

INHOUD

- p. 1/ Schijnzelfstandigheid : een overzicht van de actualiteit
- p. 6/ Provisies en vooruitbetalingen en de btw – Wanneer is de btw opeisbaar ?

Schijnzelfstandigheid: een overzicht van de actualiteit

I. Context

Het criterium van onderscheid tussen de werknemer en de zelfstandige is de band van ondergeschiktheid, of de gezagsband die een werkgever met zijn werknemer (arbeider of bediende) verbindt. Indien een werknemer zijn prestaties verricht onder het gezag van een derde, moet hij geacht worden verbonden te zijn met een arbeidsovereenkomst met die derde.

Een schijnzelfstandige is een als zelfstandige verklaarde persoon die, in feite, zijn prestaties onder het gezag van een derde verricht.

De onderneming die gebruikmaakt van schijnzelfstandigen – *al dan niet met medeplichtigheid van de schijnzelfstandige – al dan niet bewust* – begaat een onwettigheid die oneerlijke concurrentie kan veroorzaken en de belangen van de staat kan schaden.

Die onwettigheid bestaat hoofdzakelijk in:

- de niet-betaling van socialezekerheidsbijdragen. De werkgevers- en persoonlijke bijdragen in het werknemersstelsel bedragen meer dan 50%, terwijl de bijdragen in het stelsel van de zelfstandigen gemiddeld slechts 22% bedragen;
- de niet-inhouding van bedrijfsvoorheffing bij de werkgever en de aftrek van niet-aanvaardbare kosten bij de werknemer;
- de niet-naleving van de minimum loonschalen, met lonen die soms lager zijn dan het gewaarborgd minimum maandinkomen (GMMI) of de sectorale barema's.

Schijnzelfstandigheid wordt vaak bestempeld als een kwaal, die aanleiding geeft tot sociale dumping, oneer-

lijke concurrentie en een vermindering van de bescherming van de werknemers.

II. Wetgevend kader

Vóór 2006 bestond er geen wettelijke bepaling die de criteria van onderscheid tussen zelfstandigen en werknemers vastlegde.

Bij **arrest van 23 december 2002** (Pas, 12/2002, p. 2469) besliste het Hof van Cassatie:

*«Wanneer de partijen aan hun overeenkomst een bepaalde benaming hebben gegeven, kan de bodemrechter die niet door een andere vervangen wanneer de door de partijen gegeven benaming **niet kan worden uitgesloten** op grond van de aan zijn oordeel onderworpen gegevens.»*

In dit arrest besliste het Hof van Cassatie dat het feit er geen eigen cliënteel op na te houden, 8 tot 9 uur arbeid per dag voor dezelfde «klant» te moeten leveren, er geen eigen handelszaak op na te houden, niet over eigen exploitatiemateriaal te beschikken en het economische of financiële risico van een exploitatie niet op zich te nemen, noch afzonderlijk noch tezamen beschouwd, onverenigbaar is met het bestaan van een aannemingsovereenkomst zodat het niet mogelijk is de door de partijen aan de overeenkomst gegeven benaming af te wijzen.

Dankzij dit arrest zijn heel wat ondernemingen erin geslaagd, op basis van een zorgvuldig opgestelde schriftelijke overeenkomst, te ontsnappen aan de eisen tot herkwalificatie, vanwege de werknemer of de RSZ.

Maar met de **programmawet I van 27 december 2006**, heeft de wetgever – op basis van de rechtspraak – een

lijst van **vier algemene criteria** vastgesteld, die in beschouwing moeten worden genomen bij de beoordeling van de aard van de arbeidsrelatie (werknemer/zelfstandige), namelijk:

- de wil der partijen. Indien de wil der partijen wordt uitgedrukt in een titel die niet *onverenigbaar* is met de concrete uitvoering van de overeenkomst, kan de gekozen kwalificatie niet ter zijde worden geschoven (bevestiging van het arrest van het Hof van Cassatie van 23 december 2002);
- de vrijheid van organisatie van de werktijd;
- de vrijheid van organisatie van het werk;
- de *mogelijkheid* om een hiërarchische controle uit te oefenen.

Deze wet preciseert daarenboven dat neutrale criteria zijn – *i.e. criteria die, op zichzelf genomen, niet bij machte zijn om de arbeidsrelatie (zelfstandige of werknemer) adequaat te kwalificeren* – de titel van de overeenkomst, de inschrijving bij een instelling van sociale zekerheid, de inschrijving bij de KBO of de btw of de wijze waarop de inkomsten bij de fiscale administratie worden aangegeven.

De mogelijkheid waarover de sectoren beschikken om specifieke criteria te bepalen, werd nooit ingevoerd.

Deze wet werd herhaaldelijk bekritiseerd, omdat de eis dat de partij die de gegeven kwalificatie aanvecht het bewijs dient te leveren van gegevens die volledig onverenigbaar zijn met het in een schriftelijke overeenkomst bevestigde en tussen de partijen gekozen statuut, de deur op een kier liet voor heel wat misbruiken met een toename, in sommige sectoren, van de schijnzelfstandigen, valse werkende vennoten en schijnbedrijfsleiders.

Daarom voorziet de **wet van 25 augustus 2012** (in werking getreden op 21 september 2012) in een bijzondere regeling inzake de omkering van de bewijslast in de zogenaamde gevoelige sectoren¹, zijnde:

- de werken in onroerende staat (art. 19, § 2 WBTW);
- het vervoer van goederen en/of personen voor rekening van derden;
- de activiteit die erin bestaat om voor rekening van derden alle soorten bewakings- en/of toezichtsdiensten uit te oefenen (met uitzondering van de ambulancediensten en het vervoer van personen met een handicap);
- de activiteiten die vallen onder het toepassingsgebied van het paritair comité voor de schoonmaak;
- de land- en tuinbouwsector (sector toegevoegd bij koninklijk besluit van 20 juni 2013, *BS* 28 juni 2013).

1 Deze sectoren kunnen, overeenkomstig de procedure vervat in artikel 9, § 2 van de wet, bij koninklijk besluit worden uitgebreid. De wettekst preciseert de beoogde activiteiten, die van verschillende paritaire commissies kunnen afhangen, niet afdoend genoeg. Daarom had de Nationale arbeidsraad (NAR) gevraagd dat de sectoren de activiteiten die onder het toepassingsgebied van het vermoeden vallen, zelf zouden kunnen bepalen.

Dit systeem werkt als volgt²:

- Er werd een lijst opgesteld van negen criteria, met de mogelijkheid tot aanpassing ervan op sectoraal niveau³:
 1. ontstentenis van enig financieel of economisch risico in hoofde van diegene die de werkzaamheden uitvoert, zoals dit onder meer het geval is: bij ontstentenis van een persoonlijke en *substantiële* investering in de onderneming *met eigen middelen* of, bij ontstentenis van een persoonlijke en *substantiële* deelname in de winsten en de verliezen van de onderneming;
 2. ontstentenis van *verantwoordelijkheid en beslissingsmacht* aangaande de financiële middelen van de onderneming in hoofde van diegene die de werkzaamheden uitvoert;
 3. ontstentenis van *beslissingsmacht* over het aankoopbeleid van de onderneming in hoofde van diegene die de werkzaamheden uitvoert;
 4. ontstentenis van *beslissingsmacht* over het prijsbeleid van de onderneming in hoofde van diegene die de werkzaamheden uitvoert, behoudens wanneer de prijzen wettelijk zijn vastgelegd;
 5. de ontstentenis van een resultaatverbintenis betreffende de overeengekomen arbeid;
 6. de garantie op betaling van een vaste vergoeding, ongeacht de bedrijfsresultaten of de omvang van de prestaties geleverd door diegene die de werkzaamheden uitvoert;
 7. het zelf geen werkgever zijn van persoonlijk en vrij aangeworven personeel *of* het ontbreken van de mogelijkheid om voor de uitvoering van het overeengekomen werk personeel aan te werven of zich te laten vervangen;
 8. het zich niet voordoen als een onderneming ten overstaan van andere personen of hoofdzakelijk of gewoonlijk voor één medecontractant werken;
 9. in ruimtes werken waarvan men niet de eigenaar of de huurder is of werken met materiaal dat ter beschikking wordt gesteld, gefinancierd of gewaarborgd door de medecontractant.
- Wanneer blijkt dat meer dan de helft van de criteria vervuld is, geldt een weerlegbaar vermoeden (i.e. dat door het tegenbewijs kan worden weerlegd) van een arbeidsovereenkomst.

2 Opmerking: De wet is evenwel niet van toepassing op de «familiale arbeidsrelaties», met name:

- de arbeidsrelaties tussen bloedverwanten en aanverwanten tot de 3^{de} graad en tussen wettelijk samenwonenden;
- de arbeidsrelaties tussen een vennootschap en een natuurlijke persoon, waarbij de natuurlijke persoon een bloedverwant of aanverwant is tot de 3^{de} graad van, of wettelijk samenwoont met, hetzij degene die alleen hetzij zij die samen, meer dan 50% van de aandelen bezitten van de bedoelde vennootschap.

Bv.: Mej. W sluit een dienstenovereenkomst met vennootschap XYZ. Zij is de nicht (3^{de} graad) van een aandeelhouder die 30% van de aandelen bezit en is tevens de dochter van een aandeelhouder die 25% van de aandelen bezit. In dit geval is het vermoeden niet van toepassing (> 50% in familierelatie).

3 Mogelijkheid gebruikt door vier van de vijf betrokken sectoren. Zie samenvattende tabel.

- Dan zal de werkgever, met alle middelen van het recht, *inzonderheid* op basis van de vier criteria vermeld in de wet van 27 december 2006 (zie hiervoor) het bewijs moeten leveren van de ontstentenis van een gezagsband.

Ten slotte werd eindelijk de Administratieve Commissie ter regeling van de Arbeidsrelatie, waarvan al sinds 2006 sprake was, bij **koninklijk besluit van 11 februari 2013** (in werking getreden op 3 maart 2013), opgericht.

Deze Commissie heeft een adviserende opdracht. Haar adviezen gelden voor een periode van drie jaar. Een kwestie kan aan de Commissie worden voorgelegd⁴:

- op initiatief van degene die een zelfstandige activiteit opstart (maximumtermijn : één jaar); of

⁴ Voor de lopende relaties werd voorzien in een overgangperiode van

- op gezamenlijk initiatief van alle partijen bij de arbeidsrelatie, binnen een termijn van maximaal één jaar vanaf het begin van de arbeidsrelatie.

Wanneer een inspectie de aard van de arbeidsrelaties in vraag wil stellen, moet zij thans voorafgaandelijk het rechtspraakrepertorium van de Commissie raadplegen.

De praktijk zal uitwijzen welke effectieve rol deze Commissie in de toekomst zal spelen.

een jaar vanaf de inwerkingtreding van het koninklijk besluit. Die termijn is thans evenwel verstreken. De documenten vereist om deze Commissie aan het werk te zetten, kunnen worden verkregen via <http://socialsecurity.fgov.be/nl/over-de-fod/commissie-arbeidsrelatie/commissie-arbeidsrelatie.htm>.

Samenvattende tabel : wat is de aard van de arbeidsrelatie ?

| | Werken in onroerende staat (art. 19, § 2 WBTW) | Bewaking | Vervoer van goed./pers. voor rekening van derden | Schoonmaak | Land- en tuinbouw | ANDERE ONDERNEMINGEN + alle «familiale» arbeidsrelaties + omkering bewijslast |
|---------------------------|---|---|---|----------------|---|---|
| Kan verband houden met | PC 124, 126, 149, 209, 218 | PC 317 | PC 140 en 226 | PC 121 en 218 | PC 144, 145 en 218 | Alle niet door specifieke bepalingen beoogde activiteiten |
| Wettelijke grondslag | Wet 25/12/2012 en KB 07/06/2013 (inwerkingtr. 05/07/2013) | Wet 25/12/2012 en KB 29/04/2013 (inwerkingtr. 24/05/2013) | Wet 25/12/2012 en 3 KB (140.01 tot 140.03) van 29/10/2013 (inwerkingtr. 26/11/2013) | Wet 25/12/2012 | KB 20/06/2013 (inwerkingtr. 08/07/2013) | Wet van 27/12/2006 |
| Wie draagt de bewijslast? | Onderzoek van negen, eventueel door de sector aangepaste, criteria : - vijf of + criteria vervuld -> weerlegbaar vermoeden van arbeidsovereenkomst - vier of - criteria vervuld -> weerlegbaar vermoeden van de correcte toepassing van het zelfstandigenstatuut Mogelijkheid dit vermoeden te weerleggen aan de hand van de, eventueel op niveau van de sector aangepaste, algemene criteria van de wet van 27/12/2006 (zie kolom «andere ondernemingen») | | | | | Degene die de herkwalficatie eist vier algemene criteria : - wil der partijen (overeenkomst niet strijdig met de feiten) - vrijheid van organisatie van de werktijd - de vrijheid van organisatie van het werk - geen mogelijkheid een hiërarchische controle uit te oefenen + Specifieke criteria die kunnen vastgesteld worden op sectoraal niveau |

III. Enige recente beslissingen uit de rechtspraak

De wet van 25 augustus 2012 is nog te recent om nu al significante rechtspraak op te leveren i.v.m. de vijf door het vermoeden beoogde sectoren.

Op basis van de programmawet van 27 december 2006 die, in hoofdorde of subsidiair (voor de weerlegging van het vermoeden) van toepassing blijft, citeren we in de

recente jurisprudentie de volgende gerechtelijke beslissingen.

- Bij **arrest van 12 maart 2012** wijst het Hof van Cassatie, *uitspraak doende over de toepassing van de wet van 27 december 2006*, erop dat, krachtens artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, deze nieuwe wet alleen van toepassing is op toestanden die na haar inwerkingtreding ontstaan, *en* ook op de toekomstige gevolgen van onder de vroegere wet ontstane toestanden.

Dit betekent concreet dat de nieuwe wetten, pas vanaf de datum van hun inwerkingtreding, van toepassing zijn op alle bij inwerkingtreding van de wet lopende dienst- of arbeidsrelaties, maar niet op prestaties die reeds vóór die datum zijn beëindigd (Cass. 12 maart 2012, www.juridat.be).

- In een **arrest van 26 maart 2013** besliste het Hof van Cassatie dat, bij ontstentenis van een overeenkomst, de aard van de arbeidsrelatie moet worden beoordeeld aan de hand van de andere criteria, zijnde de vrijheid van organisatie van het werk, de mogelijkheid een hiërarchische controle op dat werk uit te oefenen en de al dan niet bestaande vrijheid van de organisatie van de werktijd. *Het hof maakt trouwens het onderscheid tussen de uitoefening van gezag en de loutere uitvoering van controle en het geven van instructies in het kader van een overeenkomst voor zelfstandige arbeid* (Cass. 26 maart 2013, www.juridat.be).
- Het arbeidshof van Bergen, uitspraak doende op verwijzing na het arrest van het Hof van Cassatie van 23 mei 2011 (*JTT*, 24/2011, p. 392), meende dat controle op de organisatie van de arbeidstijd en op de organisatie van het werk onverenigbaar is met het bestaan van een aannemingsovereenkomst. Die controle wijst, volgens het hof, op een formeel, en niet alleen op een organisatorisch gezag.
De zaak betrof chauffeurs die, voor rekening van verdelers van farmaceutische producten, apothekers beleverden. Het Hof van Cassatie had beslist dat de bodemrechter niet kon beslissen dat de criteria inzake de keuze van de ronden, de organisatie van het werk, de opgelegde werkroosters of de ritbladen de facto onverenigbaar waren met de uitvoering van de overeenkomst.
Het arbeidshof besliste, in navolging van relatief recente rechtspraak, dat de onverenigbaarheid tussen de werkelijkheid van de prestaties en de overeenkomst, niet noodzakelijk dient te blijken uit één enkel gegeven dat toelaat de aannemingsovereenkomst uit te sluiten, maar kan voortvloeien uit gegevens die, *samen genomen, die uitsluiting wettigen* (Arb.h. Bergen, 13 december 2012, *JLMB*, 16/2013, p. 890).
- In een **arrest van 12 februari 2014** (*JTT*, 2014, p. 171-174) wees het arbeidshof van Brussel erop dat het door de partijen gekozen statuut van werknemer of zelfstandige bindend is, voor zover het niet wordt tegengesproken door de uitvoeringsmodaliteiten van de verrichte arbeid. In casu betrof het een zelfstandige verkoper, die de onderwerping vorderde aan het werknemersstatuut op basis van een activiteit als handelsvertegenwoordiger. Het hof merkte nochtans op dat, *noch het verloningssysteem, noch het prijsbeleid* in aanmerking te nemen criteria zijn: «*Bepalend is niet dat de volledige arbeidstijd besteed wordt aan één enkele persoon of onderneming, maar de verplichting om de volledige arbeidstijd aan één onderneming te besteden of het verbod om voor een andere medecontractant te werken.*»

Dit arrest attendeert andermaal op het belang van de geschreven overeenkomst, vooral voor ondernemingen die niet onderworpen zijn aan de lijst van de specifieke criteria.

IV. Gevolgen van herkwalificatie

De gevolgen in geval van herkwalificatie kunnen zwaar zijn voor de werkgever :

a. In het arbeidsrecht :

- het bestaan van een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd, vermoedelijk voltijds in het voordeel van de werknemer;
- de verplichting tot regularisatie van het ontvangen loon, op basis van het minimumloon, ongeacht alle toegekende voordelen (minimum loonschaal, vakantiegeld, premies, betaling van overuren, ...);
- wanneer er ook terbeschikkingstelling is, de mogelijkheid dat de werknemer de eventuele regularisatie hoofdelijk kan eisen van alle (natuurlijke of rechts-) personen die gezag over hem hebben uitgeoefend.

De rechtsvorderingen in het arbeidsrecht verjaren één jaar na het eindigen van de overeenkomst met een maximum van 5 jaar na het feit waaruit de vordering is ontstaan. De verjaringstermijn kan evenwel worden verlengd, wanneer aangenomen wordt dat de civielrechtelijke overtreding gepaard gaat met een strafrechtelijk misdrijf, in welk geval de burgerlijke vordering niet vóór de strafvordering kan verjaren (zie hierna).

b. Wat de sociale zekerheid betreft :

- regularisatie van de persoonlijke en werkgeversbijdragen op de gestorte/geregulariseerde bedragen en de *dmfa*. Het is onmogelijk de persoonlijke bijdragen van de werknemer te vorderen;
- toepassing van een boete wegens niet-aangifte (forfaitaire boete van 495,79 euro);
- toepassing van verhogingen (10%) en nalatigheidsintrest (7%);
- eventuele boete wegens niet-indiening van de Dimona bij indienstneming.

Op het vlak van de sociale zekerheid geldt een verjaringstermijn van drie jaar vanaf het einde van het kwartaal, behalve in geval van fraude, in welk geval de verjaringstermijn wordt verlengd tot zeven jaar.

De in het stelsel van de zelfstandigen gestorte bijdragen kunnen worden teruggegeven, indien de vordering tot teruggaaf niet verjaard is.

c. *In het fiscaal recht :*

De werkgever zal de ontdoken bedrijfsvoorheffing moeten regulariseren en loopt het risico dat hem boeten en interesten worden opgelegd. De fiscale toestand van de werknemer zal geregulariseerd worden⁵.

De fiscale regularisatie verjaart na drie jaar, behalve ingeval van fraude, in welk geval de verjaringstermijn op vijf jaar wordt gebracht.

d. *Strafrechtelijke gevolgen :*

Het feit dat een werknemer onder het zelfstandigenstatuut wordt aangenomen, terwijl uit de feiten blijkt dat hij zijn prestaties als loontrekkend werknemer uitvoert, vormt een inbreuk op verschillende bepalingen:

- de verplichting om de werknemer, uiterlijk bij zijn indiensttreding, bij de RSZ aan te geven (verplichting Dimona);
- het verbod tot illegale terbeschikkingstelling van personeel, wanneer de werknemer, onder een gezagsband arbeid verricht voor verschillende ondernemingen.

De sanctie wegens de niet-indiening van de Dimona is een sanctie van klasse 4, met name de zwaarste, die aanleiding kan geven tot een gevangenisstraf van zes maanden tot drie jaar en/of een correctionele boete van 3 600 tot 36 000 euro of een administratieve boete van 1 800,00 tot 18 000,00 euro.

Merk bovendien op dat, bij strafrechtelijke veroordeling van de onderneming (een zeer theoretische veronderstelling in geval van schijnzelfstandigheid), de veroordeling in het stafregister zal worden ingeschreven, met als gevolg dat de onderneming het verbod wordt opgelegd om in te schrijven voor openbare aanbestedingen.

V. Conclusies

De problematiek van de strijd tegen de schijnzelfstandigheid kadert onder meer in de strijd tegen de sociale dumping, veroorzaakt door de komst van goedkope zelfstandigen uit het voormalige Oostblok.

UNIZO meldde in haar jaarverslag van 2011 dat er in dat jaar bijna 90 000 nieuwe zelfstandigen werden ingeschreven, waarvan 22% niet van Belgische nationaliteit. Ook de problematiek van de werkende vennoten werd belicht. Tal van vennootschappen functioneren immers uitsluitend met werkende vennoten die in de vennoot-

schap zo een gering aantal aandelen bezitten, dat ze de facto niet over enige beslissingsmacht beschikken.

Het probleem met deze strijd is dat er een onderscheid moet worden gemaakt tussen degenen die ervoor kiezen om, in feite en in rechte, in een zelfstandige relatie te treden, en zij die het stelsel willen misbruiken, door schijnzelfstandigheid aan te nemen, met alle nefaste gevolgen van dien, vaak voor de werknemers zelf, maar ook voor de staat en de concurrerende ondernemingen.

De lijst van de criteria die vastgesteld werden voor de specifieke sectoren, is erg strikt. Het is de ondernemingen dus geraten een interne audit uit te voeren om hun werking te evalueren, die werking zo nodig aan te passen aan de nieuwe wetsbepalingen en, als dat nog niet het geval is, ervoor te zorgen dat ze over een schriftelijke overeenkomst in een behoorlijke vorm beschikken.

Ten slotte dient, in tegenstelling tot een (al te) zeer verbreide praktijk, opgemerkt te worden dat:

- het feit dat enige aandelen van de vennootschap aan een medewerker worden toegekend, niet volstaat om het probleem van de schijnzelfstandigheid op te lossen. Men moet ook kijken naar de omvang van de deelneming van die medewerker, zijn functies in de onderneming en de wijze waarop het werk in werkelijkheid wordt georganiseerd;
- het feit dat de werknemer ook mandataris is van de vennootschap, niet wegneemt dat hij tevens kan verbonden zijn door een arbeidsovereenkomst. Het mandaat wordt uitgeoefend in een band van zelfstandigheid, maar de effectief verrichte prestaties (bv. als directeur) kunnen uiteraard uitgeoefend worden in het kader van een arbeidsovereenkomst (dualiteit van functies);
- ook de managementvennootschap geen wondermiddel is. Het volstaat niet om een tussenliggende structuur op te richten, om de band van ondergeschiktheid te vermijden tussen de zaakvoerder(s) van de managementvennootschap en de vennootschap waarvoor de diensten zullen worden verricht. Bij de beoordeling van de werkelijkheid van het statuut, zullen inzonderheid in beschouwing worden genomen:
 - het *intuitu personae* karakter van de relatie tussen de derde vennootschap en de managementvennootschap (de facto haar zaakvoerder);
 - de aandeelhouders van de managementvennootschap;
 - het feit dat gewerkt wordt voor één enkele of meerdere medecontractanten, ...

Gaëlle JACQUEMART en Michel STRONGYLOS
Elegis Advocaten

⁵ Het risico, waarvan sommigen gewaagden, dat de bedragen betaald in het kader van een tot arbeidsovereenkomst geherkwalificeerde aanwinstovereenkomst als geheime commissielonen, belastbaar tegen 309%, zouden kunnen worden aangemerkt, lijkt ons eerder theoretisch.

Provisies en vooruitbetalingen en de btw – Wanneer is de btw opeisbaar?

Provisies en vooruitbetalingen zijn ongetwijfeld de begrippen die de meeste inkt hebben doen vloeien in verband met de opeisbaarheid van de btw. Moet de btw nu toegepast worden? Wat is het verschil tussen die twee begrippen? Wij weten dat wanneer de prijs of een deel ervan wordt ontvangen vóór het tijdstip waarop de levering wordt verricht, de btw opeisbaar is ten belope van het ontvangen bedrag.¹

Een provisie kan verschillende feitelijkheden dekken :

- Ofwel is de provisie een geldsom, door de cliënt aan iemand betaald als zekerheidsstelling (waarborg). Dan kan ze desgevallend terugbetaald worden.
- Ofwel is de provisie een geldsom, door de cliënt aan iemand betaald voor, op het tijdstip van de betaling, nog niet bepaalde goederen en diensten. Dit gedeeltelijke bedrag zal afgetrokken worden van het eindbedrag dat de cliënt voor de ontvangen goederen en diensten moet betalen, zodra deze bepaald en/of geleverd zijn. Het betreft hier dus een soort van waarborg.
- Ofwel is de provisie een geldsom, door de cliënt aan iemand betaald voor welbepaalde goederen en diensten waarvan de prijs, op het tijdstip van de betaling, nog niet gekend is. In dergelijk geval betreft het een gedeeltelijke betaling voor de uitvoering van een toekomstig werk, tot dekking van sommige kosten die de dienstverrichter zal moeten maken.

Het verschil tussen die twee laatste begrippen is subtiel, want het eerste geval zouden wij als een voorziening kunnen beschouwen, en het tweede geval als een levering/dienst die omschreven is wat het voorwerp betreft, maar nog niet bekend is wat het bedrag betreft. Wij kunnen die twee begrippen ook vergelijken met een voorschot.

De vooruitbetaling (of aanbetsaling), daarentegen, kan gedefinieerd worden als een gedeeltelijke betaling die moet aangerekend worden aan een bedrag dat gekend en verschuldigd is voor, op het tijdstip van de betaling, al welbepaalde maar nog niet voltooide leveringen of diensten. Het betreft een aan de verkoper of dienstverrichter betaalde geldsom in geval van gespreide uitvoering van de overeenkomst. Dit komt het vaakst voor in de bouwsector, waar de uiteindelijke prijs (zonder aanvullende diensten en/of indexering) gekend is.

Nationale en communautaire definitie

Om het door de provisie opgeworpen probleem beter te kunnen ontleden, is het belangrijk het begrip te definiëren ten aanzien van het Belgisch recht. Het Hof van Cassatie heeft ons bijgebracht dat, bij gebrek aan bijzondere definitie in de fiscale wetgeving, een begrip moet worden begrepen in zijn civielrechtelijke betekenis².

Op fiscaal gebied worden de begrippen «provisie» en «vooruitbetaling» niet al te duidelijk uitgelegd.

De twee begrippen zouden dus in hun ruime gemene en algemene zin kunnen verklaard worden, maar dat is gerekend zonder de specificaties op het vlak van de btw. Voor de toepassing van de btw, en opdat dezelfde regel op het volledige grondgebied van de btw eenvormig zou worden toegepast, moet een begrip een communautaire (Europese) definitie krijgen. Dat geldt onder meer voor de levering van goederen, de dienst of de onroerende verhuur.

Om juist af te bakenen wanneer de btw (al dan niet) moet worden toegepast, moeten we ons wenden tot het Europees Hof van Justitie en de rechtspraak ervan. Immers, enkel het wezen en de aard van de handeling laten toe die handeling te categoriseren op het gebied van de btw. De terminologie moet hier wijken voor de realiteit van de handeling.

Rechtspraak

Het arrest BUPA Hospital³ maakt het mogelijk het verschil tussen vooruitbetaling en provisie gemakkelijker te begrijpen. Het Hof van Justitie zet immers de beginselen op een rij, volgens dewelke de btw verschuldigd wordt, indien een vooruitbetaling wordt gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht⁴. Het hof gaat evenwel verder en verklaart dat, voor het verschuldigd worden van de belasting in een dergelijke situatie, alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst reeds moeten bekend zijn en dus, in het

1 Artikel 17, § 1 en 22bis van het Btw-Wetboek en artikel 65 van de Btw-richtlijn.

2 Cass. (1^{ste} kamer), RG F.08.0055.F, 4 september 2009 (Belgische Staat/Brunet).

3 HvJ (Grote Kamer) nr. C-419/02, 21 februari 2006 (BUPA Hospitals en Goldsborough Developments).

4 Punt 45 van het arrest.

bijzonder, de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig moeten omschreven zijn.

Het onderliggende geval had betrekking op de toekomstige verkoop van medicijnen, gespreid over een lange periode, met het doel te anticiperen op een wetswijziging. De facturen werden verstuurd en de betalingen verricht voor het voorziene bedrag. In dit geval betrof het dus een levering van goederen die, hoewel omschreven als medische en farmaceutische producten, volgens het HvJ enkel precies genoeg omschreven was om onder de definitie van vooruitbetalingen te vallen...

Wij beschikken trouwens over een ander arrest, gewezen in een compleet andere context: voorschotten in het kader van hoteldiensten. Ter herinnering: voorschotten zijn sommen, door een klant betaald vóór de levering van goederen of de voltooiing van een dienst. De afstand van de voorschotten houdt de afstand in van de overeenkomst. De voorschotten maken het mogelijk de overeenkomst te waarborgen en zijn een contractuele verbintenis. Het hof merkte terecht op dat de reserveringsverplichting voortvloeit uit de overeenkomst betreffende het verstrekken van logies zelf, en niet uit de betaalde voorschotten. De omstandigheid dat, wanneer de gereserveerde kamer ook werkelijk wordt gebruikt, het bedrag van het voorschot wordt afgetrokken van de prijs van die kamer, bevestigt dat dit voorschot niet de tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst vormt (hetgeen noodzakelijk is voor een eventuele toepassing van de btw). Aangezien het voorschot niet de vergoeding is die een hotelexploitant daadwerkelijk ontvangt als tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst die hij voor zijn klant heeft verricht en het behouden van dit voorschot in geval van annulering door de klant tot doel heeft de gevolgen van de niet-uitvoering van de overeenkomst te compenseren, moet worden geoordeeld dat noch de betaling, noch het behouden, noch het dubbel terugbetalen van voorschotten onder de btw-wetgeving valt⁵.

Het nut van die twee arresten kan ons misschien ontgaan. Toch kunnen wij er enige aanwijzingen aan ontleenen. Een betaald bedrag dat niet duidelijk een vooruitbetaling is, maar een forfaitaire zekerheidsstelling, kan beschouwd worden als vallend buiten de werkingssfeer van de btw. Immers, het geval van de voorschotten is hetzelfde als het eerste doel van de provisie: de uitvoering van de overeenkomst en een vergoeding voor de leverancier waarborgen. Indien de provisie van in het begin bedoeld is om gelijkgesteld te worden met een vooruitbetaling, verliezen we het belang van de niet-toepassing van de btw. Vergeet niet dat de btw-wetgeving gebaseerd is op het wezen en de aard van de handeling.

Wanneer de ereloon- of andere facturen volledig worden betaald en/of de provisie of het voorschot niet wordt aangewend en intact blijft, moet dit niet beschouwd worden als de vooruitbetaling van een levering van goederen of een dienst.

Precisering volgens sommige circulaires – administratieve praktijk

Punt 97 van de circulaire betreffende de advocaten⁶ spreekt enkel van voorgeschoten sommen die de belastingplichtige advocaat toelaten om aan te nemen dat het bedrag van de voorgeschoten sommen in de zin van artikel 28, 5° van het Btw-Wetboek 50% bedraagt van de ontvangen provisie, met dien verstande uiteraard dat later de nodige regularisaties in plus of in min worden doorgevoerd zodra het juiste bedrag van de voorgeschoten sommen gekend is. Het betreft duidelijk het standpunt dat de betaling van de provisie aan de advocaten een ontvangst van de prijs van de dienst is, en dus geen zekerheidsstelling. Die som wordt in de door de advocaten en de advocatenkantoren gehouden boeken nochtans duidelijk als provisie aangegeven. In tegenstelling tot de in de bouwsector (onder voorbehoud van het vorderen der werken) toegepaste vooruitbetalingen, zijn het geen erelonen. Ik kan mij dus niet volledig aansluiten bij het standpunt van de administratie. Niettemin is het in de kantoren vaak de gewoonte om de provisie als op voorhand betaalde erelonen te beschouwen, en niet als echte provisies.

Het omgekeerde geldt bij het verlijden van een akte door een notaris⁷. De btw is pas opeisbaar bij het verlijden van de akte, tijdstip waarop de notaris, overeenkomstig de deontologische regels, zijn ereloon in rekening kan brengen, terwijl alle provisies ingeschreven blijven op de rekening van de betrokken cliënt, zolang de akte niet is verleden.

Analyse ten aanzien van de huidige overgangsregeling van de btw

Sinds 1 januari 2013 is de factuur op zich geen oorzaak van opeisbaarheid van de btw meer. Als tolerantie, en gelet op het feit dat de ontwikkelaars van boekhoudsoftware nog niet klaar zijn met de aanpassing aan de nieuwe regels, mag de oude btw-regeling nog tot 31 december 2014 worden gebruikt.

Het is opmerkelijk dat geen enkele wettekst nog in de opeisbaarheid van de btw in dat geval voorziet. We kunnen ons dan ook afvragen op welke grondslag de administratie die btw zal opvorderen. Het zal alleszins niet zijn op

5 HvJ (1^{ste} kamer), nr. C-277/05, 18 juli 2007 (Société thermale d'Eugénie-les-Bains).

6 Circulaire nr. AAFisc 47/2013 (E.T. 124.411) van 20 november 2013.

7 Punt 2.2.2 — Beslissing btw nr. E.T. 121.923 van 3 april 2012.

grond van artikel 51, § 1, 3° WBTW⁸. Die wetsbepaling is in feite immers een preventieve maatregel om fraude tegen te gaan, die uitdrukkelijk beoogt te vermijden dat eenieder die op een factuur de btw vermeldt, de ontvanger van de factuur een titel zou verlenen voor de eventuele aftrek van die btw. Door de belasting opeisbaar te maken op grond van het louter feit van de facturering, ongeacht de handeling die de factuur vaststelt, wou de wetgever zich ervan verzekeren dat een eventuele aftrek overeenkomt met een belasting ten name van degene die de factuur heeft uitgereikt⁹.

In de praktijk kan de toepassing van de btw op een vooruitbetaling/factuur nog worden aanvaard en is de aftrek van deze btw nog mogelijk, indien men het beschouwt op basis van wederkerigheid. Dat standpunt loopt evenwel mank, want als een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige een factuur uitreikt voor een handeling die niet door het Btw-Wetboek wordt beoogd en daarop de btw vermeldt, kan die andere belastingplichtige geen recht op aftrek uitoefenen, aangezien de belasting niet opeisbaar is op grond van de artikelen 17 of 22 WBTW¹⁰. In feite bevinden we ons in de overgangspe-riode, vanuit juridisch oogpunt in een instabiele periode.

Ter herinnering: indien u al de nieuwe regels inzake de opeisbaarheid toepast, zegt de nieuwe regeling niet meer dan dat «in geval van een vooruitbetaling vóór de levering van goederen of de dienst voltooid is, de btw op het tijdstip van de ontvangst opeisbaar wordt tot belope van het ontvangen bedrag». Met andere woorden kan nog alleen de betaling, vóór de levering of de dienst voltooid zijn, de btw vervroegd opeisbaar maken. Een voortijdige factuur zal, zo lang ze niet is betaald of, vóór ze is betaald en de levering of de dienst niet voltooid zijn, voortaan dus zonder uitwerking blijven voor de opeisbaarheid van de belasting.

Daaruit volgt dat een belastingplichtige die in het bezit is van dergelijke factuur waarop toch btw vermeld wordt, in de regel geen recht op aftrek kan uitoefenen. Want alleen wettelijk verschuldigde btw is aftrekbaar¹¹.

8 De btw is verschuldigd 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.

9 *Vr. & Antw.*, Kamer, 1981-82, nr. 5, 142 — Vraag nr. 14, Volksvertegenwoordiger Grafé, *B.T.W.-Revue*, nr. 53, 297, nr. 1.

10 Zie artikel 2, 1, KB nr. 3 en Beslissing nr. E.T. 14.725, 28 september 1978, *B.T.W. Revue*, nr. 38, nr. 684.

11 HvJ, nr. 342/87, 13 december 1989 (Genius Holding BV/Staatssecretaris van Financiën).

Conclusies

Naar aanleiding van de arresten van het HvJ zijn alle standpunten verdedigbaar, nu de administratie zelf twijfel zaait door tegenstrijdige richtlijnen te geven aan verschillende beroepen die nochtans zichtbare overeenkomsten vertonen.

Ik kan u enkel adviseren om de hoogste voorzichtigheid aan de dag te leggen in verband met het nagestreefde doel, wanneer u al dan niet btw aanrekent op uw provisies. Voor het verschuldigd worden van de btw moeten immers alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst, reeds bekend zijn en moeten, in het bijzonder, de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig omschreven zijn. Die rechtspraak is, mijns inziens, strijdig met de gewoonte van de administratie om de provisie als een vooruitbetaling te beschouwen, of nog erger, van de belastingplichtige het bewijs te eisen dat het bedrag wel degelijk een zekerheidsstelling is. Indien de administratie de analyse van de belastingplichtige wil herzien, is het wel aan haar om te bewijzen dat de btw opeisbaar was.

We kunnen de hele problematiek als volgt samenvatten:

- Ofwel is de provisie een geldsom, door een cliënt aan iemand betaald voor, op het tijdstip van de betaling, nog niet bepaalde goederen en diensten of als zekerheidsstelling → btw niet van toepassing.
- Ofwel is de provisie een geldsom, door de cliënt aan iemand betaald voor welbepaalde goederen en diensten waarvan de prijs, op het tijdstip van de betaling, nog niet gekend is. In dergelijk geval betreft het een gedeeltelijke betaling voor de uitvoering van een toekomstig werk, tot dekking van sommige kosten, die de dienstverrichter zal moeten maken → De goederen zijn welbepaald → De provisie komt overeen met een vooruitbetaling → Toepassing van de btw onder voorbehoud van de betaling.
- Ofwel is het een vooruitbetaling voor welbepaalde goederen en diensten, waarvan de prijs bij de betaling wordt bepaald → Toepassing van de btw onder voorbehoud van de betaling.

Laurent RICHARD
Erkend boekhouder-fiscalist BIBF