van BTW op het voertuig Bentley S2 beperkt is tot 50% (artikel 45 §2 eerste lid W.BTW) of het hele bedrag van de BTW aftrekbaar is (artikel 45 §2 tweede lid, i W.BTW). Uit het dossier blijkt dat eiseres meerdere oldtimers bezit, doch deze worden niet verhuurd. Eiseres verhuurt slechts 1 voertuig. Dit voertuig wordt verhuurd aan de heer Johan H. De heer Johan H was bestuurder van eiseres maar heeft in 2012 het bestuur overgelaten aan zijn echtgenote en zijn dochter. Uit het dossier blijkt dat de heer Johan H feitelijk nog wel beschouwd wordt als bestuurder van eiseres. In de memorie van toelichting van de Programmawet staat dat de aftrekbeperking niet betreft de belastingplichtigen waarvan de specifieke economische activiteit bestaat in het verhuur van autovoertuigen. De voorwaarden van artikel 45 §2 tweede lid, i) W.BTW vereisen niet dat de belastingplichtige als specifieke economische activiteit de verhuur van autovoertuigen moet hebben, maar wel vereist is dat de belastingplichtige een naar het publiek gerichte niet-toevallige activiteit van verhuur van voertuigen heeft. Het is duidelijk dat eiseres niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 45 §2 tweede lid, i) W.BTW en dat verweerder terecht de aftrekbeperking van 50 % heeft toegepast. De heer Johan H heeft geen recht op de volledige aftrek van de BTW en is verbonden met eiseres, zodat artikel 32 WBTW van toepassing is. De oldtimer Bentley S2 wordt door eiseres verhuurd voor de huurprijs van 1.000 EUR per maand. In deze prijs zijn begrepen alle kosten m.b.t. het gebruik van het voertuig, alsook alle belastingen, brandstof, verzekeringen, boeten en onderhoud van het voertuig. Eiseres geeft geen uitleg omtrent de bepaling van de huurprijs. Gezien het de verhuur van een zeldzame oldtimer betreft, zijn er geen vergelijkbare verrichtingen. Verweerder heeft voor de berekening van de maatstaf van heffing dan ook terecht rekening gehouden met de voor de dienst gemaakte uitgaven. Tot deze uitgaven behoren de uitgaven voor herstelling en restauratie van de auto, want zonder deze uitgaven zou na aankoop van de auto de dienst niet kunnen verricht worden. Verweerder heeft deze uitgaven van herstelling en restauratie terecht verdeeld over 5 jaar (zijnde de herzieningstermijn). Verder heeft verweerder bij zijn berekening nog rekening gehouden met de kosten die inbegrepen zijn in de huurprijs (voor het jaar 2015 en zelfs niet voor het jaar 2014). De berekening van verweerder houdt correct geen rekening met de eigenlijke koopprijs van de auto. Verder heeft verweerder rekening gehouden met het feit dat de btw bij eiseres slechts voor de helft aftrekbaar is. De berekening van verweerder zoals opgenomen in het proces-verbaal van 2 juni 2017 is derhalve correct.
- Taxwin 28 oktober 2019.

97

Betwiste facturen

Onderscheid betwisten factuur – boeken factuur – vervaltermijn
uitoefening recht op aftrek

Teruggaaf van btw

98

Praktijkvraag

- Er wordt elektriciteit gefactureerd aan een onderneming in de loop van 2011.
- In 2013 volgt een bijkomende factuur na een betwisting over slecht werkende tellers.
- Betaling van de factuur in de loop van 2016

99

Analyse

- Tijdstip levering? Verval recht op aftrek?
- 31/12/2014

100

Praktijkvraag

- “Graag had ik volgende vraag gesteld omdat voor mij en mijn cliënt volgende situatie niet rechtvaardig aanvoelt.
- Mijn cliënt (architect) ontvangt tijdens het jaar 2008 diverse facturen (€ 50.000 + € 50.000 + € 18.000) van een onderaannemer architect voor een totaalbedrag van € 118.000 + 21 % BTW = € 142.780,00.
- Deze facturen werden integraal betwist en aldus geprotesteerd : mijn cliënt was van oordeel dat alle facturen totaal ongegrond waren gezien er geen verschuldigde prestaties tegenover stonden; het project vond namelijk geen doorgang en enkel de effectief gevorderde prestaties zouden verschuldigd mogen zijn maar niet de bedragen welke op grond van de betalingsmodaliteiten voorzien waren indien de overeenkomst zijn uitwerking zou hebben gehad.
- De Rechtbank heeft deze redenering niet gevolgd en heeft gesteld dat er één factuur verschuldigd blijft van € 50.000 + € 10.500 btw. Dit vonnis kwam er in mei 2014.
- Mijn cliënt betaalde in 2014 dus € 60.500 + intresten € 16.151 + gerechtskosten € 6.303 of € 82.995 op de derdenrekening van de advocaat van de tegenpartij.
- Tijdens het inboeken van deze betaling in 2014 constateerden wij dat deze factuur van 2008 (€ 50.000 + BTW) zich niet in de boekhouding bevond (betwiste factuur) - mijn cliënt was ook van oordeel dat deze prestaties nooit verricht werden!

101

vervolg

- Dus pas in de btw-aangifte van augustus 2014 werd de btw van deze factuur in aftrek genomen. Vroeger kon niet want de factuur mocht zich niet in de boekhouding bevinden ...
- Mijn cliënt krijgt een toevallige kleine gerichte controle betreffende deze zaak en deze btw wordt verworpen. Enerzijds is er neutraliteit (basisprincipe btw) en anderzijds heeft de btw deze problematiek op een bepaald ogenblik willen volgen door de btw enkel aftrekbaar te aanvaarden mits de betaling gebeurd is ...
- Ik ben al een tijdje aan het snuisteren geweest in wetteksten en volgens art. 77 §1, 5° W.BTW : vernietiging van een overeenkomst via gerechtelijke beslissing is er recht op teruggaaf, deze ontstaat pas als er geen verhaal meer mogelijk is tegen de gerechtelijke beslissing.
- Is dit iets in deze context?
- Eventueel ben ik tevens van plan om de fiscale bemiddelingsdienst te contacteren of is dit geen goed idee?”

102

Analyse

- De aftrek geschiedt onmiddellijk en globaal.
- De aftrek geschiedt, in principe, onmiddellijk en globaal in die zin dat de belastingplichtige dat recht uitoefent door op het totale bedrag van de voor een aangiftetijdvak verschuldigde belasting, het totaal van de belasting waarvoor het recht op aftrek tijdens datzelfde tijdvak is ontstaan toe te rekenen, voor zover de voorwaarden voor de uitoefening van dat recht worden nagekomen.
- In artikel 4, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3, waarin dat beginsel is vervat, worden geen andere voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek gesteld.
- Daaruit volgt inzonderheid dat de aftrek door een belastingplichtige kan worden verricht, zonder dat hij aan zijn leverancier de btw heeft voldaan, welke die leverancier hem in rekening heeft gebracht.
- Wanneer de belastingplichtige zijn recht op aftrek niet heeft uitgeoefend overeenkomstig het bepaalde in artikel 4, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3, mag hij het bedrag van de aftrekbare belasting opnemen in één van de aangiften die hij indient vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de af te trekken belasting opeisbaar is geworden (KB nr. 3, art. 4, tweede lid). In dat geval wordt de aftrekbare btw opgenomen in de periodieke aangifte onder de rubriek herzieningen.
- Wanneer de aftrek niet werd uitgeoefend binnen de hiervoor gestelde termijnen kan de belastingplichtige zijn recht op aftrek niet meer uitoefenen. Het recht op aftrek is dan vervallen.
- Om de belasting die opeisbaar is voor het leveren van goederen of voor het verlenen van diensten te mogen aftrekken moet de belastingplichtige, krachtens artikel 3, § 1, 1°, van het koninklijk besluit nr. 3, in het bezit zijn van een door zijn leverancier uitgereikte regelmatige factuur waarop hem inzonderheid de opeisbare belasting afzonderlijk wordt in rekening gebracht.
- BTW-Handleiding, nr. 371, fisconetplus.
- BTW-Handleiding, nr. 374, fisconetplus.

103

vervolg

- De vermelding van de opeisbare belasting op de factuur moet in beginsel juist zijn opdat de klant ze zou kunnen aftrekken. De aftrek moet echter worden herzien indien daarna wordt vastgesteld dat de leverancier niet het hele bedrag dat hij zijn klant als belasting in rekening heeft gebracht aan de Staat heeft voldaan (z. art. 51, § 1, 3° W.BTW) of dat hij een teruggaaf heeft bekomen tegen uitreiking aan zijn klant van een verbeterend stuk overeenkomstig artikel 77, § 1, 1°, en artikel 79, § 1, van het W.BTW.
- “Artikel 51
- § 1. De belasting is verschuldigd :
- (...)
- 3° door eenieder die op een factuur of op een als zodanig geldend stuk de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt, zelfs indien hij geen goed heeft geleverd noch een dienst heeft verstrekt. Hij wordt schuldenaar van de belasting op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het stuk.”
- “Artikel 79
- § 1. Wanneer de teruggaaf verleend wordt op grond van een vergissing in de factuur of van het bepaalde in artikel 77, § 1, 2° tot 7°, moet de leverancier of de dienstverrichter aan de medecontractant een verbeterend stuk uitreiken met vermelding van het bedrag van de hem teruggegeven belasting.
- Heeft de medecontractant deze belasting in aftrek gebracht, dan moet hij ze aan de Staat terugstorten door ze op te nemen in het bedrag van de verschuldigde belasting met betrekking tot de periode waarin hij het verbeterend stuk heeft ontvangen.
- (...)”

104

Teruggaaf bij minnelijke of gerechtelijke vernietiging of ontbinding van een overeenkomst (art. 77, § 1, 5° W.BTW)

- De btw wordt teruggegeven wanneer de overeenkomst wordt vernietigd wegens bedrog, dwaling of geweld of wordt ontbonden (waaronder de verkeerde niet-uitvoering door één der partijen, de niet-overeenstemming met de bestelling van goederen of diensten, een laattijdige levering, enz.).
- Geen onderscheid wordt gemaakt naargelang de vernietiging of de ontbinding minnelijk of gerechtelijk geschiedt, maar in dat laatste geval moet de gerechtelijke beslissing in kracht van gewijsde gegaan zijn om de terugbetaling te rechtvaardigen.
- **Concreet in casu**
- De architect had in bovenstaande situatie de btw op de ontvangen factuur in aftrek moeten brengen binnen de vervaltermijn. Dit belette hem niet de facturen niet te betalen en te protesteren.
- Indien nadien, zoals in casu blijkt, de overeenkomst gedeeltelijk bij gerechtelijke beslissing wordt ontbonden kan de dienstverrichter (architect in onderaanneming) teruggaaf verkrijgen van de teveel doorgestorte btw (in casu de btw op de twee laatste facturen van € 50.000 en € 18.000).

105

vervolg

- Door een afwachtende houding aan te nemen en de betwiste facturen niet op te nemen in zijn boekhouding is de vervaltermijn voor het uitoefenen van het recht op aftrek verlopen. Deze vervaltermijn is, in tegenstelling tot een verjaartermijn, niet vatbaar voor stuiting of schorsing.

106

Reclameartikelen, relatiegeschenken, personeelsgeschenken, ...

Recht op aftrek?

107

Handelsmonsters

- Stalen van producten die men zelf produceert of verkoopt
- Hebben vaak een ander formaat (maar niet noodzakelijk!). Inzake btw geen vermelding "staal" of "monster" vereist.
- Moeten uit voorraad komen
- Ook voor geestrijke dranken?

108

108

Recht op aftrek van de btw geheven van geestrijke dranken

- Art. 45, §3, 2° NIEUW W.BTW
- “2° leveringen en intracommunautaire verwervingen van geestrijke dranken, daaronder niet begrepen die welke bestemd zijn om te worden wederverkocht, om te worden verstrekt ter uitvoering van een dienst of om te worden aangeboden **als handelsmonster of in het kader van een proeverij;**”
- Eerder de aard van publiciteitskosten!

109

Voorbeeld

- Een drankenhandelaar organiseert een degustatieavond waarop wijnen en sterke drank kunnen geproefd worden.
- Ook voor de geestrijke dranken is voortaan de btw aftrekbaar.
- Is de btw op de hapjes aftrekbaar? (kijken naar het doel en niet naar de aard van de kost; Beslissing E.T. 124,247, 13.03.2015)

110

vervolg

- Niet beperkt tot één per klant
- Bewijs van het weggeven (art. 64, §1 W.BTW)

111

111

Reclameartikelen

- Zijn niet bestemd voor goede klanten (relaties) maar voor ruime verspreiding.
- Bv. een balpen met de naam van de zaak
- GEEN voorwaarde voor de prijs, maar wél is vereist de “blijvende en opvallende benaming” van de onderneming
- Niet verbruiksgoederen : een fles wijn of een doos pralinen met daarop de naam of het logo van het onderneming, het verbruik zorgt niet voor het blijvend en opvallend karakter!

112

112

Relatiegeschenken

- Btw aftrekbaar op het relatiegeschenk indien de waarde ervan **per genierter** lager is dan 50 EUR, excl. btw.
- Relatiegeschenk duurder dan 50 EUR, excl. btw
=> geen btw-aftrek
- **Slechts één per klant**
- Voorbeeld : Twee flessen wijn schenken van 30 EUR, excl. btw aan dezelfde genierter : slechts één opent recht op aftrek
- Bewijslast dat men de goederen geschonken heeft!

113

Uitzonderingen

- Tabaksproducten en geestrijke dranken (art. 45, §3, 1° en 2° W.BTW)
- Reclamekosten (mag hoger zijn dan 50 EUR, excl. btw; verkoop bevorderend aspect noodzakelijk!)
- Geen btw-aftrek voor het verstrekken van diensten (bv. toegangsticket bioscoop) : 50 EUR-grens speelt niet, btw niet aftrekbaar aan de bron
- Wel btw-aftrek bij de aankoop van SPV om gratis uit te delen!

114

Voorbeeld

- Een bedrijf nodigt klanten uit op een filmvoorstelling en doet dit in het kader van een verkoop bevorderend evenement.
- De btw op de gemaakte kosten zijn aftrekbaar.

115

Geschenken aan het personeel

- De btw op geschenken voor het personeel is aftrekbaar indien de waarde ervan lager is dan 50 EUR, excl. btw.
- Eén geschenk per werknemer, ongeacht het tijdstip
- Geschenken moeten aan elk personeel gegeven worden (collectief sociaal voordeel!)
- Waarde personeelsgeschenk lager dan 50 EUR (per werknemer én mag verhoogd worden met 50 EUR per kind van de werknemer)
- M.a.w. niet meer alleen met Kerstmis,
- Zowel voltijdse als deeltijdse personeelsleden. Kloppen de gekochte aantallen?

116

Uitzonderingen

- Tabaksproducten en geestrijke dranken (art. 45, §3, 1° en 2° W.BTW)
- Cadeaubonnen : zie regeling vouchers

117

Voorbeeld

- Aankoop van flessen wijn die aan het personeel en aan relaties zullen geschonken worden.
- De aankoopprijs van een fles bedraagt 30 EUR, excl. btw per fles.
- Wat indien de flessen 60 EUR, excl. btw zouden kosten?

118

Personeelsfeesten

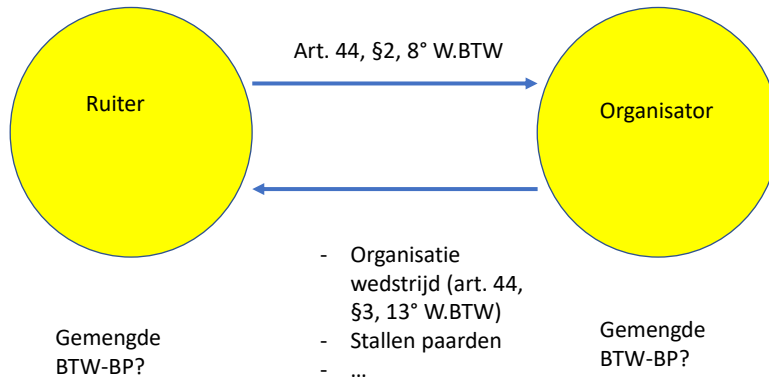
- De btw op de kosten van het feestje zelf
 - => aftrekbaar als collectief sociaal voordeel (elk personeelslid wordt uitgenodigd; bewijslast)
 - => als er ook derden (partners, ...) aanwezig zijn is de btw niet aftrekbaar (kosten van onthaal)
- De btw op de catering van het feestje
 - => niet aftrekbaar (art. 45, §3, 3° W.BTW)
 - => wel aftrekbaar als loutere levering (geen restaurantdienst)

119

Reclamevoering door deelname aan wedstrijden

120

Deelname aan wedstrijden



121

Ben ik wel gemengde BTW-BP?

- Aan- en verkopen van paarden, kweken van paarden, het dekken van paarden, deelname aan wedrennen
- Deelname aan wedrennen en innen van prijzengelden
- De btw-BP past het AVG toe.

122

Cass. 20 januari en 13 oktober 2000

- Een vrijgestelde activiteit (deelname aan paardenwedstrijden) die deel uitmaakt van een belaste btw-activiteit (uitbating van een paardenhandel en dekstation) heeft niet tot gevolg dat de btw-BP gemengde btw-BP wordt.
- De deelname aan de wedstrijden en het behalen van de prijzen is een wijze om de paarden bekendheid te doen krijgen en de verkoopwaarde ervan te doen stijgen.

123

Vraag

- Een handelaar in wagens neemt met één van zijn wagens deel aan rally's.
- Een meubelhandelaar doet hetzelfde. De wagen staat vol publiciteit.
- Is de btw aftrekbaar op de kosten die hij maakt?

124

Antwoord

- De gemaakte kosten zijn aftrekbaar (als publiciteitskosten).
- Er ontstaat geen gemengde btw-belastingplicht. Er is een nauw verband met de economische activiteit.

125

Vraag

- Een vennootschap is actief in het onderhoud van vrachtwagens.
- De bestuurder heeft 3 paarden gekocht op de vennootschap waarmee hij naar paardenwedstrijden gaat.
- Hij verkoopt het sperma van de paarden.
- Is de btw op de gemaakte kosten aftrekbaar?

126

Antwoord

- Ook hier ontstaat geen gemengde btw-belastingplicht.
- Dit zou wel het geval zijn indien hij geen sperma zou verkopen.

127

Reclamekosten

128

Terbeschikkingstelling van ruimte voor reclame

129

Begrip “diensten op het gebied van reclame”

- Uit op 17 november 1993 door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen gewezen arresten (arresten C-68/92 Commissie/Franse Republiek; C-69/92 Commissie/Groothertogdom Luxemburg; C-73/92 Commissie/Koninkrijk Spanje, z. BTW-Revue nr. 109, blz. 767, e.v.) blijkt dat het begrip "diensten op het gebied van reclame" voor de toepassing van artikel 9, tweede lid, e, tweede streepje, van de Zesde Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (plaats van de dienst) ruim moet geïnterpreteerd worden.
- Volgens genoemde rechtspraak omvat het begrip reclame alle diensten die bijdragen tot de verspreiding van een boodschap die tot doel heeft de consument over het bestaan en de kwaliteit van een product of dienst te informeren teneinde de verkoop ervan te bevorderen.

130

vervolg

- Hoewel de verspreiding van die boodschap gewoonlijk mondeling, schriftelijk en/of door middel van illustraties door de pers, de radio en/of de televisie kan plaatsvinden, kan zij eveneens geheel of gedeeltelijk door andere middelen geschieden zoals de terbeschikkingstelling van ruimte voor het aanbrengen van reclame of reclameborden.
- Zonder onderscheid naargelang de ter beschikking gestelde ruimte voor het aanbrengen van reclame of van een reclamebord betrekking heeft op een lichamelijk roerend of onroerend goed dan wel de plaats voor het aanbrengen van die reclame bepaald of onbepaald is, wordt die terbeschikkingstelling door een persoon wiens economische activiteit er **hoofdzakelijk** (bv. reclamebureau) of **bijkomstig** (bv. sportclub) in bestaat reclame te voeren of te laten voeren als een dienst inzake reclame aangemerkt.

131

Niet alle “kosten van onthaal”
zijn “receptiekosten”

132

Begripsomschrijving

- In principe is de btw op kosten van onthaal niet aftrekbaar en zijn inzake vennootschapsbelasting diezelfde receptiekosten maar gedeeltelijk aftrekbaar.
- Zowel door de Europese rechtspraak als door de Belgische hogere rechtspraak van het Hof van Cassatie van 8 april 2005 en het hof van beroep te Gent van 30 januari 2007 worden alle onthaal- en ontvangstkosten (dranken en hapjes) die ondergeschikt zijn aan het publicitaire doel van een evenement of campagne inderdaad wel integraal als aftrekbare «reclamekosten» aangemerkt en worden er daarop geen fiscale aftrekbeperkingen ingesteld.
- Logischerwijze is het in het kader van een behoorlijk administratief bestuur en van de managementoptie tot «beter taxeren» ook volstrekt ongerijmd dat bij een gelijktijdige «gezamenlijke» AOIF-controle eenzelfde onderzoekende en verantwoordelijke dienstchef inzake btw en inzake vennootschapsbelasting twee verschillende definities van het begrip «reclamekosten» zou gaan hanteren.

133

vervolg

- In een parlementaire vraag lichtte de Administratie het onderscheid tussen “kosten van onthaal” en “receptiekosten” toe.
- Vraag nr. 53 van de heer Devlies dd. 11.01.2008, Vr. en Antw., Kamer, 2007-2008, nr. 8, blz. 512-515.

134

Kost van onthaal - voorbeelden

- De btw geheven van volgende kosten gedaan door de onderneming kan niet worden afgetrokken aangezien het kosten van onthaal betreft :
- 1) bij de aankoop van **een plezierboot** die de koper zal gebruiken om zijn zakenrelaties te bevorderen, door het organiseren van tochten op zee voor zijn klanten en leveranciers (Beslissing E.T.19.216 van 27.02.1976, *BTW-REVUE* nr. 25, blz. 151, nr. 569);
- 2) de kosten voor het inrichten en uitrusten van **een appartement**, dat kosteloos ter beschikking wordt gesteld van sommige klanten (Beslissing E.T.26.232 van 03.02.1978, *BTW-REVUE* nr. 34, blz. 311-312, nr. 644);
- 3) de uitgaven met betrekking tot de organisatie van **een reis** met inbegrip eventueel van eetmaal, bezoek aan bezienswaardigheden voor potentiële kopers (Beslissing E.T.26.968 van 06.01.1978, *BTW-REVUE* nr. 37, blz. 905, nr. 677).

135

Business-seats en loges

136

- De aftrek van kosten voor de huur van business-seats en loges is vaak het voorwerp van discussies bij controle. Moeten de kosten gesplitst gefactureerd worden aan de huurder? Welk deel kan als publiciteitskost gezien worden? Welk deel vormt een receptiekost (kost van onthaal)? Hoe zit het met de aftrekbaarheid van de spijzen en dranken?
-
- En wat als de kosten gemaakt worden ter gelegenheid van evenementen georganiseerd om abonnementen te verkopen?

137

Aftrek inzake inkomstenbelastingen

- De fiscale regeling betreffende kosten die gepaard gaan met het bijwonen van een wedstrijd in voetballoges of VIP-plaatsen bij andere sportwedstrijden kan als volgt worden samengevat.
- De door ondernemingen gedane uitgaven met betrekking tot de toegang tot dergelijke loges of VIP-plaatsen (toegangskaarten, abonnementen, enzovoort) worden als publiciteitskosten aangemerkt in de mate dat die ondernemingen kunnen aantonen dat het gebruik van die locaties gericht is op het voeren van een of andere vorm van publiciteit voor de onderneming. In de mate dat aan die voorwaarde is voldaan zijn dergelijke kosten integraal aftrekbaar.
- De kosten die verbonden zijn aan de ontvangst van mogelijke klanten, leveranciers of zakenrelaties in dergelijke plaatsen, worden als receptiekosten aangemerkt. Het betreft hier inzonderheid de kosten van spijzen (maaltijden, snacks, versnaperingen, enzovoort), dranken, rookartikelen, bloemen, enz. Krachtens artikel 53, 8° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) zijn de beroepsmatig gedane receptiekosten slechts ten belope van 50 % als beroepskosten aftrekbaar.

138

- Voor alle duidelijkheid wordt er nog op gewezen dat de bovenbedoelde kosten niet mogen verward worden met **de kosten voor maaltijden** die, al dan niet ter gelegenheid van een sportieve manifestatie, in een restaurant worden genuttigd. Onder restaurant dient hier te worden verstaan, een publieke gelegenheid, dat wil zeggen een voor iedereen vrij toegankelijke plaats, waar men koude en warme maaltijden met de daarbij horende dranken kan verkrijgen. Dergelijke vanaf 1 januari 2005 beroepsmatig gedane kosten zijn, gelet op het bepaalde in artikel 53, 8° bis, WIB 1992, immers ten belope van 69 % als beroepskosten aftrekbaar.
- Receptiekosten zijn kosten die de belastingplichtige maakt in het kader van zijn externe relaties, voor de ontvangst van derden. Hiermee zijn meer bepaald de kosten bedoeld die verbonden zijn aan de ontvangst van mogelijke klanten of leveranciers, zakenrelaties en andere personen die de belastingplichtige in zijn eigen lokalen of elders ontvangt.
- Reclame- en publiciteitskosten worden doorgaans omschreven als kosten, andere dan restaurant- of receptiekosten, die ertoe kunnen bijdragen de bloei van de zaak van de belastingplichtige te stimuleren, doordat ze aan het bestaan ervan grotere ruchtbaarheid geven en haar activiteiten in een gunstig daglicht plaatsen bij het publiek.
- Vraag nr. 1064 van de heer Devlies dd. 11.01.2006, Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 113, blz. 21557-21560.

139

Aftrek inzake btw

- Ten aanzien van het ter beschikking stellen tegen vergoeding door voetbalclubs van business-seats en loges aan ondernemingen waarbij ter gelegenheid van voetbalwedstrijden aan de genodigden van laatstgenoemden eveneens spijzen en dranken worden verschaft, is, gelet op de duidelijke bepaling van artikel 45, § 3, 3° en 4°, van het W.BTW, de btw geheven van respectievelijk de kosten van spijzen en dranken die onder bovengenoemde omstandigheden worden verstrekt, evenals de btw geheven van receptiekosten die bij dezelfde gelegenheid worden gemaakt, in hoofde van bedoelde ondernemingen, van alle recht op aftrek uitgesloten.
- Daarentegen worden niet als kosten van onthaal bedoeld in bovengenoemd artikel 45, § 3, 4°, maar als publiciteitskosten aangemerkt, de door ondernemingen gedane uitgaven met betrekking tot **het gebruik van business-seats en loges** voor zover bedoelde ondernemingen door middel van die business-seats en loges onder één of andere vorm publiciteit voeren.
- De in dit opzicht uitgewerkte regels zijn *mutatis mutandis* van toepassing ten aanzien van **andere sportmanifestaties** (tennis, volleybal, enzovoort) en van **culturele manifestaties** (theater, bioscoop, concerten, enzovoort) waarvan de organisatie onderworpen is aan de btw.
- Vraag nr. 1064 van de heer Devlies dd. 11.01.2006, Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, nr. 113, blz. 21557-21560.

140

Kost van onthaal versus publiciteitskost

- **Kosten van onthaal** - waarvan het recht op aftrek is uitgesloten krachtens artikel 45, § 3, 4°, W.BTW - zijn de kosten die de belastingplichtigen aangaan in het kader van public relations, ontvangst en vermaak van aan het bedrijf vreemde personen. De uitsluiting van dit recht op aftrek beantwoordt aan de doeleinden van artikel 17, paragraaf 6, eerste alinea, zin twee van de zesde richtlijn (77/388/EG) van 17 mei 1977, te weten de uitsluiting van het recht op aftrek voor de uitgaven die geen strikt beroepskarakter hebben zoals luxe-uitgaven, vermaak of representatiekosten.
- Het onderscheid tussen kosten van onthaal en **publiciteitskosten** heeft, wat de belasting over de toegevoegde waarde betreft, het voorwerp uitgemaakt van een arrest van het Hof van Cassatie. In haar arrest van 8 april 2005 heeft het Hof zich uitgesproken over de kwalificatie van kosten van ontspanning en vermaak die worden gemaakt in het kader van een feestelijke bijeenkomst die hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft kopers in te lichten over het bestaan en de hoedanigheid van een product of dienst met de bedoeling de verkoop ervan te bevorderen.

141

- De administratie heeft zich neergelegd bij beslissing van het Hof om dergelijke kosten, die worden gemaakt met het oog op de publiciteit voor welbepaalde producten en het derhalve om publiciteit en uitgaven gaat met een strikt professioneel karakter, niet aan te merken als kosten van onthaal in de zin van artikel 45, § 3, 4°, van het W.BTW.

142

De facturering van de huur van de business-seat of de loge

- Om tegemoet te komen aan de aftrekbeperkingen of uitsluitingen die het WIB 1992 en het W.BTW voorziet wordt de factuur best gesplitst in :
- Facturering van de kost voor spijzen en dranken (69 % aftrekbaar voor de inkomstenbelastingen en btw niet aftrekbaar)
- Facturering van de kost van onthaal (receptiekost) (50 % aftrekbaar voor de inkomstenbelastingen en btw niet aftrekbaar)
- Facturering van het abonnement voor het gebruik van de business-seat of loge (volledig aftrekbaar in de inkomstenbelastingen en de btw)
-
- Welk btw-tarief is hier toepasselijk? Is de hoofdzaak een sportevenement met bijkomstig spijzen en dranken en kosten van onthaal? Volgt de bijzaak de hoofdzaak? Of gaat het om aparte prestaties die elk hun eigen regels en tarief moeten volgen?

143

Verkoop abonnementen - event

- Ten aanzien van de verkoop van abonnementen door voetbalclubs is de btw over de volledige prijs van het **abonnement** verschuldigd op het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt volgens de geldende regels.
- Het is bijgevolg volledig onwettelijk wanneer de over de abonnementsprijs verschuldigde btw naar verhouding van de toegangsprijs per wedstrijd slechts wordt opgenomen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de periode waarin de wedstrijden effectief plaatsvinden.
- Wanneer de door **ereleden** van de clubs betaalde bijdragen de prijs van het afgegeven abonnement overtreft, aanvaardt de administratie dat de btw enkel verschuldigd is over de waarde van het afgegeven abonnement voor zover dit laatste de normale prijs vermeldt.

144

vervolg

- En **wat als er een mosselsouper wordt georganiseerd om abonnementen te verkopen**. Is dit geen verkoop bevorderend evenement dat volledig recht op aftrek opent voor de club, ook voor de spijzen en de dranken? Wij menen van wel. Rekening houdend met de feitelijke elementen van de zaken waarin het Hof een arrest heeft gevelde aanvaardt de administratie het recht op aftrek van btw geheven van kosten die een belastingplichtige maakt in het kader van een evenement dat hij organiseert voor zijn bestaande klanten of potentiële klanten en dat hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft de verkoop van welbepaalde producten of diensten te bevorderen. Bedoelde kosten worden in die omstandigheden niet aangemerkt als kosten van logies, spijzen en dranken in de zin van artikel 45, § 3, 3°, van het W.BTW, noch als kosten van onthaal in de zin van artikel 45, § 3, 4°, van het W.BTW, maar als publiciteitskosten met een professioneel karakter.
- Het spreekt voor zich dat de belastingplichtige, bij toepassing van artikel 45, § 1, van het W.BTW, geval per geval, zal moeten aantonen dat de kosten daadwerkelijk worden gemaakt in het kader van een activiteit ten behoeve van zijn bestaande of potentiële klanten die hoofdzakelijk en rechtstreeks een publicitair doel heeft met de bedoeling de verkoop van zijn producten of diensten te bevorderen.
- Beslissing nr. E.T. 63540 dd. 07.07.1989 en 10.07.1989; Zie ook beslissing nr. E.T. 70.979 dd. 22.01.1991.
- Beslissing Btw nr. E.T.124.247 dd. 13.03.2015.

145

Sponsoring

Kosteloze levering van sportartikelen - Sportclubs of sportbeoefenaars –
Diensten van reclame

146

Sponsoring - reclame

- Verschilt van een gift doordat hier een tegenprestatie wordt verwacht vanwege de tegenpartij
- Onderscheid :
 - sponsoring met tegenprestatie
 - => uitdrukkelijk
 - => stilzwijgend
 - sponsoring zonder tegenprestatie

147

Sponsoring

Het door een vzw vermelden van een logo of naam van een sponsor op haar briefpapier, in een programmaboekje, in een tijdschrift, op T-shirts van de leden van de vzw, op lidkaarten, enz. dient met btw belast te worden

(Vraag nr. 1095 van de heer Leterme dd. 26.08.2002 - Vr. en Antw., Kamer, 2002-2003, nr. 148, blz. 18777-18779)

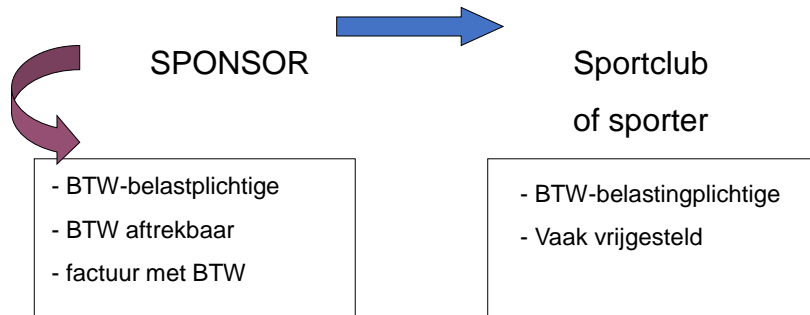
148

Sponsoring : visueel voorgesteld

Schenking goederen

Art. 12, §1, 2° W.BTW

In principe geen recht op aftrek maar wettelijke uitzondering



149

Kosteloze afgifte van goederen – afwezigheid van een tegenprestatie

- Wanneer een sponsor sportkledij, sportartikelen of andere voorwerpen koopt met het oog op de kosteloze levering ervan aan sportclubs of sportbeoefenaars, zonder dat deze zich hiervoor uitdrukkelijk verbinden om reclame te maken ten behoeve van die btw-belastingplichtige (sponsor), dienen deze leveringen te worden aangemerkt als geschenken, die voor de toepassing van de btw geacht worden geschenken van geringe waarde te zijn wanneer de inkoopprijs van genoemde goederen, voor het gehele geschenk, lager is dan 50 EUR, exclusief btw. Is deze voorwaarde vervuld, dan mag de sponsor de van die goederen geheven btw in aftrek brengen.

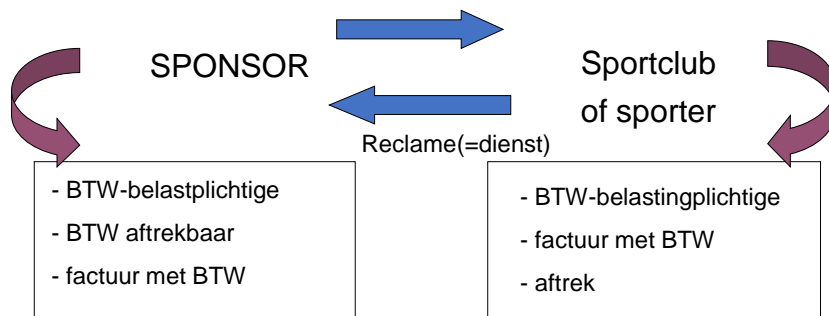
150

Begrip handelsgeschenk van “geringe waarde”

- Handelsgeschenken van geringe waarde zijn de voorwerpen die in een beroepsrelatie worden gegeven, die doorgaans niet van dezelfde aard zijn als de goederen die het bedrijf produceert of verkoopt en waarvan de kost in de onderneming aanvaard wordt als algemene onkosten. Volgens het Hof van Justitie van de Europese Unie hebben de lidstaten een zekere beoordelingsmarge omdat het begrip “handelsgeschenken van geringe waarde” niet wordt omschreven in de btw-richtlijn, maar volgens het Hof dienen de lidstaten wel het doel van de bepaling te respecteren.
- In België gaat men uit van een goed lager dan 50 EUR, excl. btw

151

Sponsoring : visueel voorgesteld



152

Uitdrukkelijke verbintenis van de gesponsorde om reclame te voeren

- Wanneer de sportclubs of sportbeoefenaars zich echter tegenover de belastingplichtige, die de sportkledij, sportartikelen of andere voorwerpen levert, uitdrukkelijk verbinden om, als tegenprestatie voor deze levering, te zijnen behoeve reclame te maken, dan is de levering van de bedoelde voorwerpen aan de btw onderworpen aangezien ze haar oorzaak vindt in **een contract onder bezwarende titel** dat het voeren van reclame tot onderwerp heeft en is de btw geheven van de verkrijging van de bedoelde goederen door de belastingplichtige die de levering doet volgens de gewone regels aftrekbaar.

153

Stilzwijgende verbintenissen van de gesponsorde om reclame te voeren

- De btw geheven van de aankoop door een btw-belastingplichtige van sportkleding, sportartikelen en andere voorwerpen is in hoofde van de sponsor aftrekbaar, indien de sportclubs en de sportbeoefenaars aan wie bovengenoemde sportartikelen worden afgegeven zich uitdrukkelijk verbinden om als tegenprestatie voor die terbeschikkingstelling, reclame te maken.
- Wanneer echter op bovengenoemde sportartikelen onder een of andere vorm de naam, de handelsbenaming of het logo van de betrokken belastingplichtige is aangebracht, gaat de administratie ervan uit dat er vanwege de sportclubs of sportbeoefenaars de (stilzwijgende) verbintenis bestaat om voor bovengenoemde belastingplichtige reclame te voeren, zodat de btw geheven van de aankoop en het laten aanbrengen van genoemde kentekens, eveneens volgens de normale regels aftrekbaar is. Anderzijds is de terbeschikkingstelling van die sportartikelen, aangezien die handeling haar oorzaak vindt in een contract onder bezwarende titel dat het voeren van reclame tot voorwerp heeft, belastbaar.

154

Aanbrengen van publiciteit op een wagen

155

- **Beslissing Btw nr. E.T.129.852 dd. 15.06.2016**
- Het aanbrengen van publiciteit (verf van een bepaalde kleur, de benaming of de firmanaam van een onderneming of van reclameteksten) op een autovoertuig dient niet te worden aangemerkt als een dienst met betrekking tot een dergelijk voertuig maar als een dienst inzake publiciteit.
- Bijgevolg wordt de btw geheven van deze publicitaire uitgaven niet beoogd door de beperking van het recht op aftrek tot 50 % voorzien bij artikel 45, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek.
- Niettemin beïnvloedt een dergelijke publicitaire belettering op het desbetreffend voertuig dat voor de doeleinden van een economische activiteit wordt gebruikt op geen enkele wijze het recht op aftrek van de btw geheven van de goederen en diensten die betrekking hebben op dat voertuig (brandstof- en onderhoudskosten, anti-roestbehandeling ...) en dit zodanig dat deze aftrek wordt verricht rekening houdend met het beroepsgebruik en met de principiële beperking tot 50 % (artikel 45, §§ 1 en 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek; artikel 1 van koninklijk besluit nr. 3 en circulaire AAFisc Nr. 36/2015 dd. 23.11.2015).

156

Vraag

- U laat werknemers of particulieren tegen betaling reclame maken op hun privéauto of op een muur van de woning.
- Is deze vergoeding dan onderworpen aan btw?
- Verricht de werknemer of particulier een “economische activiteit”?

157

Antwoord

- Zelfstandige activiteit o.b.t. (art. 4 en art. 2 W.BTW) : in principe btw-belastingplicht, echter VR-regeling mogelijk
- Particulieren : geen identificatie verplicht (Besl. E.T. 104.989 dd. 28.03.2006)

158

Spijzen en dranken en events

Beslissing Btw nr. E.T.124.247 dd. 13.03.2015

159

- Onderhavige beslissing heeft tot doel het standpunt van de administratie te verduidelijken met betrekking tot het recht op aftrek van btw geheven van kosten van onthaal of van kosten van logies, spijzen en dranken in de zin van artikel 18, § 1, tweede lid, 10° en 11°, van het Btw-Wetboek wanneer die kosten een publicitair karakter hebben.
- Wat het toepassingsgebied van artikel 45, § 3, 4°, van het Wetboek betreft, dat van het recht op aftrek uitsluit de btw geheven van **kosten van onthaal**, wordt eraan herinnerd dat de administratie zich reeds in het verleden heeft neergelegd bij het arrest van het Hof van Cassatie van 08.04.2005, nr. C.02.0419.N. In dat arrest heeft het Hof bevestigd dat kosten van ontspanning en vermaak die worden gedaan met het oog op de promotie van bepaalde diensten of goederen moeten worden aangemerkt als publiciteitskosten met een strikt professioneel karakter. Dergelijke kosten kunnen volgens het Hof niet aangemerkt worden als kosten van onthaal en vallen niet binnen het toepassingsgebied van die aftrekuitsluiting (zie beslissing E.T.109.632 van 24.07.2005).

160

vervolg

- Overeenkomstig artikel 45, § 3, 3°, van het Wetboek komt de belasting geheven van de **kosten van logies, spijzen en dranken in de zin van artikel 18, § 1, tweede lid, 10° en 11°, van het Wetboek** in beginsel niet voor aftrek in aanmerking. Worden evenwel niet beoogd door deze bepaling : de kosten die worden gedaan voor het personeel dat buiten de onderneming belast is met een levering van goederen of een dienstverrichting alsook de kosten gedaan door belastingplichtigen die op hun beurt dezelfde diensten verstrekken onder bezwarende titel.

161

Voorbeeld

- De kost van een clown tijdens een opendeurdag. De kost van de hapjes en drankjes.
- Vermaak (kost van onthaal) of publiciteitskost?
- Spijzen en dranken of publiciteitskost?

162

vervolg

- Wat de draagwijdte van artikel 45, § 3, 3°, van het Wetboek betreft dient men rekening te houden met de rechtspraak van het Hof van Cassatie van 11.03.2010, in de zaak nr. F.09.0019.N (Belgische Staat t/NV Cache Cache) [*niet gepubliceerd*]. Het Hof heeft beslist dat de btw geheven van kosten met betrekking tot een activiteit die hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft **potentiële kopers in te lichten over het bestaan en de hoedanigheden van een product of een dienst met de bedoeling de verkoop ervan te bevorderen** moet aangemerkt worden als btw geheven van publiciteitskosten. Deze kosten vallen niet onder de aftrekuitsluiting.
- In het arrest van 15.06.2012, nr. F.11.0095.F (Belgische Staat t/SA Etablissements Genet) bevestigt het Hof van Cassatie deze zienswijze (**omzetverhogend activiteit**).

163

vervolg

- De administratie schikt zich naar deze rechtspraak van het Hof van Cassatie.
- Rekening houdend met de feitelijke elementen van de zaken waarin het Hof een arrest heeft geveld aanvaardt de administratie het recht op aftrek van btw geheven van kosten die een belastingplichtige maakt in het kader van een evenement dat hij organiseert voor zijn bestaande klanten of potentiële klanten en dat hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft de verkoop van welbepaalde producten of diensten te bevorderen. Bedoelde kosten worden in die omstandigheden niet aangemerkt als kosten van logies, spijzen en dranken in de zin van **artikel 45, § 3, 3°, van het Wetboek**, noch als kosten van onthaal in de zin van **artikel 45, § 3, 4°, van het Wetboek**, maar als publiciteitskosten met een professioneel karakter.
- Het spreekt voor zich dat de belastingplichtige, bij toepassing van artikel 45, § 1, van het Wetboek, geval per geval, zal moeten aantonen dat de kosten daadwerkelijk worden gemaakt in het kader van een activiteit ten behoeve van zijn bestaande of potentiële klanten die hoofdzakelijk en rechtstreeks een publicitair doel heeft met de bedoeling de verkoop van zijn producten of diensten te bevorderen.

164

En inzake inkomstenbelastingen?

- Mondelinge parlementaire vraag nr. 23784 van de heer Johan Klaps d.d. 14.03.2018
- Kamer, Integraal verslag - Commissie voor de Financiën en Begroting, 2017-2018, CRIV 54 COM 844 d.d. 14.03.2018, blz. 10

De aftrekbaarheid van cateringkosten als reclamekosten

Johan Klaps : Mijnheer de voorzitter, met deze vraag zal ik proberen binnen de toegemeten spreektijd van twee minuten te blijven.

Mijnheer de minister, in 2015 is er ingevolge cassatierechtspraak een btw-beslissing verschenen, met name btw-beslissing E.T.124.247 van 13 mei 2015, die bepaalt dat de btw op kosten van spijzen en dranken die de belastingplichtige maakt in het kader van een evenement dat hij organiseert voor bestaande of potentiële klanten, volledig recupereerbaar is als publiciteitskosten. Die spijzen en dranken zijn dan met andere woorden geen kosten van logies, spijzen en dranken in de zin van artikel 45, § 3, 3°, van het btw-wetboek en ook geen zogenaamde kosten van onthaal volgens artikel 45, § 3, 4°, van het btw-wetboek, waarvan de btw per definitie niet aftrekbaar is. Vereist is wel dat het evenement hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft de verkoop van welbepaalde producten of diensten te bevorderen. Is dat het geval, dan zijn ook de hapjes en de drankjes die bij een dergelijk evenement worden geserveerd, publiciteitskosten waarvan de btw voor 100 % recupereerbaar is. Op het vlak van de directe belastingen zijn dergelijke kosten evenwel niet gelijkgeschakeld met reclame of publiciteitskosten, met als gevolg dat de aftrek daarvan beperkt is tot 50 %, zijnde receptiekosten.

Mijnheer de minister, vandaar mijn vraag tot verduidelijking.

Kunnen dergelijke kosten ook op het vlak van de directe belastingen gezien worden als reclamekosten die voor 100 % aftrekbaar zijn?

Minister Johan Van Overtveldt: Mijnheer de voorzitter, mijnheer Klaps, de kosten van onthaal inzake btw en de receptiekosten inzake inkomstenbelastingen dekken in feite niet helemaal dezelfde lading, al was het maar omdat de bedoeling van de respectieve wetgevers destijds verschillend was.

Echter, wegens de cassatierechtspraak die aanleiding heeft gegeven tot de btw-circulaire waarnaar u verwijst, alsmede omwille van de harmonisatie van de btw-richtlijnen, met name op het vlak van de inkomstenbelastingen, ga ik ermee akkoord dat de kosten van spijzen en dranken en de cateringkosten die de belastingplichtige maakt in het kader van een evenement dat hij of zij organiseert voor bestaande of potentiële klanten en dat hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft de verkoop van welbepaalde producten of diensten te bevorderen, inzake inkomstenbelasting volledig aftrekbaar zijn. In dat geval moet immers gekeken worden naar het doel van de uitgaven en niet zozeer naar de aard ervan. Dat heeft tot gevolg dat de gemaakte kosten betreffende evenementscatering geherkwalificeerd worden als publiciteitskosten en niet als receptiekosten.

Johan Klaps: Mijnheer de minister, bedankt voor uw zeer helder antwoord en voor uw verduidelijking van een bestaande problematiek.

165

Toepassing

- Een groothandel in vis en delicatessen heeft een nieuwbouw opgericht en nodigd gedurende het weekend een paar honderd mensen uit om een bedrijfsbezoek toe te laten en waarbij voorafgaand een receptie wordt georganiseerd en na het bedrijfsbezoek allerlei tapas kunnen worden genuttigd. De wijn vloeit rijkelijk. De catering gebeurt door een klant van de groothandel in vis.
-
- De eerste dag van het weekend wordt het personeel en hun partners uitgenodigd evenals de aannemer, burgemeester en een aantal andere personen (bv. bankiers, ...) betrokken bij de realisatie van de nieuwbouw. De tweede dag zijn het de familie, vrienden en kennissen die uitgenodigd werden. De leveranciers en klanten van het bedrijf werden niet uitgenodigd.
-
- Komen de gemaakte kosten zowel inzake inkomstenbelastingen en btw in aanmerking voor aftrek als reclamekost?

166

Analyse

- Indien dit evenement georganiseerd was om de bestaande klanten het bedrijfsgebouw te laten bezoeken en nieuwe potentiële klanten (viswinkels, warenhuizen, restaurants, ...) werden uitgenodigd zou er wél aftrek als reclamekost kunnen geweest zijn. Ook de aanwezigheid van een aantal politici en kennissen zou hier dan geen probleem geweest zijn omdat een dergelijk evenement werkgelegenheidsbevorderend is voor de streek en het bedrijf in de kijker plaatst. Een open deur dag bij de opening van het nieuw bedrijf is iets anders dan een personeelsfeest of privé-feest.
- De uitnodiging waarbij de eerste dag enkel het personeel wordt uitgenodigd en de tweede dag enkel de familie en de kennissen laat de (volledige) aftrek als reclamekost inzake inkomstenbelastingen en btw niet toe. Het gaat dan om een personeelsfeest (de eerste dag) en een privé-feest (de tweede dag) waarop dan de respectievelijke regels inzake aftrek voor de inkomstenbelastingen en de btw moeten worden toegepast.

167

3 bewijsmethodes voor het beroepsmatig gebruik van de auto

168

3 methodes

- 1) **Een gedetailleerde rittenadministratie**
 - - voor elke rit de datum noteren
 - - het begin- en het eindadres
 - - de afgelegde kilometers
 - - voor elke dag het totaal aantal kilometers (dus ook dagen met 0 km beroepsmatige verplaatsingen)
 - - kilometerstand bij het begin en het einde van het jaar
- 2) **Een semi-forfaitaire formule op basis van woon-werkverkeer**
 - - percentage privégebruik auto :
 - $(\text{afstand woon-werk} \times 2 \times 200 \text{ werkdagen} + 6\,000 \text{ andere privé kilometers}) / \text{totale afstand op jaarbasis}$
 - $\text{Beroepsgebruik} = 100\% - \text{percentage privégebruik}$
- 3) **Een forfaitair percentage van 35 %**

169

Principe

- Enkel als de auto gemengd gebruikt wordt
- Bij 100 % beroepsgebruik is er geen toepassing van de 3 methodes

170

Firmawagens

- **Auto gratis TBS werknemer of bedrijfsleider**
- => recht op aftrek op de autokosten beperkt tot het beroepsgebruik (berekend via één van de 3 methodes)
- **Auto met eigen bijdrage** (betaling huur, inhouding nettoloon, boeking R/C zaakvoerder)
- => de auto wordt “verhuurd”
- => 50 % aftrek zonder meer
- => btw over eigen bijdrage getoetst aan de normale waarde : $((\text{Aankoopprijs} / 5 \text{ of leaseprijs} + \text{overige kosten})) \times (50 \% - \% \text{beroepsgebruik})$
- => het bepalen van het %beroepsgebruik gebeurt aan de hand van één van de 3 methodes

171

Voor welke voertuigen?

- **Aangekochte of gehuurde (geleasde) auto's die gratis worden ter beschikking gesteld**
- => toepassing van één van de drie methodes
- **Geleasde firmawagens met eigen bijdrage**
- => het bepalen van het beroepsgebruik is dan niet van belang om de btw-aftrek te berekenen (steeds 50 %)
- => de drie methodes zijn van belang om te bepalen of de eigen bijdrage wel hoog genoeg is (normale waarde)

172

vervolg

- **Motor**

- => de drie methoden gelden ook voor de bepaling van het beroepsmatig gebruik van een motor

- **Lichte vracht**

- => geen gebruik van de drie methoden
- => ofwel 85 % recht op aftrek (bij overwegend beroepsgebruik) ofwel 35 % recht op aftrek
- => 100 % recht op aftrek als de lichte vracht uitsluitend beroepsmatig wordt gebruikt

173

vervolg

- **Fietsen, elektrische fietsen of speedpedelecs**

- => de 3 methodes gelden enkel voor vervoermiddelen uitgerust met een motor van meer dan 48 cc of met een vermogen van meer dan 7,2 kilowatt
- => merk op : ook de 75 %-regel geldt hier niet!

- **Enkel tankkaart?**

- => geen toepassing van de 3 methodes
- => merk op : ook de 75 %-regel geldt hier niet!

174

vervolg

- En bij een handelsvertegenwoordiger?
- “Woon-werkverkeer” : start van thuis naar de klant
- => geen semi-forfaitaire methode
- Rittenadministratie of 35 %-forfait
- Bij de methode van rittenadministratie mag men er van uitgaan dat er een beroepsgebruik is van 50 %, zonder dat men een rittenadministratie moet bijhouden.

175

AARD TER BESCHIKKINGSTELLING GEMENGD GEBRUIKT BEDRIJFSMIDDEL		
Gratis		verhuur / tegen vergoeding
Recht op aftrek werkelijk gebruik bij aankoop (art. 45, §1quinquies W.BTW vanaf 1/1/2011)		Recht op aftrek 100 % of 50 % ↓
JA	NEE	
↓ Herzienen	↓ regularisatie via gedane uitgaven (art. 19, §1 W.BTW)	te belasten verhuur (btw over normale waarde)
Bij latere wijzigingen in de verhouding beroeps/privé	Bij latere wijzigingen in de verhouding beroeps/privé	

176

Opmerking

- $NW = ((\text{Aankoopprijs} / 5) + \text{Kosten}) \times (50\% - \% \text{Beroep})$ in geval van aankoop van een vervoermiddel onderworpen aan art. 45, §2 W.BTW.
- $NW = ((\text{Huurprijs}) + \text{Kosten}) \times (50\% - \% \text{Beroep})$ in geval van huur van een vervoermiddel onderworpen aan art. 45, §2 W.BTW.
- In de andere gevallen gelden soortgelijke formules waarvoor we naar de circulaire verwijzen.
- Circulaire AAFisc Nr. 36/2015 (nr. E.T.119.650) dd. 23.11.2015

177

Personenwagen + motor	Lichte vracht	Andere roerende goederen
1° ritten administratie - # km beroeps # km totaal - per voertuig	1° ritten administratie - # km beroeps # km totaal - per voertuig	75 % voor alles - Per kalenderjaar - Gsm, laptop ed. - De gebruikskosten
2° Semi-forfaitair formule w-w $\frac{w-w \times 2 \times 200 + 6000 \text{ km}}{\text{tot } \# \text{ km}}$ = privé Beroeps = 100 % - privé	4° 85 % - 35 % Alle vervoermiddelen 4 jaar 85 % : fiscale lichte vracht	Niet : Elektriciteit/verwarming/water Niet : Onroerende goederen
3° 35 % Alle vervoermiddelen 4 jaar		

178

Recht op aftrek – telefoon, gsm, smartphone, ...

- Gebruiks- of bestemmingsprincipe
- Forfaitaire bedragen inzake het VVA inkomstenbelastingen

179

- De privé belastbare voordelen werden verlaagd en vereenvoudigd.

	Vanaf 1/1/2018
Pc en/of laptop	72 EUR per toestel
Tablet, gsm, smartphone	36 EUR per toestel
Gratis internet	60 EUR
Gratis telefoonabonnement	48 EUR

- De nieuwe bedragen zijn van toepassing voor de inkomstenbelastingen en voor de RSZ.

180

Btw-gevolgen

- Inzake btw moet de btw aan de bron beperkt worden (art. 45, §1quinquies W.BTW en art. 45, §1 W.BTW) in functie van het beroepsgebruik. Er moet dus geen btw uit de privé belastbare voordelen meer gehaald worden.
- Het beroepsgebruik mag forfaitair bepaalt worden op 75 % aftrek als dit beroepsgebruik overwegend is, d.w.z. minstens 50 % bedraagt.
- Kan men bijgevolg aantonen dat het beroepsgebruik van de pc, gsm, ... en de gebruikskosten minstens voor de helft beroepsmatig gebruikt wordt dan mag men voor deze kosten (bedrijfsmiddelen of niet) forfaitair 75 % van de btw in aftrek brengen.
- **En de forfaitaire kostenvergoeding buitenland?**
- Het betreft een forfaitaire terugbetaling van kleine onkosten waarvoor geen facturen of bonnetjes voorgelegd kunnen worden. Een werknemer of bedrijfsleider kan daarvoor per dag een forfaitaire onkostenvergoeding bekomen die volledig aftrekbaar is voor de vennootschap en niet belastbaar bij de genieer.
- De forfaitaire onkostenvergoeding voor buitenlandse dienstreizen staat los van reis- en verblijfkosten. Deze mogen dus nog apart betaald worden door de vennootschap-werkgever die de btw daarop desgevallend nog kan recupereren. Voor hotel en restaurantkosten geldt uiteraard de aftrekuitsluiting van art. 45, §3, 3° W.BTW.

181

Btw op kledijkosten : aftrekbaar?

182

- Gebruiks- en bestemmingsprincipe
- Kledij heeft een privé-karakter
- Aftrekbaar inzake inkomstenbelasting (specifieke beroepskledij) is aftrekbaar inzake btw

- Btw op stads-, avond-, ceremonie-reis- of vrijetijdskledij niet aftrekbaar

- Ook niet de 75 %-regel voor roerende goederen, andere dan vervoermiddelen in geval van gemengd gebruik

183

Voorbeeld

- Een autoverkoper koopt broeken, pakken, overhemden, dassen, ...die door zijn personeelsleden worden gedragen op een autosalon.
- Het betreft kledij zonder publiciteitsvermeldingen erop.
- De personeelsleden mogen de kledij ook in hun vrije tijd gebruiken.

- De btw is niet aftrekbaar (Brussel, 21.09.2017), ook al worden ze gedragen op het autosalon.

184

Voorbeeld

- Wat als de kledij niet gebruikt wordt in de vrije tijd?
- Vb. uniform van een hostess, kledij van obers, kostuum van portiers of bewakers, ...
- Vb. Kledij, ook gewone kledij, (uitsluitend) gebruikt voor tijdens filmopnames (beslissing E.T. 118,072 dd. 24.02.2011)
- De btw is dan wél aftrekbaar

185

Voorbeeld

- Wat indien de kledij reclame bevat van het bedrijf en gedragen wordt tijdens de werkuren?
- Het gaat dan om reclamekosten en niet om kledijkosten.
- Bv. Een autohandelaar koopt jackets en sweaters met publicitaire vermeldingen van het bedrijf erop. De kledij wordt gedragen tijdens dealer-events en soortgelijke evenementen. De btw is aftrekbaar (Antwerpen, 18.12.2007).

186

Verlies van btw-aftrek bij de vrijstellingsregeling

187

- Bv. omzet in 2018 lager dan 25.000 EUR, excl. btw
- Voor 1 juni 2019 melden (uitdrukkelijke optie)
- Vanaf 1 juli 2019 onder de VR-regeling

- Niets gedaan? Dan blijft u recht op aftrek hebben...

- Voor 15 december 2019, op basis van de omzet 2019, kan u opteren op vanaf 1 januari 2020 onder de VR-regeling te vallen.

188

Optionele onroerende verhuur

Wanneer herziening van 25 jaar?

189

Bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vanaf 1 januari 2019

- Zowel voor roerende als onroerende bedrijfsmiddelen geldt de ingebruikname als criterium voor het bepalen van het begin van de herzieningstermijn.
- Er geldt dus steeds dat als uitgangspunt van het herzieningstijdvak wordt genomen de 1ste januari van het jaar waarin die bedrijfsmiddelen door de belastingplichtige in gebruik worden genomen.

Copyright S. Ruyschaert

190

Herzieningen

- Bij aankoop of oprichting van een onroerend goed is de btw aftrekbaar voor zover het onroerend goed gebruikt wordt voor belaste activiteiten. De aftrek op input is m.a.w. gerelateerd met de btw op output. De aftrek van de btw is echter voorwaardelijk in die zin dat het beroepsmatig gebruik in het kader van de belaste economische activiteit van de btw-belastingplichtige voldoende lang moet standhouden. Dat is de basisidee achter de techniek van de herzieningen van de btw-aftrek.
- De herzieningstermijn voor onroerende goederen is in principe 15 jaar. Wijzigt het gebruik van het onroerend goed binnen deze termijn in de zin dat er een gebruik is dat geen recht op aftrek opent dan dient de oorspronkelijke btw gecorrigeerd te worden via de techniek van de herzieningen.
- De herziening van de btw kan zowel in het voordeel als in het nadeel van de btw-belastingplichtige gebeuren.
- **Wanneer begint de herzieningstermijn te lopen?**
- De herzieningstermijn begint voor alle bedrijfsmiddelen te lopen vanaf 1 januari van het jaar van ingebruikname van het bedrijfsmiddel.
- De herziening gebeurt op jaarlijkse basis. Dit is ook het geval bij de optionele onroerende verhuur.
- Art. 9, §1, in fine KB nr. 3.

Copyright S. Ruyschaert

191

Voorbeeld 1

- Een btw-belastingplichtige richt een gebouw op of koopt een gebouw onder btw-stelsel voor 1.000.000 EUR + btw in 2016. Hij trekt de btw volledig af omdat hij het gebouw gebruikt als kantoorruimte.
- In de loop van **2019** verhuurt hij 20 % van het gebouw aan een andere onderneming.
- De onroerende verhuur is vrijgesteld van btw krachtens art. 44, §3, 2° W.BTW.

Copyright S. Ruyschaert

192

Oplossing

- Afgetrokken in 2016 : 210.000 EUR (of 14.000 per jaar)
- De herzieningstermijn loopt van 1/1/2016 tot 31/12/2031.
- In 2019 is er een oorzaak van herziening.
- 2017 : geen herziening
- 2018 : geen herziening
- 2019 : herziening : $14.000 \times 20 \% = 2.800$ EUR (R 61)
- Jaarlijks te verrichten herziening

Copyright S. Ruyschaert

193

Voorbeeld 2

- Een btw-belastingplichtige richt een gebouw op of koopt een gebouw onder btw-stelsel voor 1.000.000 EUR + btw in 2012. Hij trekt de btw volledig af omdat hij het gebouw gebruikt als kantoorruimte.
- In de loop van 2018 verkoopt hij het gebouw aan een andere onderneming.

Copyright S. Ruyschaert

194

Oplossing

- Afgetrokken in 2012 : 210.000 EUR (of 14.000 per jaar)
- De herzieningstermijn loopt van 1/1/2012 tot 31/12/2027.
- In 2018 is er een oorzaak van herziening.
- 2012 - 2017 : geen herziening
- 2018 : herziening : $210.000 \times 9/15$ (pro rata) = 126.000 EUR
- Omdat het onroerend goed het bedrijfspatrimonium verlaat gebeurt de herziening in één keer (R 61).

Copyright S. Ruyschaert

195

Optionele onroerende verhuur

- In de mate dat voldaan is aan de grondvoorwaarden en de formele voorwaarde kan er geopteerd worden om gebouwen te verhuren mét btw. Dit opent dan recht op aftrek van de voorbelasting. Deze aftrek is onderworpen aan een herzieningstermijn van 25 jaar.
- De termijn van **25 jaar** geldt alleen in geval van optionele verhuur met btw. Wordt het gebouw dus niet verhuurd maar gebruikt voor de economische activiteit van de btw-belastingplichtige dan bedraagt de herzieningstermijn 15 jaar.
- Het is de verhuurder die een pro rata herziening dient toe te passen voor zijn bedrijfsmiddel dat hij verhuurt. De verhuurder heeft er dus alle belang bij in het huurcontract een bepaling te voorzien die stelt dat de kost van een btw-herziening waarvan de oorzaak bij de huurder ligt, financieel kan verhaald worden op de huurder.

Copyright S. Ruyschaert

196

vervolg

- Andere oorzaken van herziening in het kader van de optionele verhuur zijn :
- - De optie wordt niet uitgeoefend bij het sluiten van het eerste huurcontract, maar pas bij het daaropvolgende contract;
- - Er wordt, na het beëindigen van het eerste huurcontract, een nieuw huurcontract gesloten met een huurder die niet opteert;
- - De verhuurder gaat het goed zelf, al dan niet volledig, privé gebruiken.
-
- De herzieningstermijn van 15 jaar of 25 jaar geldt niet alleen voor de eigenlijke bouwwerken maar ook voor de andere kosten die direct betrekking hebben op de oprichting van een nieuw gebouw, zoals bijvoorbeeld de kosten van de architect.
- Als de omvormings- of verbeteringswerken aan een gebouw als gevolg hebben dat dit als “nieuw” kan worden beschouwd voor de btw-wetgeving dan bedraagt de herzieningstermijn ook 15 jaar of 25 jaar.
- Art. 9, §3 KB nr. 3.

Copyright S. Ruyschaert

197

vervolg

- **Samenloop van de 15-jarige en 25-jarige herzieningstermijn**
- Indien het gebouw eerst door de btw-belastingplichtige zelf gebruikt wordt voor zijn belaste economische activiteit of het gebouw verhuurt vrijgesteld van btw en nadien het gebouw verhuurt met btw wordt de lopende herzieningstermijn van 15 jaar verlengd naar 25 jaar, te rekenen vanaf 1 januari van het jaar van ingebruikname van het gebouw.
- Voor een gebouw opgericht in de loop van 2020 dat in gebruik wordt genomen als kantoorruimte op 1 mei 2022 kan de btw volledig worden in aftrek genomen en bedraagt de herzieningstermijn 15 jaar. Indien dit gebouw echter op 1 september 2027 wordt verhuurd met toepassing van de btw bedraagt de herzieningstermijn echter 25 jaar. Deze 25-jarige termijn loopt echter vanaf 1 januari 2022 en eindigt op 31 december 2046.
- Enkel het gedeelte van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw dat onder de herzieningstermijn van 15 jaar nog niet definitief verworven is, wordt aan de verlengde herzieningstermijn van 25 jaar onderworpen.
- De verlenging van de herzieningstermijn naar 25 jaar is definitief. Dit houdt in dat als het gebouw opnieuw zonder btw zou verhuurd worden er geen terugkeer is naar een kortere herzieningstermijn.
- Als de oorspronkelijke herzieningstermijn op het moment van de optie om te verhuren met btw verstreken is wordt de herzieningstermijn niet naar 25 jaar verlengd en is er dus geen btw-herziening meer mogelijk.

Copyright S. Ruyschaert

198

Voorbeeld 1

- Een btw-belastingplichtige richt een gebouw op in de loop van 2020 (1.000.000 EUR + 210.000 btw) dat hij in eerste instantie bestemd voor de eigen economische activiteit. Hij trekt deze btw af. Dit houdt in dat de herzieningstermijn 15 jaar bedraagt. Indien de btw-belastingplichtige in 2035 beslist om het onroerend goed te verhuren met optie dan zou de herzieningstermijn 25 jaar bedragen. In 2041 wordt het pand verkocht.

- | 2020 (eigen gebruik) | 2035 verhuur met btw (optie) | 2041 verkoop |
|----------------------|------------------------------------|--------------|
| 1.000.000 | 15/15 verstreken | |
| + 210.000 (aftrek) | geen verlenging herzieningstermijn | |

199

vervolg

- De oorspronkelijke herzieningstermijn is : 1/1/2020 => 31/12/2034
- Aangezien de originele herzieningstermijn van 15 jaar reeds volledig verlopen is in 2035 is er geen verlenging van de herzieningstermijn nodig.
- Bij de verkoop in 2041 dient er niets te gebeuren, de herzieningstermijn is verlopen.

Copyright S. Ruyschaert

200

Voorbeeld 2

- Dezelfde situatie als in voorbeeld 1 maar de btw-belastingplichtige beslist na 5 jaar (2025) om het onroerend goed te verhuren met optie. De originele herzieningstermijn (15 jaar) is slechts gedeeltelijk verlopen en bijgevolg dient er een verlenging te gebeuren naar 25 jaar. In 2038 wordt het onroerend goed verkocht.
 - Het bedrag dat op jaarlijkse basis aan herziening onderworpen is kan bepaald worden aan de hand van onderstaande methode :
 - De btw-belastingplichtige heeft reeds 5 jaar van de 15 jaar verworven. Dit komt neer op 70.000 EUR ($210.000/15 \times 5$) van de initiële aftrek van 210.000 EUR. Dit heeft tot gevolg dat er nog 140.000 EUR vatbaar is voor herziening (10/15).
- | | |
|---|---|
| • | Totaal bedrag aan openstaande btw |
| • | Potentiële jaarlijkse herziening = ----- |
| • | Aantal jaren van de 25-jarige termijn die openstaat |
- Toegepast op bovenstaand voorbeeld geeft dit een jaarlijkse herziening gelijk is aan 7.000 EUR, zijnde $140.000/20$.

201

vervolg

- De oorspronkelijke herzieningstermijn is : 1/1/2020 => 31/12/2034
- De nieuwe herzieningstermijn is : 1/1/2020 => 31/12/2044

Copyright S. Ruyschaert

202

vervolg

- Er zal dus in casu een herziening moeten gebeuren ten belope van 49.000 EUR (7 x 7.000 EUR) aangezien in 2038 het onroerend goed vrijgesteld van btw wordt verkocht. (herzieningstermijn eindigt op 31/12/2044).
 - 2020 (eigen gebruik) 2025 verhuur met btw (optie) 2038
- | | | |
|----------------------|--|------------|
| • _____ | _____ | _____ |
| • 1.000.000 | 5/15 verstreken | herziening |
| • + 210.000 (aftrek) | 10/15 of 140.000 EUR | |
| | niet verstreken (herzien over 20 jaar) | |

203

vervolg

- **Herziening bij verkoop van een met btw door optie verhuurd gebouw?**
- In het kader van artikel 11 en artikel 18, §3 W.BTW bestaat reeds de going-concern gedachte dat bij verkoop van een gebouw in het kader van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling geen herziening bij de verkoper dient te gebeuren omdat de koper de rechten en plichten van de verkoper wordt geacht voort te zetten.
- Diezelfde redenering wordt nu ook toegepast bij de verkoop van een gebouw dat verhuurd is met btw terwijl de verkoop zelf onderworpen is aan het registratierecht. Er moet in zo'n geval dan ook geen herziening toegepast worden in hoofde van de overdrager-verkoper.
- Eventuele herzieningen die voortvloeien uit bestemmingswijzigingen na de verkoop, moeten dan worden verricht in hoofde van de koper van dat gebouw.
- Deze last die op de schouders van de koper rust kan invloed hebben op de verkoopprijs.
- Art. 21quater van KB nr. 3, zoals gewijzigd door KB 12.05.2019, BS 27.05.2019.

Copyright S. Ruyschaert

204

Online aankoop en recht op aftrek

Copyright S. Ruyschaert

205

- Beroepsmatige aankoop in België : btw aftrekbaar (R 59) mits regelmatige factuur
- Beroepsmatige aankoop in een andere lidstaat : btw aftrekbaar mits ICV (R 55 en R 59) en regelmatige factuur
- Beroepsmatige aankoop in een andere lidstaat : btw aftrekbaar mits invoeraangifte als geadresseerde of R 57 en R 59 (ET 14000 vergunning)

Copyright S. Ruyschaert

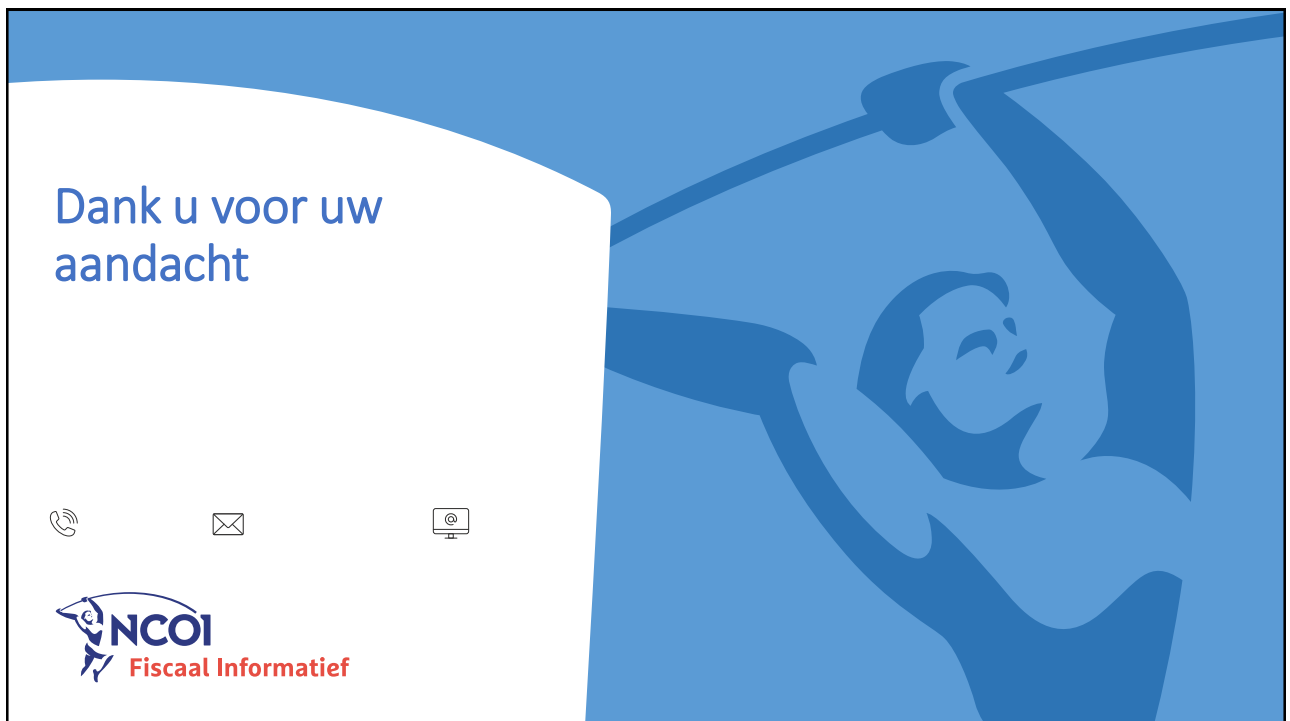
206

Wat indien buitenlandse btw werd aangerekend?

- Vraag een creditnota en een nieuwe factuur. De buitenlandse btw is immers niet vatbaar voor teruggaaf!
- Er blijft Belgische btw verschuldigd over de ICV, zelfs al werd de buitenlandse btw betaald!
- Is de btw op deze ICV aftrekbaar?
- => bij gebrek aan een conforme factuur mag u een vervangend stuk opmaken (art. 9 van KB nr. 1) dat u toelaat de btw in aftrek te nemen

Copyright S. Ruyschaert

207



208