

De btw-eenheid in België

Benoît Vanderstichelen
Partner Deloitte Belastingconsulenten

Fabrice Colla
Medewerker Deloitte Belastingconsulenten

Op 9 maart 2007 werd het koninklijk besluit nr. 55 in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerd. Het regelt het stelsel van de belastingplichtigen die opteren voor de btw-eenheid en aldus alle intragroepsleveringen van goederen of diensten buiten het toepassingsgebied van de btw houden. De nieuwe regeling, ingesteld in toepassing van artikel 4, § 2 van het Btw-Wetboek, is in principe op 1 april 2007 in werking getreden.

Dit artikel beoogt de grote principes van de btw-eenheid te beschrijven. Tot dusver zijn de circulaires die sommige schemerzones rond het mechanisme van de btw-eenheid in België zouden moeten opklaren, nog niet verschenen.

Onze uiteenzetting steunt bijgevolg op de informatie waarover we vandaag beschikken en op de oriëntaties en opties die de administratie lijkt te zullen inslaan.

1. Inleiding: filosofie achter het stelsel van de btw-eenheid in België

De btw-eenheid is geen nieuw verschijnsel in de Europese Unie. De mogelijkheid om de btw-eenheid in de nationale wetgevingen op te nemen, is voorzien in artikel 11, lid 1 van Richtlijn 2006/112/EG (voorheen art. 4, § 4, lid 2 van de Zesde Richtlijn).

Verscheidende lidstaten (Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Hongarije, Ierland, Italië, Nederland, Oostenrijk, Spanje, het Verenigd Koninkrijk en Zweden) hebben dit stelsel al lang ingevoerd.

Daarnaast hebben een aantal landen (Frankrijk, Letland, Luxemburg, Polen, Roemenië en Tsjechië), net als België, onlangs de procedure voor de toepassing van het mechanisme ingesteld.

Het koninklijk besluit nr. 55 vermeldt een aantal omstandigheden die de invoering van deze regeling in België motiveren. Deze maatregel heeft drie algemene doelstellingen:

- de concurrentiekracht van België versterken;
- arbeidsintensieve werkzaamheden die thans onderworpen zijn aan een risico van delocalisatie naar andere landen, in België behouden;
- buitenlandse investeerders aanmoedigen om hun activiteiten in België te lokaliseren.

Met andere woorden kadert de invoering van het stelsel van de btw-eenheid in België in een economische context waarin de ondernemingen worden geconfronteerd met toenemende internationale concurrentie. Het doel van de maatregel is de onderscheidingscentra en de Shared Service Centers naar België te lokken en, door een vermindering van de administratieve kosten van de ondernemingen, de tewerkstelling te handhaven.

Dankzij de btw-eenheid zouden de ondernemingen aanzienlijke besparingen moeten kunnen verwezenlijken en zich ten volle op hun activiteiten concentreren, in plaats van op aangifte- en andere administratieve verplichtingen in verband met het btw-stelsel.

Ten slotte wordt opgemerkt dat deze maatregel alleen effecten sorteert op het vlak van de btw. Hij heeft immers geen juridische weerslag op de ondernemingen die er deel van uitmaken, zelfs niet op het gebied van de andere belastingen.

2. Begrip

De btw-eenheid is een wettelijke fictie die eruit bestaat dat in België gevestigde personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als één belastingplichtige worden aangemerkt.

De regeling is optioneel en geldt zowel voor multinationals als voor kmo's. De keuze om een btw-eenheid te vormen, kan immers worden gemaakt zodra twee belastingplichtigen aan alle hierna beschreven voorwaarden voldoen.

De leden van de btw-eenheid

Het koninklijk besluit bepaalt dat alleen belastingplichtigen, die al dan niet voor de toepassing van de btw zijn ge-

identificeerd, deel kunnen uitmaken van een btw-eenheid. Zijn derhalve uitgesloten:

- passieve holdings; en
- publiekrechtelijke instellingen die geen activiteit uitoefenen die hun de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

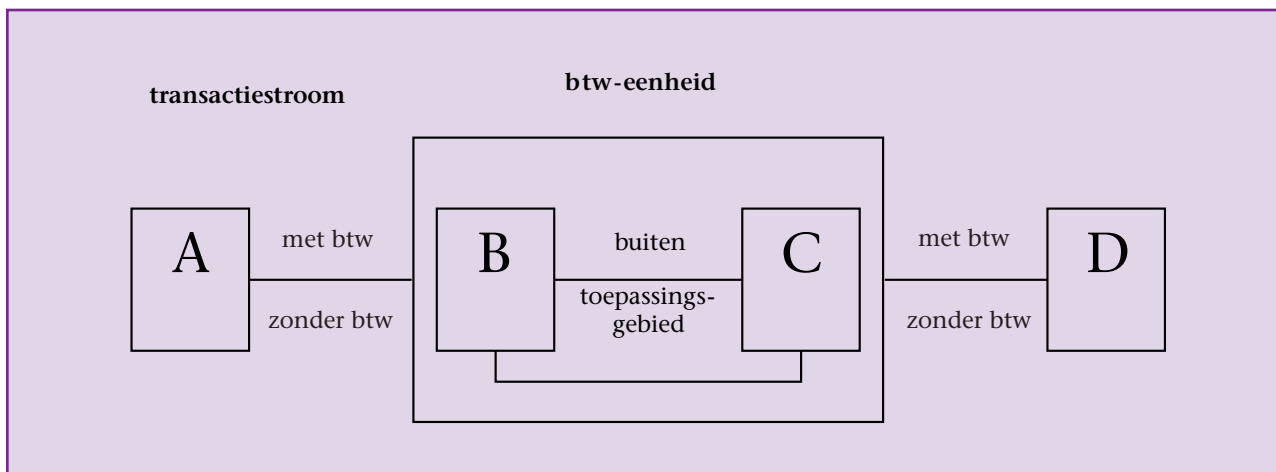
Voor al wat nut is, herinneren we eraan dat als een belastingplichtige voor de toepassing van de btw wordt beschouwd, eenieder (natuurlijke of rechtspersoon) die:

- in de uitoefening van een economische activiteit,
- geregeld en zelfstandig,
- met of zonder winstoogmerk,
- hoofdzakelijk of aanvullend

leveringen van goederen of diensten verricht, ongeacht de plaats waar de economische activiteit wordt uitgeoefend.

Zodra een natuurlijke of rechtspersoon deze voorwaarden vervult, wordt hij voor de toepassing van de btw als een belastingplichtige aangemerkt. De verplichtingen waartoe hij is gehouden ten aanzien van de bepalingen van het Btw-Wetboek en de uitvoeringsbesluiten ervan, zullen pas in tweede instantie worden onderzocht.

Een advocaat, bijvoorbeeld, is een belastingplichtige. In België is hij uiteraard vrijgesteld van btw en zijn verplichtingen op het vlak van de btw zijn bijgevolg uiterst beperkt, maar dat betekent niet dat hem daarom de mogelijkheid wordt ontnomen om samen met andere zelfstandige confraters een btw-eenheid te vormen die een dienstencentrum



omvat. Eenzelfde constellatie zou kunnen worden opgericht binnen een groep van ziekenhuizen, scholen, ziekenfondsen, enz.

Opgelet! Dat betekent nog niet dat de aankoopcentrale of het dienstencentrum de btw die hun door hun leveranciers wordt aangerekend, zullen kunnen aftrekken. Dat recht op aftrek zal afhankelijk zijn van het btw-stelsel van de externe verkopen en diensten van de btw-eenheid (met name de verkopen of diensten aan afnemers of ontvangers die geen deel uitmaken van de btw-eenheid). Zie aangaande dit punt onze uiteenzetting hierna over het recht op aftrek.

Territoriaal toepassingsgebied

Voor de toepassing van de btw-eenheid werd een territoriaal toepassingsgebied vastgelegd.

Alleen in België gevestigde belastingplichtigen komen voor de btw-eenheid in aanmerking. Bijgevolg zullen Belgische belastingplichtigen, maar ook Belgische inrichtingen van buitenlandse belastingplichtigen, lid van een btw-eenheid kunnen worden.

Buitenlandse belastingplichtigen en buitenlandse inrichtingen van Belgische belastingplichtigen zijn dus uitgesloten.

Kostedelende vereniging versus btw-eenheid

De kostedelende vereniging is een regeling waarin wordt voorzien door artikel 44, § 2, 1°bis van het Btw-Wetboek; ze wordt beschreven door aanschrijving nr. 3 van 1996.

De kostedelende vereniging is een permanente belangengemeenschap die door natuurlijke personen of door rechtspersonen wordt opgericht met het oog op rationalisering en om hun beheer- en exploitatiekosten te verminderen. Haar hoofdkenmerk is het gemeenschappelijk maken van de uitgaven die door de deelnemers of de leden worden gedragen.

Deze regeling, die hoofdzakelijk wordt gebruikt in de financiële sector om te vermijden dat btw moet worden aangerekend op de door de leden van de groepering gedeelde diensten, verschilt van de regeling van de btw-eenheid.

Om de twee stelsels goed te onderscheiden, hebben we in onderstaande tabel enkele verschillen samengevat:

kostedelende vereniging	btw-eenheid
leden: beperking tot niet-belastingplichtigen of vrijgestelde belastingplichtigen	leden: beperking tot belastingplichtigen en beperking op territoriaal gebied
geen aftrek van de btw ten name van de kostedelende vereniging	aftrek van de btw ten name van de btw-eenheid (mits de externe verkopen en diensten de aftrek van de btw toelaten)
de kostedelende vereniging dekt enkel de diensten die betrekking hebben op de vrijgestelde activiteit van de leden	de btw-eenheid dekt alle handelingen (leveringen van goederen of diensten)
diensten doorgerekend tegen kostprijs: de kostedelende vereniging verwezenlijkt geen marge	doorgerekende diensten niet beperkt tot kostprijs
uitsluitend prestaties aan leden	handelingen met leden en handelingen met derden
ruimere voorwaarden inzake verbondenheid (economische verbondenheid volstaat)	voorwaarden inzake verbondenheid: 3 voorwaarden waaraan te samen moet zijn voldaan (economische, financiële en organisatorische verbondenheid)

Uit deze vergelijkende tabel blijkt meteen dat de btw- eenheid een veel ruimere toepassing heeft dan de kostende- lende vereniging.

Voorwaarden

Om deel te kunnen uitmaken van een btw- eenheid, moe- ten drie voorwaarden samen zijn vervuld. De potentiële le- den van een btw- eenheid moeten immers financieel, orga- nisorisch en economisch nauw met elkaar verbonden zijn.¹

Financiële verbondenheid

Doorgaans wordt aangenomen dat leden financieel nauw met elkaar verbonden zijn, wanneer tussen hen een recht- streekse of onrechtstreekse controleverhouding bestaat in rechte of in feite.

Controle in rechte

In volgende gevallen is alleszins sprake van een controle in rechte:

- wanneer zij voortvloeit uit het bezit van de meerderheid van de stemrechten verbonden aan het totaal van de aandelen van de betrokken vennootschap;
- wanneer een vennoot het recht heeft de meerderheid van de bestuurders of zaakvoerders te benoemen of te ontslaan;
- wanneer een vennoot krachtens de statuten van de be- trokken vennootschap of krachtens met die vennoot- schap gesloten overeenkomsten over de controlebe- voegdheid beschikt;
- wanneer op grond van een overeenkomst met andere vennoten van de betrokken vennootschap, een vennoot beschikt over de meerderheid van de stemrechten ver- bonden aan het totaal van de aandelen van die vennoot- schap.

Controle in feite

Deze toestand kan zich voordoen wanneer een referentie- aandeelhouder, die wat het bezit van stemrechten betreft een minderheidsaandeelhouder kan zijn, te maken heeft

met een groot aantal aandeelhouders die niet vertegen- woordigd zijn, of zich gewoon niet op de algemene vergade- ring aanmelden. In dergelijk geval kan deze aandeelhouder over een aantal neergelegde aandelen beschikken, die hem, in feite, de meerderheid verschafft van de stemrechten ver- bonden aan deze aandelen.

Rechtstreekse en onrechtstreekse controle

Het begrip rechtstreekse controle vereist geen bijzondere commentaar.

Van onrechtstreekse controle is sprake wanneer een ven- nootschap controle uitoefent over een andere vennoot- schap door bemiddeling van een derde vennootschap.

$X \rightarrow$ controle over $Y \rightarrow$ controle over Z

In dit voorbeeld oefent X onrechtstreekse controle uit over Z .

Organisatorische verbondenheid

De leden moeten organisatorisch nauw met elkaar ver- bonden zijn. Als referentiegegevens wordt genomen:

- het feit dat de leden onder een gemeenschappelijke lei- ding staan;
- dat zij hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in ge- meenschappelijk overleg organiseren; of
- dat zij onder de controlebevoegdheid van één persoon staan.

Economische verbondenheid

Aan deze voorwaarde wordt in ieder geval voldaan wan- neer:

- de voornaamste werkzaamheid van ieder van hen van dezelfde aard is; of
- hun werkzaamheden elkaar aanvullen of beïnvloeden, of kaderen in het nastreven van een gezamenlijk econo- misch doel; of
- de werkzaamheid van de ene belastingplichtige geheel of gedeeltelijk wordt uitgeoefend ten behoeve van de ande- ren.

¹ Zie in dit verband KB nr. 55 van 9 maart 2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw- eenheid vormen, B.S. 15 maart 2007, art. 1, § 1.

Verplichting om deel uit te maken van een btw-eenheid

Sommige rechtspersonen moeten trouwens verplicht deel uitmaken van een btw-eenheid. Indien een lid van een btw-eenheid immers een rechtstreekse deelneming heeft van meer dan 50 % in een andere vennootschap, worden alle vereiste voorwaarden (financiële, economische en organisatorische verbondenheid) voor het vormen van een btw-eenheid geacht vervuld te zijn.²

Uiteraard geldt dit vermoeden enkel wanneer aan de voorwaarden inzake de belastingplicht van het lid en aan de territoriale voorwaarden is voldaan.

Daarenboven geldt deze verplichting trapsgewijs. Wanneer een vennootschap die verplicht is aan te sluiten bij een btw-eenheid, op haar beurt een rechtstreekse deelneming heeft van meer dan 50 % in een andere vennootschap, dan moet laatstgenoemde vennootschap eveneens bij de btw-eenheid aansluiten.

Dit vermoeden is echter weerlegbaar. De uitsluiting van een dochteronderneming kan worden verantwoord, als ze activiteiten uitoefent die aanzienlijk verschillen van deze van de rest van de groep.

3. Voor- en nadelen

Behalve een administratieve vereenvoudiging (één enkele btw-aangifte voor alle leden) en een vermindering van het risico in verband met een verkeerde vermelding of verwerking van de btw op de intragroepsfacturen (aangezien de intragroepsfacturen geen btw meer moeten vermelden), kan deze groepering verschillende positieve gevolgen hebben voor de belastingplichtigen die er deel van uitmaken.

Rechtstreekse kosten

Dankzij de btw-eenheid kunnen bepaalde kosten die eigen zijn aan het btw-stelsel, worden geneutraliseerd. De btw-eenheid moet de belastingplichtigen in staat stellen om de rechtstreekse btw-kosten, die onder meer verband houden met de beperkingen van het recht op aftrek die bij de doorrekening van deze kosten hun weerslag hebben op de

diverse actoren van de ketting, te recupereren. Hier volgen een paar voorbeelden:

- dankzij de btw-eenheid zou in bepaalde groepen van belastingplichtigen (multinationals, kmo's, enz.) de btw op de binnen de groep verhuurde gebouwen moeten kunnen worden afgetrokken of gerecupereerd;
- dankzij de btw-eenheid zullen in groepen van vrijgestelde belastingplichtigen (verzekeraars, bankiers, advocaten, scholen, artsen, ziekenhuizen, enz.) bepaalde functies (boekhouding, informatica, enz.) kunnen worden gecentraliseerd binnen één entiteit / lid van de groep, die deze diensten (of goederen), zonder btw aan te rekenen, aan de andere leden van de groep zal doorrekenen;
- de btw-eenheid zal ook toelaten om bepaalde btw-kosten bij de beroepsbeoefenaars uit de vastgoedsector te neutraliseren;
- de btw-eenheid zal bepaalde industriële of commerciële groepen de mogelijkheid bieden om de btw-posities (sommige vennootschappen hebben voortdurend een tegoed op de btw, terwijl andere vennootschappen steeds een schuld hebben aan de btw) van de leden van de groep te compenseren en een aanzienlijk financieel voordeel te verwezenlijken.

Onrechtstreekse kosten

De btw-eenheid moet ook toelaten, zoals we reeds hebben vermeld, om aanzienlijke besparingen te verwezenlijken op het vlak van de financiële en administratieve kosten die voortvloeien uit de btw-verplichtingen van de verschillende belastingplichtigen die lid zijn van de btw-eenheid.

Gecentraliseerde controle en hoofdelijkheid van de leden

Voorts dient te worden onderstreept dat de controles op het vlak van de btw gecentraliseerd zullen gebeuren, zelfs wanneer elke vennootschap of lid van de groep haar/zijn eigen individueel btw-nummer (dat op de handelsdocumenten, facturen, jaar- en kwartaalopgaven moet worden vermeld) zal bewaren. Aan de btw-eenheid zal een nieuw btw-nummer worden toegekend, dat voor haar btw-aangifte en voor haar btw-rekening-courant of bijzondere rekening zal worden gebruikt.

² KB nr. 55 van 9 maart 2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen, *ibid.*, art. 1, § 2.

De administratie zal enkel nog met één aansprakelijke voor de btw-schulden, met name de btw-eenheid, worden geconfronteerd. Te dien aanzien moet wel worden vermeld dat een lid dat tot een btw-eenheid is toegetreten, aansprakelijk blijft voor de eigen btw-schulden van vóór de aansluiting. Tijdens de aansluiting zullen alle leden van de btw-eenheid hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de btw-schulden van de eenheid (dus van de andere leden van de eenheid). Deze hoofdelijke aansprakelijkheid voor de btw, geldboeten en interesten, zal weldra in een nieuw artikel 51^{ter} van het Btw-Wetboek worden ingeschreven.

4. Implementatie van de btw-eenheid

Om een btw-eenheid te vormen, moet één van de toekomstige leden die handelt als vertegenwoordiger van de op te richten btw-eenheid, een gemotiveerd verzoek indienen. Het koninklijk besluit bepaalt nauwkeurig de regels die de aansluiting van de leden, de uittreding, de stopzetting en de wijzigingen die zich in de samenstelling van de btw-eenheid kunnen voordoen, beheersen.

Met het oog op de oprichting van een btw-eenheid, moeten de potentiële leden een lid aanwijzen dat de btw-eenheid vertegenwoordigt, waaraan ze volmacht geven om het verzoek tot oprichting bij de bevoegde autoriteiten in te dienen. Het gemotiveerde verzoek tot oprichting van een btw-eenheid moet worden ingediend bij het btw-controlekantoor dat bevoegd is voor het lid dat de eenheid vertegenwoordigt.³ Het btw-controlekantoor stemt in met het voorstel of neemt een (met redenen omklede) negatieve beslissing. Het koninklijk besluit bepaalt ook dat de btw-eenheid een maand na de indiening van de gemotiveerde aanvraag (hetgeen overeenkomt met de antwoordtermijn van de administratie) in werking treedt. Op verzoek van de leden kan evenwel een bijkomende termijn worden toegekend om de leden in staat te stellen de overgang efficiënt te organiseren.

Bij aansluiting, uittreding en stopzetting van een nieuw lid dient dezelfde procedure te worden gevolgd: volmacht aan de vertegenwoordiger, indiening van een gemotiveerd verzoek en akkoord of verwerping van de administratie. Merk wel op dat een btw-eenheid wordt opgericht voor een termijn van minimum drie jaar, hetgeen de mogelijkheden tot stopzetting of intrekking van de btw-eenheid beperkt.

³ KB nr. 55 van 9 maart 2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen, *ibid.*, art. 2, § 2.

Ten slotte zullen de aansluiting, de uittreding en de stopzetting vermogensrechtelijke gevolgen hebben voor de belastingplichtigen. Bij aansluiting wordt de btw-eenheid in de plaats gesteld van het nieuwe lid. Bij uittreding of stopzetting, nemen de leden hun activiteit weer op en treden ze in de plaats van de btw-eenheid voor het aandeel dat verband houdt met hun vermogen.

5. Belastingstelsel van de btw-eenheid

Zoals hiervoor al gezegd, vormen de leden van een btw-eenheid één belastingplichtige voor de toepassing van het Btw-Wetboek. De btw-eenheid is dus een enige belastingplichtige, zowel met betrekking tot de van derden verkregen goederen en diensten als met betrekking tot de ten behoeve van deze derden verrichte handelingen.

In concreto:

- blijven de leveringen van goederen en diensten tussen de leden van een btw-eenheid (hierna “interne handelingen” genoemd) buiten het toepassingsgebied van de btw;
- worden de leveringen van goederen en diensten door derden aan elk lid van de groep, voor de toepassing van de btw, aan de btw-eenheid verricht;
- worden de invoeren en de intracommunautaire verwerkingen van goederen door elk lid van de groep, door de btw-eenheid verricht;
- worden de leveringen van goederen en diensten door elk lid van de groep aan derden, door de btw-eenheid verricht.

Deze gevolgen gelden voor alle leveringen van goederen en diensten, zonder uitzondering.

Hoewel het hiervoor uiteengezette principe duidelijk is, neemt dat niet weg dat er kwesties blijven bestaan die een aandachtig onderzoek vergen, zowel wat de externe handelingen (handelingen die de btw-eenheid met derden verricht) als de interne handelingen (handelingen tussen leden van de btw-eenheid) betreft.

Hierna onderzoeken we een aantal bijzonderheden die door de administratie in haar circulaire zullen moeten worden behandeld.

6. Externe handelingen

Wanneer de regeling die van toepassing is op bepaalde door een lid of aan een lid verrichte leveringen van goederen of diensten, afhankelijk is van de hoedanigheid of van de fiscale toestand van de leverancier (of dienstverrichter) of van de afnemer (of ontvanger), moet deze hoedanigheid of deze fiscale toestand ten name van de btw-eenheid worden beoordeeld.

a) Verrichting van werk in onroerende staat ten behoeve van een lid van de btw-eenheid

Artikel 20 van koninklijk besluit nr. 1 bepaalt dat verlegging van heffing van toepassing is wanneer een aannemer die in België voor de btw geïdentificeerd is, werk in onroerende staat in de zin van het Btw-Wetboek uitvoert: de belasting moet worden voldaan door de bouwheer, indien hij zelf een in België gevestigde belastingplichtige is en gehouden is tot het indienen van periodieke aangiften.

Wanneer een lid van de btw-eenheid, niettegenstaande dit lid niet over het recht op aftrek op grond van zijn activiteiten beschikt en dus geen periodieke aangiften moet indienen, een aannemer van werken in onroerende staat in de hand neemt, moet de verlegging van heffing in principe van toepassing zijn, aangezien de btw-eenheid gehouden is tot het indienen van periodieke aangiften op grond van de activiteiten van één of meerdere leden van de btw-eenheid.

b) Vrijstellingen beoogd bij artikel 44 van het Btw-Wetboek

Twee situaties dienen onzes inziens nader te worden beschouwd:

- de toepassing van de vrijstelling bij de btw-eenheid die verenigingen zonder winstoogmerk omvat;
- de toepassing van de bijzondere regeling voor vrijgestelde belastingplichtigen die in België intracommunautaire verwervingen verrichten.

1) Verenigingen zonder winstoogmerk

Artikel 44 van het Btw-Wetboek voorziet in verschillende vrijstellingen zonder recht op aftrek, zoals de activiteiten van advocaten, notarissen, artsen, ziekenhuizen, scholen,

rusthuizen, en in een hele reeks vrijstellingen uit de sportieve en culturele sector.

In het bijzonder gelden bepaalde vrijstellingen wanneer de vennootschap een vereniging zonder winstgevend oogmerk is. Om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen ten name van de btw-eenheid waarvan deze belastingplichtige deel uitmaakt, moeten de vrijstellingsvoorwaarden, naar onze mening, ten name van alle leden van de btw-eenheid vervuld zijn. Dat zal in principe door de administratie worden bevestigd.

2) Intracommunautaire handelingen verricht door op grond van artikel 44 vrijgestelde belastingplichtigen

Het Btw-Wetboek bepaalt dat vrijgestelde belastingplichtigen die de drempel van 11 200 euro aan intracommunautaire verwervingen niet overschrijden, hun intracommunautaire verwervingen van goederen niet aan de belasting moeten onderwerpen.

Deze bepaling zal automatisch vervallen, wanneer deze belastingplichtige tot een btw-eenheid die periodieke aangiften moet indienen (bv. een vennootschap die vrijgestelde onroerende verhuur verricht, treedt toe tot een btw-eenheid die gewone belastingplichtigen omvat) toetreedt. De door dit lid verrichte intracommunautaire verwervingen zullen alleszins in de periodieke aangifte van de btw-eenheid moeten worden vermeld.

7. Interne handelingen

Handelingen verricht ten behoeve van derden zouden, in principe, geen probleem mogen stellen, aangezien de btw moet worden behandeld zonder de verschillende leden die de btw-eenheid vormen (in principe) in beschouwing te nemen. Maar de handelingen verricht tussen de leden van de btw-eenheid doen meer vragen rijzen.

Volgens het eigenlijke beginsel van de btw-eenheid moeten de leveringen van goederen en diensten tussen de leden van de btw-eenheid uit de toepassingsfeer van de btw worden gesloten. Dit betekent echter niet dat de handelingen tussen leden geen effecten sorteren op het stuk van de btw.

We stellen u hierna twee bijzondere gevallen voor, namelijk de onttrekkingen en de overbrengingen tussen leden.

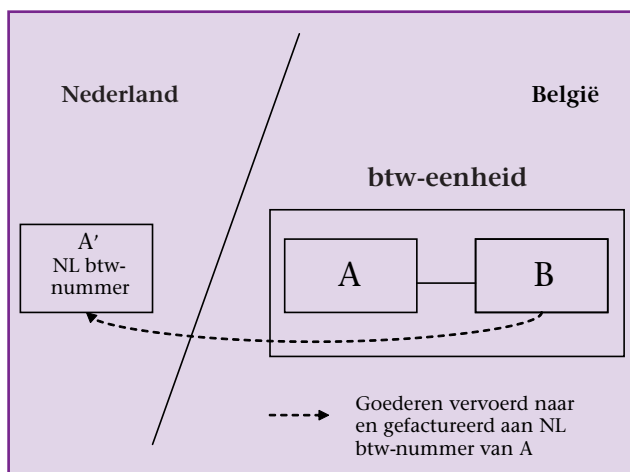
a) Onttrekkingen

Artikel 12, § 1, 3° van het Btw-Wetboek bepaalt dat met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, “de ingebruikneming door een belastingplichtige, als bedrijfsmiddel, van een goed dat hij anders dan als bedrijfsmiddel heeft opgericht, heeft laten oprichten, heeft vervaardigd, heeft laten vervaardigen, heeft verkregen of heeft ingevoerd, wanneer voor dat goed of de bestanddelen ervan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan”.

Binnen een btw-eenheid kunnen we ons een scenario voorstellen waarbij een lid van de btw-eenheid een voorraad voor verkoop bestemde goederen aanhoudt (bv. een partij computers) en beslist deze aan een lid van de btw-eenheid te verkopen om ze voor de uitoefening van zijn activiteit als bedrijfsmiddel te gebruiken.

Volgens de informatie waarover we op heden beschikken, zou dergelijke handeling tot gevolg moeten hebben dat de betrokken goederen ten name van de btw-eenheid als bedrijfsmiddel zullen worden beschouwd. Bijgevolg moet, naast de verkoopfactuur (zonder btw aangezien het een intragroepsverkoop binnen de btw-eenheid in België betreft), door de btw-eenheid een stuk worden opgemaakt tot vaststelling van de ingebruikneming als bedrijfsmiddel.

b) Overbrengingen tussen leden



Wanneer binnen een btw-eenheid goederen tussen leden worden geleverd en deze goederen naar een andere lidstaat worden vervoerd, moet de handeling als een met een intracommunautaire levering gelijkgestelde overbrenging worden aangemerkt. Uiteraard impliceert dergelijke overbrenging dat het lid dat de goederen ontvangt (A) in de lidstaat van bestemming van de goederen over een btw-identificatie beschikt om er een met een intracommunautaire verwerking gelijkgestelde aanwending te verrichten (A'). Bijgevolg zal een pro-formafactuur moeten worden opgesteld om deze handeling te rechtvaardigen.

Deze bepaling is *mutatis mutandis* van toepassing wanneer de goederen naar de btw-eenheid in België worden verzonden vanuit een andere lidstaat waar een lid van de btw-eenheid voor de btw is geïdentificeerd.

8. Recht op aftrek

Aangezien de btw-eenheid in de plaats wordt gesteld van de leden die haar vormen, is het de btw-eenheid die de belasting geheven op de goederen en diensten die haar worden geleverd, aftrekt.

9. Recht op volledige aftrek

Als de externe handelingen (met name verkopen en diensten ten behoeve van afnemers of ontvangers die geen deel uitmaken van de btw-eenheid) uitsluitend bestaan uit leveringen van goederen of diensten die recht op aftrek doen ontstaan, moet de btw-eenheid als een belastingplichtige met recht op volledige aftrek worden beschouwd.

Daartoe is het niet nodig om de interne handelingen (met name de handelingen verricht tussen de leden van de btw-eenheid) te onderzoeken.

10. Recht op gedeeltelijke aftrek

Wanneer de externe handelingen van de leden van de btw-eenheid, daarentegen, zowel uit handelingen met recht op aftrek als uit vrijgestelde handelingen bestaan, is de btw-eenheid in haar geheel beschouwd een belastingplichtige met recht op gedeeltelijke aftrek.

In dergelijk geval zijn twee aftrekregelingen mogelijk: de regeling van het algemeen verhoudingsgetal en de regeling van het werkelijk gebruik.

a) Algemeen verhoudingsgetal en werkelijk gebruik: algemene beginselen

Het algemeen verhoudingsgetal is van toepassing op belastingplichtigen die zowel aan de btw onderworpen activiteiten met recht op aftrek als vrijgestelde activiteiten zonder recht op aftrek uitoefenen. Overeenkomstig de artikelen 46 tot 48 van het Btw-Wetboek, moet de belastingplichtige een algemeen verhoudingsgetal inzake de aftrek bepalen: een breuk met in de teller het bedrag van de handelingen met recht op aftrek en in de noemer het totale bedrag van de door de belastingplichtige verrichte handelingen. Deze regeling is principieel op de belastingplichtigen van toepassing.

Met vergunning van de administratie kan de belastingplichtige evenwel toepassing van het stelsel van het werkelijk gebruik aanvragen. Op grond van deze regeling kunnen de belastingplichtigen, wanneer de bestemming van de goederen bij aankoop ervan bekend is (met name wanneer de belastingplichtige kan aantonen dat de goederen zullen worden gebruikt ten behoeve van belastbare handelingen met recht op aftrek of ten behoeve van vrijgestelde handelingen zonder recht op aftrek), op deze basis, overgaan tot aftrek of tot niet-aftrek van de btw. Indien de belastingplichtige, desondanks dit werkelijk gebruik van de aankopen, een paar goederen en diensten niet kan toewijzen aan een bijzondere activiteit, zal een bijzonder verhoudingsgetal inzake de aftrek worden toegepast: de goederen zullen op basis van een objectieve verdeelsleutel en onder toezicht van de administratie aan de ene of de andere activiteit worden toegewezen.

Tot slot kan de belastingplichtige door de administratie worden verplicht om het stelsel van het werkelijk gebruik toe te passen, wanneer de toepassing van het algemeen verhoudingsgetal tot ongelijkheid in de heffing van de belasting leidt (bv. wanneer de toepassing van het algemeen verhoudingsgetal tot een recht op aftrek leidt dat aanmerkelijk hoger is dan het recht op aftrek bij toepassing van het werkelijk gebruik).

b) Algemeen verhoudingsgetal van de btw-eenheid

Het algemeen verhoudingsgetal wordt gevormd door een breuk met in de teller het totaal bedrag (per kalenderjaar) van de door de leden van de btw-eenheid verrichte externe handelingen met recht op aftrek, en in de noemer het totaal bedrag (per kalenderjaar) van de in de teller opgenomen handelingen plus de externe handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

Voorbeeld

A is een onderneming gespecialiseerd in de verkoop van elektrische verwarmingsapparaten. Ze verkoopt alleen aan derden ten opzichte van de btw-eenheid en verwezenlijkt een omzet van 100 miljoen euro.

B is een kredietinstelling met een omzet van 75 miljoen euro. Haar activiteit bestaat voor 60 % uit het verlenen van krediet aan de klanten van A (externe handelingen) en voor 40 % uit het verlenen van krediet aan A om de investeringen van laatstgenoemde te financieren (interne handelingen).

Deze btw-eenheid is een belastingplichtige met recht op gedeeltelijke aftrek.

- De teller van het algemeen verhoudingsgetal bedraagt 100 miljoen (externe omzet van A met recht op aftrek).
- De noemer van het algemeen verhoudingsgetal bedraagt 100 miljoen (externe omzet van A plus 45 miljoen (60 % van 75 miljoen, zijnde de externe omzet van B)), of in totaal 145 miljoen.

Het algemeen verhoudingsgetal inzake de aftrek bedraagt dus 69 %.

c) Werkelijk gebruik

Als de btw-eenheid erom verzoekt, kan ze haar recht op aftrek uitoefenen volgens het beginsel van het werkelijk gebruik. Ook kan de btw-eenheid door de administratie worden verplicht op die manier te handelen, wanneer de toepassing van het algemeen verhoudingsgetal tot ongelijkheid in de heffing van de belasting leidt.

Zoals hiervoor gezegd, beoogt het werkelijk gebruik de aftrek te regelen door een aftrek uit te oefenen naargelang de aanwending van de door de belastingplichtige ontvangen goederen en diensten. Daartoe is het dus noodzakelijk dat er wel onderscheiden activiteitssectoren bestaan en dat de belastingplichtige kan aantonen dat de ontvangen goederen en diensten alleen aan een bepaalde activiteitssector kunnen worden toegewezen.

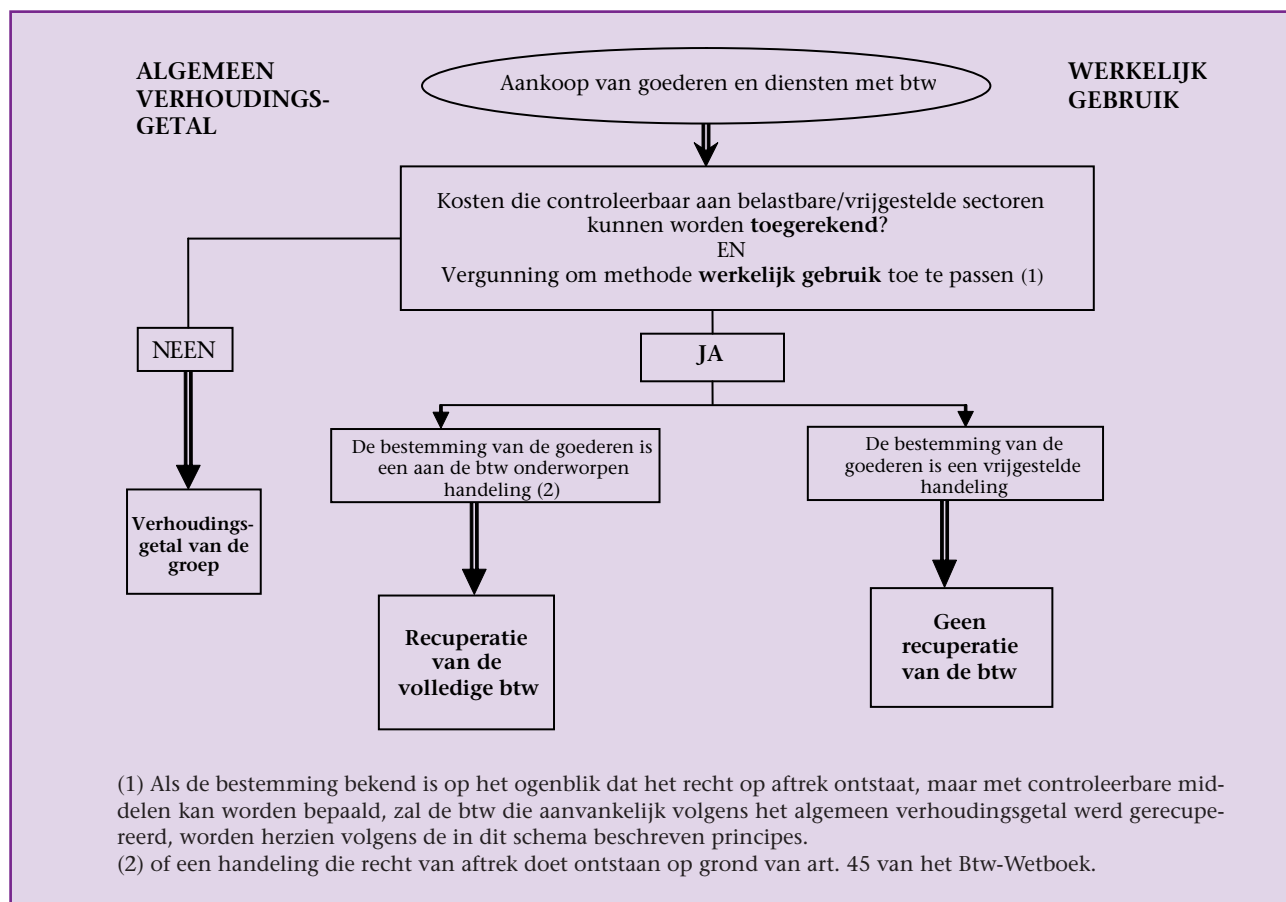
Om een beter inzicht te krijgen in de principes van het recht op aftrek, geven we hieronder een schema dat de belangrijkste vragen vermeldt die moeten worden gesteld.

Om het recht op aftrek te bepalen via de methode van het werkelijk gebruik, moet rekening worden gehouden met de externe handelingen, maar ook met de interne handelingen die moeten worden onderzocht op basis van het gebruik dat

het lid ten behoeve van wie deze handelingen zijn verricht ervan zal maken.

In de regeling van het werkelijk gebruik moet het recht op aftrek worden bepaald op het tijdstip waarop de goederen en diensten worden aangeschaft. Daarom moeten verschillende scenario's worden beschouwd. Hierna volgen twee voorbeelden:

a) De goederen en diensten worden geleverd aan een lid dat ze uitsluitend gebruikt voor het verrichten van externe handelingen. In dit geval is het de aard van de externe handelingen die het recht op aftrek moet bepalen. Als de externe handelingen vrijgestelde handelingen zonder recht op aftrek van de voorbelasting zijn, zal het recht op aftrek op grond van het werkelijk gebruik bij de btw-eenheid nihil zijn.



Voorbeeld: vennootschap A, lid van een btw-eenheid, gaat computers kopen, die ze bestemt voor haar activiteit van kredietverstrekker ten gunste van in Europa gevestigde derden ten aanzien van de btw-eenheid. Deze financiële activiteit is vrijgesteld en doet geen recht op aftrek van de voorbelasting ontstaan. Het recht op aftrek op basis van het werkelijk gebruik zal voor deze computers dus nihil zijn.

- b) De goederen en diensten worden geleverd aan een lid dat ze aan een ander lid van de btw-eenheid doorfactureert. Als laatstgenoemde deze goederen en diensten gebruikt voor het verrichten van externe handelingen, is het dit gebruik dat in principe het recht op aftrek bepaalt.

Voorbeeld: vennootschap A, lid van dezelfde btw-eenheid als B, koopt grondstoffen bestemd voor de vervaardiging van huishoudmateriaal. Vennootschap A factureert deze grondstoffen door aan B die de apparaten assembleert om ze nadien te verkopen. De goederen worden dus gebruikt voor het verrichten van externe handelingen die recht op aftrek doen ontstaan. Het recht op aftrek op basis van het werkelijk gebruik is dus 100 %.

11. Anti-misbruikmaatregel

Om te voorkomen dat het lidmaatschap van een btw-eenheid tot onrechtmatige voordelen of belastingbesparingen op het vlak van de btw zou leiden, zal de wetgever een nieuw artikel in het Btw-Wetboek moeten invoegen.

Dit artikel zou moeten strekken tot het vermijden van belastingontduiking die hierin bestaat dat een in België gevestigde onderneming die deel uitmaakt van een btw-eenheid en over een vaste inrichting in het buitenland beschikt, nog slechts diensten van derden afneemt door bemiddeling van haar in het buitenland gevestigde vaste inrichting, met de bedoeling deze diensten in de btw-eenheid te gebruiken zonder dat ze daadwerkelijk door de vaste inrichting worden gebruikt. Deze inrichting dient dus alleen als tussenpersoon teneinde een fiscaal voordeel te bekomen.

Voorbeeld: een in Frankrijk gevestigde vaste inrichting (met recht op volledige aftrek van de voorbelasting) van een Belgische vennootschap die deel uitmaakt van een btw-eenheid die onderworpen is aan een algemeen verhoudingsgetal inzake de aftrek van 80 %, doet voor de behoeften van de btw-eenheid een beroep op de diensten van een in België gevestigde informaticaconsulent. De geleverde dienst kan als een dienst van intellectuele aard worden gekwalificeerd die, voor de toepassing van de btw, plaatsvindt daar waar de ontvanger van de dienst is gevestigd. Door middel van deze constructie zal de vaste inrichting de Belgische btw niet ondergaan. Ze zal in Frankrijk de volledige btw betalen en aftrekken. Waren de diensten effectief aan de btw-eenheid gefactureerd, dan zou op deze handeling de Belgische btw verschuldigd zijn geweest die slechts ten belope van 80 % aftrekbaar is.

12. Conclusie

Deze nieuwe btw-maatregel kan stellig financieel voordeel opleveren voor ondernemingen die vooraf de moeite doen om, samen met hun belastingconsulent, de voor- en nadelen van de toepassing ervan te onderzoeken.

Om met zekerheid de besparingen die op het gebied van de cashflow kunnen worden gerealiseerd, en de btw-bedragen die potentieel bij de btw-eenheid kunnen worden afgetrokken te kunnen bepalen, is een grondige analyse van de door de groep verrichte handelingen vereist.

De winst kan aanzienlijk zijn maar om deze te berekenen moet een precieze berekening worden gemaakt van het nieuwe recht op aftrek van de btw-eenheid, vergeleken met het recht op aftrek dat tot dusver door de afzonderlijke kandidaat-leden van de eenheid werd uitgeoefend.

In verband met bepaalde implicaties op het recht op aftrek, is momenteel nog niet alles uitgeklaard.

U naar uw controleur reppen, zonder vooraf alle voor- en nadelen in overweging te nemen, kan een dure grap zijn als u weet dat de oprichting van een btw-eenheid de leden bindt tot 31 december van het 3de jaar na hun aansluiting. •

(Bron: Kluwer)