

PACIOLI



FLASH

De Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF) heeft op haar vergadering van 24 april 2009 een nieuwe Voorzitter gekozen.

De Heer Etienne Verbraeken werd verkozen tot Voorzitter. Hij beëindigt het mandaat van de Heer Roland Smets van wie het mandaat door de Nationale Raad werd herroepen op haar vergadering van 23 januari 2009.

Het bureau is thans als volgt samengesteld : Etienne Verbraeken, Voorzitter, Maria Ploumen, Ondervoorzitter en Jean-Marie Conter, Penningmeester.



Aftrek van onroerende kosten van vennootschappen : stand van zaken

Niets is boekhouders(-fiscalisten) minder vreemd dan de problematiek van de aftrek van kosten. In deze bijdrage gaan we in op de netelige kwestie van de aftrek, in de vennootschapsbelasting, van kosten die eigen zijn aan een onroerend goed (afschrijvingen, onroerende voorheffing, onderhouds- en herstellingskosten, financiële kosten, registratierechten, enz.).

1. Criterium van «verband met de beroepsactiviteit»

Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie zijn de kosten die een vennootschap maakt, in toepassing van het artikel 49 WIB 1992 slechts aftrekbaar in de mate dat ze een noodzakelijk verband met de beroepsactiviteit vertonen (Cass. 18 januari 2001, *JDF*, 2001, p. 156; Cass. 19 juni 2003, *JDF*, 2004, p. 65; Cass. 9 november 2007, *TFR*, 2008, p.637. Zie in dit verband D.-E. PHILIPPE, « Déductibilité de dépenses exposées dans le seul but de réaliser une économie d'impôt », *R.G.F.*, 2007, nr. 3, pp. 23 tot 30). Zo betwistte het Hof in een spectaculair arrest van 12 december 2003 tegenover een geneesherenvennootschap het recht om de op een onroerend goed

betrekking hebbende uitgaven fiscaal in mindering te brengen, omdat die uitgaven geen verband hielden met de geneeskundige activiteit (Cass., 12 december 2003, *FJF*, 2004/131).

Kortom, indien de onderneming kan aantonen dat de gedane uitgaven eigen zijn aan haar beroepsactiviteit, dan zou de aftrekbaarheid ervan niet in twijfel mogen worden getrokken. Omgekeerd is het zo dat de onroerende kosten die aan de bedrijfsuitoefening vreemd zijn, in principe terug in de belastbare resultaten van de vennootschap zullen moeten worden opgenomen.

INHOUD

- Flash 1
- Aftrek van onroerende kosten van vennootschappen : stand van zaken 1
- Btw-eenheid : specifieke verplichtingen inzake boekhouding, periodieke aangiften, interne documenten, listings, enz. 4

De Belgische fiscus moet zich immers niet geroepen voelen om door een vermindering van de vennootschapsbelasting de kosten, die niet in het belang van de bedrijfsuitoefening gedragen zijn, ten laste te nemen. Hierna illustreren we deze zienswijze en brengen we enkele recente rechterlijke beslissingen ter zake onder de aandacht.

2. Toepassingen in de rechtspraak

2.1. Bouw van een luxevilla

2.1.1. Gunstige rechtspraak voor de belastingplichtige

In het geval dat tot het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Luik van 20 september 2004 heeft geleid, had een vennootschap van haar bedrijfsleiders het recht van erfpacht op een stuk grond gekregen. De vennootschap had er dan een luxevilla op laten bouwen en een proportioneel gedeelte (60 %) ervan aan haar bedrijfsleiders ter beschikking gesteld voor een huursom die gelijk was aan de waarde van het voordeel van alle aard (berekend conform de regels waarin is voorzien in artikel 18 KB/WIB 1992). De fiscus verwierp de kosten ten belope van het percentage van private bewoning van het goed.

De rechtbank keurde de aftrek van de integrale onroerende kosten goed op grond van de volgende elementen :

- enerzijds is er niets uitzonderlijks aan de terbeschikkingstelling van een onroerend goed : deze situatie is uitdrukkelijk beoogd door het Wetboek van de Inkomstenbelastingen dat de regels vaststelt die het mogelijk maken om het bedrag van het voordeel van alle aard dat uit zulk een terbeschikkingstelling voortvloeit te bepalen;
- anderzijds kan zulk een terbeschikkingstelling worden geanalyseerd als een middel om de bedrijfsleider te bezoldigen, wat de vennootschap in staat stelt om te besparen op een bezoldigingslast;
- ten slotte spruit de terbeschikkingstelling voort uit de wens om hogere prestaties van de bedrijfsleider te verzekeren, wat de onderneming ten goede komt (rb. Luik, 20 september 2004, *E.J.F.*, 2006/18).

De rechtbank van eerste aanleg van Namen (rb. Namen, 14 juni 2006, *Fisc. Koerier*, 2006, nr. 15, p. 701) was deze zienswijze genegen. In het desbetreffende geval had een geneesherenvennootschap een recht van vruchtgebruik voor een periode van vijftien jaar op een villa gekocht. Een aanzienlijk percentage van het pand (82 %) werd toegewezen aan de privébehoefte

van de vennoten-bedrijfsleiders. De rechter stond de aftrekbaarheid van de onroerende kosten toe op basis van de volgende argumenten :

- de verwerving van het vruchtgebruik verschaft de vennootschap het genot van het onroerend goed, wat uitmondt in de verwezenlijking van een (belastbaar) onroerend inkomen;
- de omstandigheid dat de vennootschap geen huurinkomsten ontvangt doordat het pand kosteloos ter beschikking wordt gesteld aan haar bedrijfsleiders, heeft weinig belang. Het staat de vennootschap namelijk vrij haar vennoten-bedrijfsleiders als vergoeding voor hun prestaties een bewoningsrecht te geven (in plaats van hun een bezoldiging in speciën toe te kennen).

2.1.2 Ongunstige rechtspraak voor de belastingplichtige

Deze rechtspraak is echter verre van unaniem, zoals blijkt uit het recente arrest van het hof van beroep van Luik van 22 februari 2008 (A.R. nr. 2007/AR/552, opgenomen op fiscalnet.be). In dit geval had een bedrijfsleider een recht van opstal gevestigd ten gunste van zijn vennootschap, actief in het domein van de reumatologie. Die vennootschap liet een gebouw van meer dan 300 vierkante meter optrekken, dat ze vervolgens ter beschikking van haar bedrijfsleider stelde (ten belope van 60 %).

De statuten van de vennootschap preciseerden dat «*Het doel van de vennootschap bestaat in de uitoefening, door de enige vennoot, van zijn geneeskundige activiteit in het sociale kader (...) met het oog op de beoefening van de kunst van het genezen (...). In het kader van dit doel kan de vennootschap alle burgerlijke, roerende of onroerende handelingen stellen*». [vrije vertaling]

Het hof van beroep van Luik verwierp de aftrek van de toegepaste afschrijvingen en van de met het onroerend goed samenhangende kosten. Ten eerste oordeelde het hof dat de bouw en inrichting, door een geneesherenvennootschap, van een belangrijk gedeelte van een gebouw dat bestemd was om als privéwoning te worden gebruikt, geen noodzakelijk verband met de beroepsactiviteit vertoonde. De vennootschap had namelijk niet het bewijs geleverd dat de verhuur van een belangrijk percentage van het pand een «*impact van betekenis op de verwezenlijking van het maatschappelijk doel*» had. [vrije vertaling]

De omstandigheid dat een statutaire bepaling de vennootschap machtigde om alle onroerende handelingen

te stellen was in de ogen van de rechter niet relevant. In dit opzicht moet terloops worden benadrukt dat de rechters ten gronde niet aarzelen om dergelijke bepalingen opzij te schuiven door het grootste gewicht toe te kennen aan de verenigbaarheid met de *werkelijk* uitgeoefende activiteit (zie met name Bergen, 25 mei 2001, *F.J.F.*, 2001, nr. 286; Bergen, 22 oktober 2004, *F.J.F.*, 2004, nr. 224; Gent, 24 oktober 2006, besproken in *Fiscoloog* nr. 1070 van 18 mei 2007; rb. Gent, 4 februari 2008, besproken in *Fiscoloog* nr. 1107 van 14 maart 2008).

Steunend op het bedrag van de overeengekomen huur (ongeveer 500 euro per jaar, voor een onroerend goed van circa 340 vierkante meter), vond het hof vervolgens dat de hoegrootheid van de door de vennootschap gedane investering niet tot doel had belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

Tot slot zou volgens het hof de betaling, door de bedrijfsleider, van een huursom (berekend in overeenstemming met de regels voor de waardering van het voordeel van alle aard waarin is voorzien in het artikel 18 KB/WIB 1992) een negatief element zijn in de optiek van de aftrek van de onroerende kosten : dit element zou namelijk impliceren dat het onroerend goed niet bedoeld is om (door de toekenning van een voordeel van alle aard) de bedrijfsleider te bezoldigen.

2.2. Appartement aan zee

Hier betreft het een geneesherenvennootschap die een recht van vruchtgebruik op een aan de Belgische kust gelegen appartement koopt voor een periode van vijftien (of twintig) jaar. De blote eigendom wordt verworven door de bedrijfsleider en zijn echtgenote. Zijn de aankoopkosten, de op het recht van vruchtgebruik toegepaste afschrijvingen en de interesten van de lening die is aangegaan om het zakelijke recht te verwerven, aftrekbaar in hoofde van de vennootschap ? Dat was de vraag die heel onlangs – driemaal op een tijdsperiode van enkele maanden – werd voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg van Brugge.

In twee vonnissen verwierp de rechtbank de onroerende kosten in de mate dat het oorzakelijk verband met de beroepsactiviteit (uitoefening van de geneeskunde) niet werd vastgesteld (rb. Brugge, 12 november 2007, *Fiscoloog*, 2008, nr. 1105, pp. 1 tot 3; rb. Brugge, 18 juni 2008, *Fisc. Koer.*, pp. 591 tot 595. Zie in deze zin ook rb. Aarlen, 1 oktober 2003, nr. 02/568/A, opgenomen

op fiscalnet.be). In een beslissing van 17 juni 2008 kende de rechtbank dan weer aan een geneesherenvennootschap het recht toe om diezelfde kosten in mindering te brengen. De aangevoerde grond was hier de beschouwing dat de vennootschap de vrijheid had om het beleid inzake de bezoldiging van zijn bedrijfsleider te bepalen (rb. Brugge, 17 juni 2008, *Fisc. Koer.*, 2008, pp. 591 tot 595). De magistraat merkte op dat de terbeschikkingstelling van een onroerend goed aan een zaakvoerder van de vennootschap een manier van bezoldigen van bedrijfsleiders was (voordeel van alle aard), net zoals een betaling in speciën. Volgens de magistraat moet op fiscaal vlak dan ook geen onderscheid worden gemaakt tussen die twee soorten van bezoldiging.

Een verklaring voor die twee uiteenlopende oplossingen is volgens ons te vinden in het feit dat de geschillen die aan de rechtbank van eerste aanleg van Brugge ter beoordeling werden voorgelegd, op één punt onderling verschillen : de wijze waarop het onroerend goed gefinancierd is. Zo lijkt in het geval dat tot de (positieve) uitspraak van 17 juni 2008 heeft geleid, de verwerving te zijn gefinancierd met eigen middelen van de vennootschap, terwijl een investeringskrediet was aangegaan in de zaken waarover (in een voor de belastingplichtige ongunstige zin) werd beslist op 12 november 2007 en 18 juni 2008. Afgaande op de Brugse rechtspraak vormt het aangaan van een banklening met het oog op de financiering van een onroerend actief een negatief element in de beoordeling van de aftrekbaarheid van de onroerende kosten, want ze impliceert dat er geen belegging van de winst en de reserves van de vennootschap is en dat bijgevolg de betwiste kosten niet in verband staan met het statutair doel.

2.3. Veranda

In een vonnis van 24 december 2003 ontnam de rechtbank van eerste aanleg van Hasselt een vennootschap – ten gunste waarvan een recht van opstal was gevestigd – het recht om de kosten af te trekken die betrekking hadden op een veranda; de motivering luidde dat die kosten geen verband hielden met de beroepsactiviteit (de verkoop van vee).

Wat hierbij vooral in het oog springt, is dat de rechtbank weigerde rekening te houden met de stelling van de vennootschap dat de veranda diende om klanten te ontvangen, omdat deze stelling niet onderbouwd werd met verifieerbare elementen (burg. rb. Hasselt, 24 december 2003, 00-1355-A, opgenomen op fiscalnet.be).

2.4. Plaatsing van een zwembad

Met een arrest van 24 december 2002 heeft het hof van beroep van Gent de aftrek toegestaan van op een zwembad betrekking hebbende kosten in hoofde van een vennootschap waarvan het maatschappelijk doel met name bestond in het kopen en verkopen van onroerende goederen (Gent, 4 december 2002, *EJF*, 2003/157).

De omstandigheid dat de investering in een zwembad paste in het kader van het maatschappelijk doel van de vennootschap, heeft zeker en vast een invloed op de beslissing van de rechter gehad.

3. Praktische tips

De kwestie van de aftrek van onroerende kosten stelt in de praktijk te duchten problemen. Ook vormt ze een onuitputtelijke bron van geschillen – en dus van zware, risicovolle en dure rechtszaken. Zo komen wij tot onze eigenlijke vraag : welke elementen kunnen het dossier van de vennootschap in geval van een geschil zo stevig mogelijk onderbouwen ?

Eerst en vooral wijzen we erop dat in een vennootschap die zuiver patrimonial van aard is, de aftrek van de onroerende kosten in principe nauwelijks moeilijkheden zal opleveren : de band met de beroepsactiviteit is niet betwistbaar. Een analoog besluit kan worden getrokken waar het uitgaven betreft die uitsluitend aan de bedrijfsuitoefening toegewezen zijn; een voorbeeld hiervan zijn de renovatiekosten van ruimten die bestemd zijn voor de activiteit van de vennootschap.

De situatie is deliquer in het geval dat het onroerend goed niet uitsluitend aan de beroepsactiviteit toegewezen is – maar bijvoorbeeld ook ter beschikking wordt gesteld van de bedrijfsleider voor zijn privébehoefte. In dit geval moet men erop toezien dat het gebruik van

het onroerend goed overeenstemt met het belang van de bedrijfsuitoefening. Concreter geformuleerd : volgens ons is het absoluut noodzakelijk dat een niet onbeduidend proportioneel gedeelte van het goed wordt toegewezen aan de beroepsactiviteit (door een kantoor, een vergaderzaal, een archiefkamer enz. in het pand onder te brengen). Vervolgens is het aanbevolen wezenlijk gedeelte van het goed te financieren met eigen vermogen van de vennootschap. Tot slot lijkt de kosteloze terbeschikkingstelling van het goed ten voordele van de bedrijfsleider – oftewel de toekenning van een voordeel van alle aard – te verkiezen boven de storting, door de bedrijfsleider, van een huursom die gelijk is aan het bedrag van het voordeel van alle aard.

Zijn luxe-uitgaven fiscaal aftrekbaar ? Naar onze mening is het risico dat dergelijke uitgaven worden verworpen groot, tenzij de vennootschap erin slaagt om het – in de praktijk delicaat zijnde – bewijs te leveren dat ze noodzakelijk zijn voor de bedrijfsuitoefening. Een voorbeeld : met een veranda samenhangende kosten zouden aftrekbaar kunnen zijn indien en doordat de veranda wordt ingericht om als kantoor of vergaderzaal te dienen.

De rechtspraak die in het kader van het verband met de beroepsuitoefening besproken is, moet in zijn specifieke context worden gezien. We moeten zo ook vaststellen dat de geanalyseerde rechterlijke beslissingen meestal fiscaal geïnspireerde structuren van eigendomsplitsing betreffen. Als het dus aankomt op de vraag of de onroerende kosten aftrekbaar zijn, kan men stellen dat de verwerving van een onroerend goed in volle eigendom de belastingplichtige meer kansen op succes lijkt te geven dan een opgesplitste verwerving.

Denis-Emmanuel PHILIPPE

Advocaat aan de balie van Brussel

Assistent aan de Facultés universitaires Saint-Louis



Btw-*eenheid* : specifieke verplichtingen inzake boekhouding, periodieke aangiften, interne documenten, listings, enz.

1. Situering van het probleem

In ons wetgevend landschap bestaat de btw-*eenheid* sinds 1 april 2007.

Steeds meer economische operatoren maken er gebruik van.

Wij hebben deze btw-fictie besproken in *Pacioli* nummers 228, 232, 241 en 245.

Maar hoe zit het met de specifieke btw-verplichtingen op het vlak van boekhouding, documenten, periodieke aangiften, nationale en intracommunautaire listings, enz. ?

Dit artikel gaat nader in op deze aspecten van de btw-eenheid.

2. Btw-boekhouding

2.1. Btw-eenheid

Door gecombineerde toepassing van artikel 53 van het WBTW en van artikel 14, § 1, lid 1 van het KB nr. 1 moeten belastingplichtigen, inners van de btw, met recht op aftrek, een aan de omvang van hun activiteiten aangepaste boekhouding voeren om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te kunnen toepassen en controleren.

Deze bepaling is vanzelfsprekend van toepassing op de btw-eenheid, die, wat de onderwerping aan deze belasting betreft, in de plaats treedt van haar leden.

Bovendien moet de btw-eenheid leveringen van goederen en/of diensten verrichten die onderworpen zijn aan de Belgische btw.

In dit opzicht wijzen we erop dat interne handelingen, dit wil zeggen handelingen tussen de leden, geacht worden buiten het toepassingsgebied van de btw te vallen.

Om die reden zijn zij niet aan deze belasting onderworpen.

Externe handelingen daarentegen vallen wel binnen het toepassingsgebied van de btw.

Met derden verrichte handelingen dienen trouwens als referentie voor het bepalen van het recht op aftrek van de belasting.

Het is het lid, dat contractueel benoemd wordt als vertegenwoordiger van de genoemde btw-eenheid, dat er moet voor zorgen dat voldaan wordt aan alle verplichtingen die verbonden zijn aan de hoedanigheid van belastingplichtige van deze eenheid, althans in de voornaamste betrekkingen met de belastingadministratie.

Paragraaf 2 van dit artikel 14 KB nr. 1 verduidelijkt dat deze boekhouding inzonderheid een boek voor inkomende facturen, een boek voor uitgaande factu-

ren en een dagboek van de inkomsten, per bedrijfszettel, bevat.

2.2. Leden van de btw-eenheid

Lid 2 van artikel 14 van KB nr. 1 bepaalt dat ieder lid van de btw-eenheid een dergelijke boekhouding dient te voeren wat zijn eigen activiteiten betreft.

Om deel uit te maken van een btw-eenheid moeten de leden in ieder geval belastingplichtigen zijn (met of zonder recht op aftrek).

Deze leden zijn eenheden die juridisch onafhankelijk zijn van de andere personen die deel uitmaken van deze fictie die een btw-eenheid is.

Daarom moeten zij in de regel reeds een eigen boekhouding voeren, of dit nu is voor de toepassing van de btw of wegens een verplichting die voortvloeit uit enigerlei andere wetgeving, zoals deze betreffende de jaarrekening.

Paragraaf 5 van het genoemde artikel bepaalt dat, op het vlak van btw, in afwijking, en in hoofdzaak, belastingplichtigen die handelingen verrichten vrijgesteld van de belasting overeenkomstig artikel 44, paragrafen 1, 2, 3, 1° tot 3° en 11° tot 13°, (...) een boek dienen te houden waarin zij de facturen en de stukken met betrekking tot hun activiteit inschrijven die de handelingen vaststellen waarvoor zij belasting verschuldigd zijn.

Het gaat voornamelijk om intracommunautaire aankopen die belastbaar zijn in België en om bepaalde aan de Belgische btw onderworpen dienstverrichtingen in hoofde van de ontvanger.

We verwijzen de lezer verder naar artikelen 15 en 16 van het KB nr. 1, voor de precisering van de functie van de boeken, de bepalingen over het houden ervan, de bewijsstukken, enz.

Tot slot moeten de leden van de btw-eenheid de volgende verplichtingen nakomen :

- rekeningen/btw-ontvangstbewijzen (opstelling, uitreiking, laten drukken, enz. – art. 22 van KB nr. 1);
- het register met de naar een andere lidstaat verzonden goederen (art. 23 van het KB nr. 1);
- het register van de maakloonwerker (art. 25 van het KB nr. 1);
- het register van de motorvoertuigen (art. 28 van het KB nr. 1);

- het op geïnformatiseerde wijze houden van deze registers (art. 29 van het KB nr. 1).

3. Periodieke btw-aangiften

3.1. Verplichting van de eenheid

Voor de inning van de btw op door haar leden verrichte omzethandelingen, en de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting op door de leden gemaakte uitgaven, wordt één enkele aangifte ingediend in naam van de btw-eenheid (art. 53 van het WBTW).

Hieruit vloeit voort dat de leden persoonlijk geen periodieke aangifte meer kunnen indienen.

3.2. Roosters van het «normale» formulier

Wij beperken ons hier tot het beschrijven van de wijze waarop de «specifieke» roosters van het maandelijks of driemaandelijks «normale» formulier gebruikt dienen te worden in het kader van een btw-eenheid.

Voor de trimestriële bijzondere aangiften zijn er geen bijzonderheden in het kader van de eenheid, aangezien, in dat geval, btw betaald dient te worden op bepaalde inkomende handelingen (bepaalde intracommunautaire aankopen en bepaalde ontvangsten van diensten), aangezien deze aldus betaalde belasting niet aftrekbaar is en aangezien de omzethandelingen (binnen en buiten de eenheid) niet onderworpen zijn aan de btw.

3.2.1. Kader II – Uitgaande handelingen

Rooster 00

Het bedrag van de tussen de leden van een btw-eenheid verrichte handelingen dient opgenomen te worden bij de andere elementen die dit rooster moet bevatten (aankopen in de bijzondere regeling van de belasting over de winstmarge, schroot en terugwinningsproducten onder het stelsel van omzendbrief nr. 88 van 1970, tabaksproducten, enz.).

We wijzen erop dat deze handelingen binnen de eenheid geacht worden buiten het toepassingsgebied van de btw te vallen en dat zij niet belast worden.

Roosters 01, 02, 03, 45, 46, 47, 48 en 49

Normaal gesproken dienen deze roosters om de handelingen aan te geven die verricht werden met derden buiten de eenheid.

Deze externe handelingen vallen binnen het toepassingsgebied van de btw en worden belast volgens de normale regels (toepassing van de percentages van 6, 12 en 21 %, stelsel van verlegging van betaling ten laste van de medecontractant, vrijstelling van de intracommunautaire leveringen en van de uitvoer, enz.).

Er zijn geen bijzonderheden te melden omtrent de wijze waarop deze roosters in het kader van de btw-eenheid ingevuld dienen te worden.

3.2.2. Kader III – Inkomende handelingen

Roosters 81 tot 87

Naast de met derden verrichte inkomende handelingen omvatten de te vermelden bedragen eveneens de voor de leden van de btw-eenheid interne handelingen.

3.2.3. Kader IV – Verschuldigde belastingen

Roosters 54 tot 63

Deze roosters behoeven geen specifieke toelichting in het kader van de btw-eenheid.

3.2.4. Kader V – Aftrekbare belastingen

Roosters 59 tot 64

De btw-eenheid heeft helemaal geen invloed op de werking van deze roosters.

We wijzen er echter op dat voor de belastingen vermeld in rooster 59 het recht op aftrek beoordeeld wordt aan de hand van de buiten de eenheid verrichte handelingen.

Anders gezegd, de interne handelingen hebben doorgaans geen invloed op deze aftrekbaarheid.

3.2.5. Kader VI – Saldo

Roosters 71 of 72

Het verkregen saldo vertegenwoordigt de belasting ten gunste van de staat of ten gunste van de btw-eenheid.

3.2.6. Algemene opmerking

De vertegenwoordiger van de btw-eenheid moet over alle elementen uit de individuele boekhoudingen van de leden beschikken.

Niets belet de leden om hiertoe, intern, persoonlijke aangiften op te stellen waarvan de gecumuleerde be-

dragen opgenomen worden in de enige aangifte die ingediend dient te worden onder het identificatienummer van de btw-eenheid.

Aangezien de btw-eenheid als fictie uitsluitend toepasbaar is op het vlak van btw, zouden uit het houden van individuele rekeningen-courant binnen de eenheid implicaties tussen de leden moeten volgen.

Voorbeeld

De btw-eenheid bestaat uit leden A, B en C.

Laten we ervan uitgaan dat de interne afrekening van A verschuldigde belastingen aanwijst voor een bedrag van 10 000,00 euro (belastingen verschuldigd op de externe handelingen van A, na verrekening van de persoonlijk aftrekbare belastingen, waarbij het geheel afkomstig is van zijn eigen boekhouding).

Laten we aannemen dat B uiteindelijk 5 000,00 euro belasting verschuldigd is, terwijl de persoonlijke handelingen van C aftrekbare belastingen genereren voor 20 000,00 euro.

De in naam van de btw-eenheid ingediende enige aangifte is dan terug te vinden in rooster 72 voor een bedrag van 5 000,00 euro, terugbetaalbaar gevraagd belastingkrediet (+ 10 000,00 van A, + 5 000,00 van B – 20 000,00 van C).

De vertegenwoordiger van de btw-eenheid zal aan de leden A en B vragen om fondsen te verstrekken ten belope van de verschuldigde belastingen (+ 10 000,00 van A, + 5 000,00 van B = 15 000,00 euro).

Het bedrag dat aan lid C ten deel valt is dan afkomstig van deze 15 000,00 euro plus de terugbetaling door de administratie van de 5 000,00 euro aan belastingkrediet vermeld op de aangifte die werd ingediend onder het identificatienummer van de eenheid.

4. Facturatie van de interne en externe handelingen

Normaal gesproken moet een factuur eveneens de interne handelingen vaststellen, hoewel deze geacht worden buiten het toepassingsgebied van de btw te vallen en daardoor niet onderworpen zijn aan de btw.

Juridisch gesproken gaat het om schulden en schuldvorderingen tussen de partijen bij het contract.

Echter, aangezien voor de toepassing van de btw de eenheid in de plaats treedt van haar leden, voorziet de wetgeving in de opstelling van een document, bij afwezigheid van factuur. In het kader van de btw-eenheid is het lid dat goederen of diensten verschaft aan een ander lid er aldus toe gehouden een bijzonder stuk uit te reiken aan dat lid of ervoor te zorgen dat in zijn naam en voor zijn rekening, door het lid in zijn hoedanigheid van medecontractant of door een derde een dergelijk stuk wordt uitgereikt, als geen factuur werd uitgereikt (art. 53, § 3, WBTW).

KB nr. 1 legt aanvullende verplichtingen op in verband met interne en externe handelingen waarvan de belangrijkste zijn :

- uitreiking van deze factuur (of dit stuk dat ervoor doorgaat) uiterlijk op de vijfde werkdag na :
 - de interne handeling;
 - de totale of gedeeltelijke betaling van een deel van de prijs, vóór de uitvoering van de interne handeling;
 - het verstrijken van de periode waarop de afrekening betrekking heeft in geval van interne doorlopende diensten (art. 4, § 3);
- vermeldingen op de factuur, of het stuk dat ervoor doorgaat, van de naam, de maatschappelijke benaming, het adres, enz., en vooral van het sub-btw-identificatienummer van het lid dat een externe handeling verricht, naast de voorgeschreven gebruikelijke vermeldingen waaronder de datum, het inschrijvingsvolgnummer in het boek voor uitgaande facturen, de identificatie van de partijen en van de handeling, enz. (art. 5, § 1, 2°); het is formeel verboden om het aan de btw-eenheid toegekende identificatienummer te vermelden (art. 30);
- dezelfde hoofdvermeldingen op de factuur, of het document dat ervoor doorgaat, tot vaststelling van een interne handeling, waaronder de sub-btw-nummers van de leden-medecontractanten en het volgnummer in het boek voor uitgaande facturen van het lid dat de genoemde interne handeling verricht heeft (art. 5, § 1bis);
- opstelling van een vervangdocument wanneer de ad-hocfactuur niet ontvangen werd (intracommunautaire aankopen, enz. – art. 9);
- opstelling van een stuk voor het vaststellen van handelingen die om niet werden ontvangen of die worden verstrekt door een persoon die niet gehouden is een factuur uit te reiken, waaronder particulieren (art. 10);

- vermeldingen voorgeschreven voor verbeterende stukken, waaronder kredietnota's (art. 12);
- naleving van de verschillende wet- of regelgevende bepalingen op facturen of stukken die ervoor doorgaan (art. 13).

5. Jaarlijkse listing van belastingplichtige klanten

5.1. Verplichting van de eenheid Lijst van interne handelingen

De btw-eenheid moet het totale bedrag meedelen van de in de loop van het vorige jaar door elk lid van die btw-eenheid aan elk van de andere leden van die btw-eenheid verrichte handelingen (art. 53quinquies WBTW).

De btw-eenheid moet met andere woorden de jaarlijkse lijst van interne handelingen indienen.

De leden worden met name vermeld met het hun toegekende identificatienummer.

Aangezien deze handelingen niet onderworpen zijn aan de btw vermeldt deze lijst vanzelfsprekend geen enkele belasting.

5.2. Verplichting van de leden Lijst van interne en externe verrichtingen

Artikel 53quinquies van het WBTW bepaalt dat ieder lid van een btw-eenheid de jaarlijkse listing van belastingplichtige klanten moet indienen.

Voor deze leden bestaat de lijst dus zowel uit interne als externe handelingen.

Hiervoor wordt het subidentificatienummer van de leden gebruikt.

We merken op dat de toetreding of de uittreding van een lid niet noodzakelijkerwijs overeenstemt

met het kalenderjaar waarop de genoemde lijst betrekking heeft.

Het is dus mogelijk dat de bedragen zowel belaste handelingen (buiten de eenheid) als niet belaste interne handelingen, met betrekking tot dezelfde persoon, omvatten.

6. Lijst van intracommunautaire leveringen

Verplichting van de leden

Artikel 53sexies van het WBTW bepaalt dat de leden van een btw-eenheid de lijst moeten indienen van de vrijgestelde intracommunautaire leveringen vanuit België.

7. Voorleggen ter inzage van boeken en stukken

Volgens artikel 61, § 1, lid 1, van het WBTW is eenieder gehouden de boeken, facturen en andere stukken, die hij overeenkomstig artikel 60 moet bewaren, op ieder verzoek van de ambtenaren van de administratie die de belasting over de toegevoegde waarde onder haar bevoegdheid heeft, zonder verplaatsing, ter inzage voor te leggen teneinde de juiste heffing van de belasting in zijn hoofd of in hoofd van derden te kunnen nagaan.

Het ter inzage voorleggen van de boeken, facturen en andere stukken, gebeurt, wat de btw-eenheid betreft, door de vertegenwoordiger aangeduid door de andere leden om in hun naam en voor hun rekening de rechten en de verplichtingen van die btw-eenheid uit te oefenen.

De controlerende ambtenaren kunnen echter eisen dat het lid van de btw-eenheid zelf de voorlegging van de boeken, facturen en andere stukken die hem aanbelangen verricht.

Yvon COLSON
Externe medewerker BIBF

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever** : Etienne VERBRAEKEN, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : info@bibf.be, URL : <http://www.bibf.be>. **Redactie** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Etienne VERBRAEKEN. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.