

Handboek

B T W

belasting
toegevoegde
waarde

Editors: Kenneth Vyncke, Filip Debelva, Ivan Massin, Danny Stas
Auteurs: Filip Debelva, Daan De Vlieger, Joaquim Heirman, Ivan Massin,
Danny Stas, Frank Vanbiervliet, Kenneth Vyncke

| OWL PRESS |
LEGAL

WOORD VOORAF

.....

Dit boek is gewijd aan de moeilijk te doorgronden en net daarom zo intrigerende belasting “over de toegevoegde waarde”. Hoewel de meesten van ons dagelijks met btw te maken krijgen, blijkt deze belasting nog (te) weinig gekend en verkend.

Wat volgt, beoogt een didactisch verantwoorde inleiding tot het geldende btw-recht aan de hand van praktische voorbeelden. Het geldende recht is pluriform. Centraal staat de Belgische regelgeving, met bijzondere aandacht voor het Btw-Wetboek en de uitvoeringsbesluiten. De tekst besteedt echter ook ruim aandacht aan de Europese Btw-Richtlijn en uitvoeringsverordening, de nationale en supranationale rechtspraak en de administratieve en doctrinaire standpunten.

Bijzondere zorg gaat uit naar de ontsluiting van al deze rechtsbronnen, onder meer via het opnemen van referenties naar het Btw-Wetboek en de uitvoeringsbesluiten in de marge van de tekst. De opbouw van het boek sluit bewust nauw aan bij de opbouw van de btw-wetgeving zelf, die qua structuur en logica overigens niet zo veel verschilt van andere belastingen als ons soms wordt voorgehouden.

Inhoudelijk streeft dit boek naar een evenwicht tussen materiële en procedurele vragen, tussen Europees en nationaal recht en tussen de voornaamste leerstukken. Hoewel een handboek een objectieve, zakelijke benadering vergt, wordt een kritische analyse niet uit de weg gegaan. Uit de tekst spreekt de spanning tussen genie en pragmatisme die inherent is aan het btw-recht. De grote ambitie van btw-neutraliteit, bijwijlen geniaal vormgegeven in Europese en nationale regelgeving en rechtspraak, beantwoordt lang niet altijd aan de realiteit. Als stoorzenders fungeren onder meer de zware administratieve en financiële lasten in hoofde van de belastingplichtigen (deels weliswaar ingegeven door gerechtvaardigde antifraudebekommernissen), het complexe systeem van vrijstellingen van belastingplicht en het onderlinge wantrouwen tussen de lidstaten van de Europese Unie.

Dit boek richt zich tot een veelzijdig publiek. Vooreerst wil het een handig leerinstrument vormen voor studenten die tijdens hun vorming kennismaken met de btw-fiscaliteit. Practici (juristen, economen, fiscalisten, accountants, belastingadviseurs, bedrijfsjuristen, bedrijfsboekhouders...) zullen hopelijk de praktische meerwaarde van het handboek weten te appreciëren. Niet-specialisten en zelfs niet-fiscalisten ten slotte, voor wie het btw-recht nog te dikwijls onbekend en onbemind terrein blijft, zullen wellicht met verwondering vaststellen dat veel van de hier behandelde rechtsvragen ook in andere domeinen van het recht rijzen. Ook zij kunnen geboeid raken – op voorwaarde vanzelfsprekend dat de “specialisten” een inspanning doen om hun rechtstak begrijpelijk voor te stellen, zonder zich te veel te verliezen in de loutere techniciteit ervan. We danken de auteurs voor het werk dat ze hebben verricht om die ambitie waar te maken. Met hen zijn we ervan overtuigd dat de btw niet alleen naar opbrengst een van de voornaamste belastingen is in ons land en in de Europese Unie.

Kenneth Vyncke, Filip Debelva, Ivan Massin en Danny Stas, oktober 2023

INHOUDSOPGAVE

WOORD VOORAF.....	5
HOOFDSTUK I. ALGEMENE INLEIDING. HISTORIEK, WERKING EN KENMERKEN VAN HET BTW-STELSEL	25
AFDELING 1: HISTORIEK.....	26
AFDELING 2: WERKING IN VERGELIJKING MET VROEGERE OMZETBELASTINGEN.....	29
AFDELING 3: WERKING IN DE INTERNATIONALE SFEER.....	33
AFDELING 4: WERKING BINNEN DE EUROPESE UNIE.....	34
AFDELING 5: TERMINOLOGIE.....	36
AFDELING 6: VERGELIJKING MET ANDERE BELASTINGEN.....	37
AFDELING 7: EUROPESE INSLAG EN RECHTSBRONNEN.....	38
AFDELING 8: GEHARMONISEERDE BELASTING.....	40
AFDELING 9: OPBRENGST EN VERDELING.....	43
AFDELING 10: MISBRUIK.....	45
§ 1. EUROPESE ONTWIKKELINGEN.....	45
§ 2. IMPLEMENTATIE EN TOEPASSING IN BELGIË.....	46
AFDELING 11: ESSENTIALIA.....	49
HOOFDSTUK II. GEOGRAFISCH TOEPASSINGSGEBIED	51
AFDELING 1: ALGEMEEN.....	52
AFDELING 2: HET BEGRIIP BINNENLAND.....	54
AFDELING 3: DE BEGRIPPEN DERDE LAND EN DERDELANDSGEBIED.....	55
AFDELING 4: SOORTEN VERRICHTINGEN.....	57
HOOFDSTUK III. BELASTINGPLICHTIGEN	59
AFDELING 1: DEFINITIE VAN BELASTINGPLICHTIGE EN ESSENTIËLE KENMERKEN.....	60
§ 1. DEFINITIE.....	60
§ 2. ESSENTIËLE KENMERKEN.....	60
I. Iedereen kan belastingplichtige zijn.....	61
II. Uitoefening van economische activiteit.....	61
III. Economische activiteit op geregelde en zelfstandige wijze verricht.....	63
IV. Verrichten van handelingen omschreven in het WBTW.....	66

V. Plaats van uitoefening economische activiteit zonder belang.....	67
VI. Met of zonder winstoogmerk.....	67
VII. Hoofdzakelijk of aanvullend.....	68
AFDELING 2: BEGIN EN EINDE VAN BELASTINGPLICHT	69
§ 1. BEGIN.....	69
§ 2. EINDE.....	71
AFDELING 3: SOORTEN BELASTINGPLICHTIGEN	73
§ 1. VOLLEDIGE, GEMENGDE EN GEDEELTELIJKE BELASTINGPLICHT.....	73
§ 2. NIET-BELASTINGPLICHTIGE RECHTSPERSONEN.....	74
§ 3. BELASTINGPLICHTIGEN ZONDER RECHT OP AFTREK.....	77
§ 4. INCIDENTELE OF TOEVALLIGE BELASTINGPLICHTIGEN.....	78
I. Vervreemding van nieuw gebouw.....	79
A. Hoedanigheid van vervreemder.....	79
B. Termijn waarbinnen gebouw als nieuw wordt beschouwd.....	80
C. Uitoefening van optie.....	80
D. Indiening van aangifte.....	81
E. Aftrek van voorbelasting.....	81
F. Voordelen van vervreemding met btw.....	81
II. Vestiging en (weder)overdracht van zakelijk recht op nieuw gebouw.....	82
III. Verkoop van nieuw vervoermiddel.....	84
A. Hoedanigheid van verkoper.....	84
B. Nieuw vervoermiddel.....	84
C. Indiening van aangifte.....	85
D. Aftrek van voorbelasting.....	85
§ 5. BUITENLANDSE BELASTINGPLICHTIGEN IN BELGIË.....	86
I. Buitenlandse belastingplichtige beschikt over vaste inrichting in België.....	86
II. Buitenlandse belastingplichtige beschikt niet over vaste inrichting in België.....	87
A. Verlegging van heffing.....	87
B. Aanstelling van aansprakelijk vertegenwoordiger.....	88
C. Directe registratie.....	89
D. Veiligheidsbepaling.....	89
E. Registratie niet altijd vereist.....	90
§ 6. AAN EEN BIJZONDERE REGELING ONDERWORPEN BELASTINGPLICHTIGEN.....	90
I. Inleiding.....	90
II. Forfaitaire belastingplichtigen.....	91
III. Kleine ondernemingen.....	92
IV. Landbouwondernemingen.....	94
§ 7. TUSSENPERSONEN EN BTW.....	96
I. Inleiding.....	96
II. Lasthebber.....	96
III. Makelaar.....	97
IV. Commissionair.....	97
§ 8. BTW-EENHEID.....	99
I. Ratio legis.....	99
A. Aftrekbeperkingen en eigenlijke vrijstellingen.....	100
B. Financiële en administratieve lasten.....	104

C. Mededinging.....	105
D. Overheid.....	106
II. Rechtskader.....	106
III. Terminologie.....	107
IV. Toepassingsgebied.....	108
A. Personeel toepassingsgebied.....	108
B. Territoriaal toepassingsgebied.....	108
C. Materieel toepassingsgebied.....	109
V. Toepassingsvoorwaarden.....	109
A. Financiële verbondenheid.....	110
B. Organisatorische verbondenheid.....	111
C. Economische verbondenheid.....	111
D. 50%-regel.....	111
E. Eén btw-eenheid.....	112
VI. Procedure.....	112
A. Aanvang en toetreding.....	113
B. Stopzetting en uittreding.....	114
VII. Gevolgen.....	115
A. Rechten en plichten.....	115
B. Aftrek en herziening.....	115
C. Misbruik.....	116
D. Hoofdelijke aansprakelijkheid.....	117
VIII. Inwerkingtreding.....	118
HOOFDSTUK IV. LEVERING VAN GOEDEREN.....	119
AFDELING 1: BELASTBARE LEVERING.....	121
§ 1. ALGEMEEN.....	121
§ 2. BEDOELDE LEVERINGEN.....	121
§ 3. BEDOELDE GOEDEREN.....	123
I. Lichamelijke goederen.....	123
A. Lichamelijke versus onlichamelijke goederen.....	123
B. Soorten lichamelijke goederen.....	123
II. Goederen beschouwd als lichamelijke goederen.....	126
§ 4. HANDELING IN UITOEFENING VAN ECONOMISCHE ACTIVITEIT.....	127
§ 5. HANDELING ONDER BEZWARENDE TITEL.....	128
AFDELING 2: MET LEVERING GELIJKGESTELDE HANDELINGEN.....	131
§ 1. OVERDRACHT VAN EEN GOED INGEVOLGE VORDERING DOOR DE OVERHEID.....	131
§ 2. HUURKOOP, (VER)KOOP OP AFBETALING EN (VER)KOOP IN COMMISSIE.....	131
§ 3. VERBRUIKLENIING.....	132
§ 4. ONTTREKKING EN INGEBRUIKNEMING.....	132
I. Gelijikstelling – wettelijke fictie.....	132
II. Onttrekking van roerend goed voor privédoeleinden.....	133
III. Onttrekking van goed om het om niet te verstrekken.....	134
IV. Ingebruikneming van goed als bedrijfsmiddel.....	136
V. Ingebruikneming van roerend goed anders dan als bedrijfsmiddel.....	137
VI. Stopzetting van economische activiteit.....	137

VII. Onttrekking van nieuwe gebouwen en zakelijke rechten op nieuwe gebouwen.....	138
§ 5. OVERBRENGING EN NIET-OVERBRENGING.....	139
I. Gelijikstelling met levering.....	139
II. Ratio.....	141
III. Niet-overbrenging.....	141
A. Overbrenging maakt deel uit van levering in andere lidstaat.....	141
B. Goederen teruggebracht naar lidstaat van waaruit ze vervoerd of verzonden werden.....	143
C. Terugzending bij annulering van een initiële intracommunautaire levering.....	144
IV. Omvorming van niet-overbrenging in overbrenging.....	144
V. Voorraad op afroep.....	145
§ 6. TUSSENKOMST VAN EEN COMMISSIONAIR.....	146
AFDELING 3: GEEN BELASTBARE LEVERING.....	148
§ 1. ALGEMEEN.....	148
§ 2. VOORWAARDEN.....	149
I. Algemeenheid van goederen.....	149
II. Bedrijfsafdeling.....	150
III. Hoedanigheid van de partijen.....	150
§ 3. GEVOLGEN.....	151
AFDELING 4: PLAATS.....	152
§ 1. BELANG.....	152
§ 2. ALGEMENE REGEL.....	152
§ 3. AFWIJKINGEN.....	153
I. Goederen verzonden of vervoerd.....	153
II. Goederen geïnstalleerd of gemonteerd.....	154
III. Goederen geleverd aan boord van schip, vliegtuig of trein.....	155
IV. Leveringen door een tussenhandelaar bij intracommunautaire keten-transacties.....	157
V. Leveringen van gas, elektriciteit, warmte en koude.....	158
VI. Afstandsverkopen.....	158
A. Algemeen.....	158
B. Intracommunautaire afstandsverkopen.....	159
C. Afstandsverkopen bij invoer.....	164
D. Afstandsverkopen verricht via een elektronische interface.....	165
AFDELING 5: TIJDSTIP.....	167
§ 1. BELANG.....	167
§ 2. ALGEMENE REGEL.....	167
§ 3. AFWIJKINGEN.....	168
I. Bezit van goed vóór of na sluiting van contract.....	168
II. Goederen verzonden of vervoerd door of voor rekening van leverancier.....	169
III. Goederen geïnstalleerd of gemonteerd.....	169
IV. Doorlopende leveringen.....	170
V. Vervreemding van nieuwe gebouwen en bijhorende terreinen.....	170
§ 4. WETTELIJK VERMOEDEN.....	171

AFDELING 6: BELASTBAAR FEIT EN OPEISBAARHEID	172
§ 1. HOOFDZAAK	172
§ 2. SUBSIDIAIRE OORZAKEN	172
 HOOFDSTUK V. DIENSTEN	177
AFDELING 1: BELASTBARE DIENST	178
§ 1. ALGEMEEN	178
§ 2. BEDOELDE DIENSTEN	178
§ 3. NIET-LIMITATIEVE OPSOMMING	179
I. Materieel of intellectueel werk waaronder maakloonwerk	180
A. Materieel of intellectueel werk	180
B. Maakloonwerk	180
II. Terbeschikkingstelling van personeel	181
III. Lastgeving	182
IV. Overdracht van genot van lichamelijke goederen	182
V. Overdracht van of verlenen van rechten op cliënteel	184
VI. Verbintenis om een beroepswerkzaamheid niet uit te oefenen	184
VII. Overdracht van of verlenen van rechten op verkoop- of inkoopmonopolie	184
VIII. Overdracht van of verlenen van rechten op het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen	185
IX. Overdracht van of verlenen van licentie op intellectuele rechten	186
X. Terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen	186
XI. Terbeschikkingstelling van bergruimte voor opslaan van goederen	188
XII. Verschaffen van gemeubelde logies	189
XIII. Terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen	190
XIV. Verschaffen van spijs en drank voor verbruik ter plaatse	190
XV. Toekenning van recht op toegang tot of gebruik van inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak	192
XVI. Bank- en financiële verrichtingen	192
XVII. Radio- en televisieomroepdiensten en telecommunicatiediensten	193
XVIII. Toekenning van recht van toegang tot of gebruik van verkeerswegen en erbij behorende kunstwerken	193
XIX. Langs elektronische weg verrichte diensten	194
AFDELING 2: MET DIENST GELIJKGESTELDE HANDELINGEN	196
§ 1. NIET-CONTRACTUELE DIENSTEN	196
§ 2. GEBRUIK VAN GOEDEREN BEHOREND TOT HET BEDRIJF	196
§ 3. UITVOERING VAN WERK IN ONROERENDE STAAT	198
I. Algemeen	198
II. Begrip "werk in onroerende staat"	198
III. Belastingplichtige verricht werk voor doeleinden van zijn economische activiteit	199
IV. Belastingplichtige verricht werk voor privédoeleinden of om niet	200
§ 4. TUSSENKOMST VAN EEN COMMISSIONAIR	201
AFDELING 3: GEEN BELASTBARE DIENST	203

AFDELING 4: PLAATS	204
§ 1. BELANG	204
§ 2. ALGEMENE REGELS	204
§ 3. AFWIJKINGEN VAN TOEPASSING OP B2B- EN B2C-TRANSACTIES	209
I. Diensten die verband houden met een uit zijn aard onroerend goed	210
II. Personenvervoerdiensten	211
III. Vermakelijkheidsactiviteiten en soortgelijke activiteiten	211
IV. Restaurant- en cateringdiensten	213
V. Verhuur op korte termijn van vervoermiddel	214
§ 4. AFWIJKINGEN ENKEL VAN TOEPASSING OP B2C-TRANSACTIES	215
I. Goederenvervoerdiensten	215
A. Intracommunautair goederenvervoer	215
B. Andere goederenvervoerdiensten	215
II. Diensten die met vervoer samenhangen	215
III. Diensten met betrekking tot lichamelijke roerende goederen	216
IV. Verhuur op lange termijn van vervoermiddel	216
V. Telecommunicatie- en omroepdiensten, langs elektronische weg verrichte diensten	217
VI. Diensten voor niet-belastingplichtigen buiten de Unie	219
VII. Diensten van tussenpersonen	220
§ 5. VOORKOMEN VAN DUBBELE HEFFING EN NIET-HEFFING VAN BELASTING	221
AFDELING 5: TIJDSTIP	222
§ 1. BELANG	222
§ 2. ALGEMENE REGEL	222
§ 3. AFWIJKING	222
AFDELING 6: BELASTBAAR FEIT EN OPEISBAARHEID	223
§ 1. HOOFDZAAK	223
§ 2. SUBSIDIAIRE OORZAKEN	223
 HOOFDSTUK VI. VOUCHERS	225
AFDELING 1: DEFINITIE VAN EEN VOUCHER	227
AFDELING 2: BELASTBARE HANDELING	229
§ 1. VOUCHERS VOOR ENKELVOUDIG GEBRUIK	229
§ 2. VOUCHERS VOOR MEERVOUDIG GEBRUIK	230
 HOOFDSTUK VII. INVOER VAN GOEDEREN	233
AFDELING 1: BELASTBARE INVOER	235
§ 1. INVOER	235
§ 2. BEDOELDE GOEDEREN	237
AFDELING 2: DOUANE- EN BTW-STATUS VAN INGEVOERDE GOEDEREN	238
§ 1. UNIE- VERSUS NIET-UNIEGOEDEREN	238
§ 2. DOUANETOEZICHT EN REGELING VAN INGEVOERDE GOEDEREN	239

§ 3. OPSCHORTENDE SITUATIES EN REGELINGEN (TIJDELIJKE VRIJSTELLING BIJ INVOER)	240
I. Tijdelijke opslag	241
II. Tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van rechten	241
III. Extern en intern douanevervoer	241
IV. Vrije zones en vrije entrepots	242
V. Douane-entrepot	242
VI. Vrijstelling bij invoer van goederen geplaatst onder andere regeling van entrepot dan douane-entrepot (btw-entrepot)	243
VII. Actieve veredeling	244
VIII. In de territoriale zee toegelaten goederen voor boor- en werkeilanden	245
IX. Opeenvolgende opschortende regelingen of situaties	245
§ 4. GEEN INVOER	245
§ 5. DEFINITIEVE VRIJSTELLING BIJ INVOER	246
I. Invoer van goederen waarvan levering in het binnenland is vrijgesteld	246
II. Definitieve invoer met vrijstelling	246
III. Invoer met oog op vrijgestelde intracommunautaire levering	247
IV. Afstandsverkopen bij invoer	248
V. Wederinvoer van goederen in de staat waarin ze werden uitgevoerd	248
VI. Passieve veredeling: wederinvoer van goederen die tijdelijk zijn uitgevoerd om buiten de Unie te worden hersteld, bewerkt, aangepast of verwerkt	249
VII. Invoer van gas en elektriciteit	249
§ 6. NIET-OPSCHORTENDE REGELINGEN	250
I. In het vrije verkeer brengen	250
II. Tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van rechten bij invoer	250
§ 7. INVOER EN PLDA	251
AFDELING 3: PLAATS	252
AFDELING 4: TIJDSTIP, BELASTBAAR FEIT, OPEISBAARHEID	253
§ 1. TIJDSTIP EN BELASTBAAR FEIT	253
§ 2. OPEISBAARHEID	253
HOOFDSTUK VIII. INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING VAN GOEDEREN	255
AFDELING 1: HISTORIEK	256
AFDELING 2: BELASTBARE INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING	258
§ 1. BEGRIP "INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING"	258
§ 2. BELASTBARE INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING	261
I. Afnemer belastingplichtige met recht op volledige of gedeeltelijke aftrek	262
II. Afnemer particulier	263
III. Afnemer lid van "groep van vier"	263
§ 3. GEEN BELASTBARE INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING	267
I. Vereenvoudigd driehoeksverkeer (België is lidstaat C)	267
II. Vereenvoudigd driehoeksverkeer (België is lidstaat B)	269
III. Kettingverkopen	270
IV. Andere vrijstellingen	271

AFDELING 3: MET INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING GELIJKGESTELDE HANDELINGEN	272
AFDELING 4: PLAATS	273
§ 1. HOOFDREGEL	273
§ 2. VANGNETBEPALING	273
§ 3. WETTELIJK WEERLEGBAAR VERMOEDEN	274
AFDELING 5: TIJDSTIP, BELASTBAAR FEIT, OPEISBAARHEID	275
§ 1. TIJDSTIP EN BELASTBAAR FEIT	275
§ 2. OPEISBAARHEID	276
HOOFDSTUK IX. MAATSTAF VAN HEFFING	279
AFDELING 1: HANDELINGEN MET TEGENPRESTATIE	281
§ 1. LEVERING VAN GOEDEREN OF DIENSTEN	281
I. Tegenprestatie bestaat enkel uit geldsom	281
A. Prijs als maatstaf van heffing	281
B. Sommen die altijd van de prijs mogen worden afgetrokken	283
C. Sommen die soms van de prijs mogen worden afgetrokken	284
D. Sommen die nooit tot de maatstaf van heffing behoren	284
E. Bedragen die soms bij de prijs moeten worden gevoegd	287
F. Verkoop van voertuigen als bedoeld in artikel 45, § 2, lid 1 WBTW	288
II. Tegenprestatie bestaat niet of niet uitsluitend uit geldsom	289
§ 2. INVOER	289
§ 3. INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING	290
AFDELING 2: HANDELINGEN ZONDER TEGENPRESTATIE	291
§ 1. HANDELINGEN GELIJKGESTELD MET LEVERING ONDER BEZWARENDE TITEL	291
§ 2. HANDELINGEN GELIJKGESTELD MET DIENST ONDER BEZWARENDE TITEL	292
AFDELING 3: BIJZONDERE GEVALLEN	294
§ 1. MINIMUMMAATSTAF VAN HEFFING	294
I. Verkoop van nieuw gebouw met toepassing van btw	295
II. Oprichting nieuw gebouw	295
III. Handelingen tussen verbonden partijen	296
A. Algemeen	296
B. Vaststelling normale waarde van de terbeschikkingstelling van een voertuig tegen een vergoeding	297
C. Vaststelling normale waarde van de terbeschikkingstelling van andere goederen tegen een vergoeding	298
§ 2. COMMISSIONAIRS EN GELIJKGESTELDE TUSSENPERSONEN	299
§ 3. BELASTINGHEFFING OVER WINSTMARGE	299
§ 4. BIJZONDERE REGELING REISBUREAUS	300
§ 5. SUBSIDIES	301
§ 6. KORTINGSBONNEN	302
§ 7. VERKOPEN OP AFBETALING ZONDER RENTE	302
§ 8. PRIJS UITGEDRUKT IN VREEMDE MUNT	303

HOOFDSTUK X. TARIEF	305
AFDELING 1: ALGEMEEN	306
§ 1. EUROPEES KADER.....	306
§ 2. BELGISCH KADER.....	307
§ 3. TARIFERINGSREGELS.....	309
AFDELING 2: BIJZONDERE GEVALLEN	311
§ 1. GEHELEN SAMENGESTELD UIT VERSCHILLENDE VOORWERPEN.....	311
§ 2. VERPAKKINGSMIDDELEN.....	311
§ 3. HANDELINGEN MET BETREKKING TOT ANDERE DAN UIT HUN AARD ONROERENDE GOEDEREN.....	311
HOOFDSTUK XI. VRIJSTELLINGEN	313
AFDELING 1: VRIJSTELLING MET BEHOUD VAN RECHT OP AFTREK	315
§ 1. RATIO LEGIS.....	315
§ 2. OVERZICHT VAN BELANGRIJKSTE VRIJSTELLINGEN MET BEHOUD VAN RECHT OP AFTREK.....	315
I. <i>Vrijstelling bij uitvoer</i>	315
A. Algemeen.....	315
B. Bijzonderheden: levering aan reizigers, levering “franco-buitengrens van de Gemeenschap”, met uitvoer gepaard gaande diensten.....	317
II. <i>Vrijstelling voor intracommunautaire levering</i>	318
A. Algemeen.....	318
B. Toepassingsvoorwaarden.....	319
C. Bijzondere regelingen.....	320
III. <i>Regeling btw-entrepot</i>	321
IV. <i>Vrijstelling voor handelingen met betrekking tot goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn</i>	321
V. <i>Overige vrijstellingen met behoud van recht op aftrek</i>	321
AFDELING 2: VRIJSTELLING ZONDER BEHOUD VAN RECHT OP AFTREK	322
§ 1. ALGEMEEN.....	322
§ 2. VRIJSTELLING OMWILLE VAN HOEDANIGHEID PERSOON DIE HANDELIN- GEN VERRICHT.....	322
I. <i>Notarissen, advocaten en gerechtsdeurwaarders</i>	322
II. <i>Medische en paramedische beroepen</i>	323
§ 3. VRIJSTELLING OMWILLE VAN HOEDANIGHEID ONTVANGER; SOCIALE EN CULTURELE VRIJSTELLINGEN.....	324
I. <i>Inrichtingen voor gezondheidsverzorging en maatschappelijk werk</i>	324
II. <i>Zelfstandige groeperingen</i>	325
III. <i>Sportinrichtingen en culturele sector</i>	326
IV. <i>Onderwijs</i>	328
V. <i>Goederen aangewend voor vrijgestelde activiteit; overdracht cliënteel van vrijgestelde activiteit; goederen waarvan aftrek bij aankoop was uitgesloten</i>	329
VI. <i>Financiële ondersteuningsactiviteiten</i>	330

§ 4. OVERIGE VRIJSTELLINGEN ZONDER RECHT OP AFTREK.....	331
I. <i>Onroerend goed</i>	331
A. Levering.....	331
B. Diensten.....	331
II. <i>Contracten voor uitgave</i>	333
III. <i>Bank- en financiële diensten</i>	334

HOOFDSTUK XII. AFTREK..... 337

AFDELING 1: ALGEMEEN..... 338

AFDELING 2: RECHTHEBBENDEN..... 339

§ 1. BELASTINGPLICHTIGEN MET RECHT OP AFTREK.....	339
§ 2. BIJZONDERE GEVALLEN.....	339
I. <i>Oneigenlijke vrijstellingen in de financiële sfeer</i>	339
II. <i>Gemengde belastingplichtigen</i>	340
III. <i>Incidentele, toevallige belastingplichtigen</i>	340
A. Vervreemding van nieuw gebouw. Vestiging en (weder)overdracht van zakelijk recht op nieuw gebouw.....	340
B. Intracommunautaire levering van nieuw vervoermiddel.....	342
IV. <i>Feitelijke verenigingen en vennoten ervan</i>	343
V. <i>Vrijgestelde kleine ondernemingen</i>	343
VI. <i>Btw- eenheid</i>	344

AFDELING 3: OMVANG RECHT OP AFTREK..... 345

§ 1. BESTEMMINGSBEGINSEL.....	345
§ 2. GOEDEREN EN DIENSTEN WAARVOOR RECHT OP AFTREK KAN ONTSTAAN.....	346
§ 3. UITSLUITING VAN RECHT OP AFTREK.....	347
I. <i>Gebruik voor privédoeleinden of andere doeleinden dan die van economische activiteit</i>	347
II. <i>Gebruik voor handelingen ten kostelozen titel</i>	348
A. Algemeen.....	348
B. Handelsgeschenken van geringe waarde.....	349
C. Garantie- en waarborgverplichtingen.....	350
D. Handelsmonsters en reclameartikelen.....	350
E. Kosteloze overhandiging premievoorwerpen.....	351
III. <i>Bepaalde voordelen voor personeel</i>	352
A. Voordelen van alle aard.....	352
B. Sociale voordelen.....	352
C. Bedrijfsrestaurant en maaltijdbons.....	354
IV. <i>Wettelijke uitsluitingen</i>	355
A. Tabaksfabricaten.....	355
B. Geestrijke dranken.....	356
C. Kosten van logies, spijzen en dranken.....	356
D. Kosten van onthaal.....	357
E. Reisbureaus.....	359

§ 4. BEPERKING VAN RECHT OP AFTREK.....	360
I. Gebruik voor professionele en privédoeleinden of andere doeleinden dan die van economische activiteit.....	360
II. Autovoertuigen.....	362
A. Algemeen.....	362
B. Leveringen en dienstverrichtingen met betrekking tot die voertuigen.....	363
C. Wettelijke uitzonderingen: verkoop en verhuur van voertuigen, bezoldigd personenvervoer, intracommunautaire levering.....	363
III. Gemengde belastingplichtige.....	365
AFDELING 4: UITOEFENING RECHT OP AFTREK.....	366
§ 1. ONTSTAAN RECHT OP AFTREK.....	366
§ 2. VOORWAARDEN VOOR UITOEFENING RECHT OP AFTREK.....	367
I. Binnenlandse handelingen, intracommunautaire verwervingen.....	367
A. Originele factuur op naam van rechthebbende.....	367
B. Naar vorm regelmatige factuur.....	367
C. Intern stuk.....	368
D. Specifieke gevallen: intracommunautaire verwerving en zelf opgesteld stuk, verlegging van heffing.....	369
II. Invoer.....	369
A. Invoer met voldoening belasting bij aangifte ten verbruik.....	369
B. Invoer met verlegging van heffing naar binnenland.....	369
§ 3. WIJZE VAN UITOEFENING.....	370
§ 4. TERMIJNEN.....	370
AFDELING 5: GEMENGDE BELASTINGPLICHT.....	372
§ 1. ALGEMEEN VERHOUDINGSGETAL.....	372
I. Algemeen.....	372
II. Voorlopig en definitief verhoudingsgetal.....	373
III. Elektronische notificatie.....	374
§ 2. WERKELIJK GEBRUIK.....	374
I. Werkelijk gebruik.....	374
II. Bijzonder verhoudingsgetal – algemene kosten.....	376
HOOFDSTUK XIII. HERZIENING VAN AFTREK.....	377
AFDELING 1: INLEIDING.....	378
AFDELING 2: NIET-BEDRIJFSMIDDELEN.....	379
§ 1. OORSPRONKELIJKE AFTREK TE GROOT OF TE KLEIN.....	379
§ 2. MEDECONTRACTANT WIL TERUGGAAF VAN IN AFTREK GEBRACHTE BTW.....	380
§ 3. WIJZIGING IN FACTOREN BEREKENING AFTREK.....	381
§ 4. VERLIES RECHT OP AFTREK.....	381
AFDELING 3: BEDRIJFSMIDDELEN.....	383
§ 1. BEGRIPPEN.....	383
I. Bedrijfsmiddel.....	383
II. Belasting geheven van bedrijfsmiddelen.....	384
§ 2. GEWONE HERZIENING.....	385

§ 3. VIJF-, VIJFTIEN- OF VIJFENTWINTIGJARIGE HERZIENING.....	386
I. Inleiding.....	386
II. Duur herzieningstermijn.....	386
III. Vertrekpunt herzieningstermijn.....	387
IV. Limitatieve lijst van oorzaken.....	387
A. Bedrijfsmiddel gebruikt voor privédoeleinden of ter verwezenlijking van handelingen zonder recht op aftrek.....	388
B. Wijziging in factoren berekening aftrek.....	390
C. Bedrijfsmiddel voorwerp van levering met recht op aftrek.....	390
D. Bedrijfsmiddel houdt op in onderneming te bestaan.....	392
E. Verlies hoedanigheid belastingplichtige, uitsluitend verrichten van handelingen zonder recht op aftrek.....	393
AFDELING 4: HERZIENING BIJ GEMENGDE BELASTINGPLICHT.....	394
§ 1. ALGEMEEN VERHOUDINGSGETAL.....	394
I. Niet-bedrijfsmiddelen.....	394
II. Bedrijfsmiddelen.....	394
§ 2. WERKELIJK GEBRUIK.....	395
AFDELING 5: HERZIENING BIJ VERANDERING BTW-STATUUT.....	397
AFDELING 6: GEEN HERZIENING VOOR MET BTW VERHUURDE GEBOUWEN.....	398
AFDELING 7: MODALITEITEN.....	399
§ 1. INSCHRIJVING IN PERIODIEKE AANGIFTE.....	399
§ 2. VERANTWOORDINGSSTUKKEN.....	399
HOOFDSTUK XIV. TERUGGAAF.....	401
AFDELING 1: INLEIDING.....	402
AFDELING 2: TERUGGAAF AAN BELASTINGPLICHTIGEN DIE IN BELGIË AANGIFTEN MOETEN INDIENEN.....	403
§ 1. ALGEMEEN.....	403
§ 2. VOORWAARDEN.....	404
I. Jaarlijkse en driemaandelijkse teruggaaf.....	404
II. Maandelijkse teruggaaf.....	404
§ 3. MODALITEITEN EN TERMIJN VOOR UITOEFENING VAN VORDERING TOT TERUGGAAF.....	405
§ 4. AANWENDING EN INHOUDING VAN TEGOEDEN DOOR DE ADMINISTRATIE.....	405
§ 5. BIJZONDERE TERUGGAAFPROCEDURE VAN ARTIKEL 21BIS KB NR. 3.....	406
AFDELING 3: TERUGGAAF AAN BELASTINGPLICHTIGEN DIE IN BELGIË GEEN AANGIFTEN MOETEN INDIENEN.....	407
§ 1. ALGEMEEN.....	407
§ 2. MODALITEITEN.....	407
AFDELING 4: OVERIGE OORZAKEN VAN TERUGGAAF.....	409
§ 1. TOEVALLIGE BELASTINGPLICHTIGEN.....	409
§ 2. TERUGGAAF CONFORM ARTIKEL 77, § 1-1BIS WBTW.....	409

§ 3. OORLOGSINVALIDEN EN FYSIEK GEHANDICAPTEN.....	411
§ 4. TERUGGAAF IN GEVAL VAN MISBRUIK.....	411
HOOFDSTUK XV. VOLDOENING.....	413
AFDELING 1: PRINCIPE.....	415
AFDELING 2: ONTVANGER IS SCHULDENAAR.....	417
§ 1. DIENSTEN DIE VALLEN ONDER DE ALGEMENE PLAATSBEPALINGSREGEL VOOR B2B-HANDELINGEN.....	417
§ 2. VEREENVOUDIGD INTRACOMMUNAUTAIR DRIEHOEKSVERKEER.....	420
§ 3. HANDELINGEN MET GOEDEREN DIE ZICH IN EEN BTW-ENTREPOT BEVINDEN.....	421
AFDELING 3: HANDELINGEN DOOR BUITENLANDSE BELASTINGPLICHTIGEN.....	422
AFDELING 4: LEVERING VAN GAS EN ELEKTRICITEIT.....	424
AFDELING 5: HET BEGRIP VASTE INRICHTING.....	425
§ 1. DE DUALITEIT VAN HET BEGRIP VASTE INRICHTING.....	425
§ 2. DE VASTE INRICHTING ALS AFNEMER VAN DIENSTEN.....	427
§ 3. DE VASTE INRICHTING ALS LEVERANCIER OF DIENSTVERRICHTER: GEVOL- GEN OP DE TOEPASSING VAN DE VERLEGGING VAN DE HEFFING.....	428
AFDELING 6: AANVULLENDE BTW BIJ DESKUNDIGE SCHATTING.....	431
AFDELING 7: MEDECONTRACTANT IS SCHULDENAAR.....	432
AFDELING 8: VOLDOENING BIJ INVOER.....	434
§ 1. ALGEMEEN.....	434
§ 2. BEGRIP "GEADRESSEERDE".....	434
§ 3. AANGIFTE TEN VERBRUIK – "ENIG DOCUMENT".....	436
§ 4. VERLEGGING VAN HEFFING BIJ INVOER.....	437
§ 5. BTW-EENHEID: NIEUWE VERGUNNING VOOR VERLEGGING VAN HEFFING BIJ INVOER.....	438
AFDELING 9: HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID.....	440
HOOFDSTUK XVI. VERPLICHTINGEN VAN DE BELASTING- PLICHTIGE.....	443
AFDELING 1: ALGEMEEN OVERZICHT.....	444
AFDELING 2: BELASTINGPLICHTIGEN MET RECHT OP AFTREK.....	446
§ 1. IDENTIFICATIE VOOR DE TOEPASSING VAN BTW.....	446
§ 2. FORMALITEITEN BIJ AANVANG, WIJZIGING OF STOPZETTING VAN ECONOMISCHE ACTIVITEIT.....	449
I. Kruispuntbank van Ondernemingen.....	449
II. Aanvang van activiteit.....	450
III. Wijziging van activiteit.....	451
IV. Stopzetting van activiteit.....	451

<i>V. Btw-eenheid.....</i>	<i>452</i>
<i>VI. Andere informatieve aangiften en keuzeverklaringen.....</i>	<i>453</i>
§ 3. FACTURERING EN UITREIKING VAN STUKKEN.....	453
I. Algemeen.....	453
II. Bevoegde lidstaat.....	454
III. Verplichting tot uitreiken factuur of als zodanig geldend stuk.....	454
IV. Tijdstip van uitreiking.....	456
V. Factuurvermeldingen, vorm van de factuur.....	457
VI. Andere op te maken "stukken".....	459
A. Stuk voor met leveringen of dienstverrichtingen gelijkgestelde handelingen.....	459
B. Door medecontractant opgestelde afrekening, bedoeld ter vervanging van factuur.....	460
C. Verkoop op proef of op zicht.....	460
D. Stuk op te maken door medecontractant bij intracommunautaire verwerving of dienst waarvoor hij schuldenaar is.....	461
E. Stuk voor leveringen en diensten verstrekt door niet-belastingplichtige of voor eigenlijk vrijgestelde handelingen.....	461
F. Stuk op te maken in het kader van interne handelingen verricht door een lid van een btw-eenheid.....	462
VII. Verbeterende stukken.....	463
VIII. Bijzondere gevallen.....	463
A. Voorschotfactuur en eindfactuur.....	463
B. Verzamelfactuur.....	463
C. Overdracht van algemeenheid van goederen of bedrijfsafdeling.....	463
D. Vereenvoudigde facturen.....	464
E. Verkopen van brandstof met betaling via betaalkaarten.....	464
IX. Elektronische facturering.....	465
§ 4. UITREIKING VAN ONTVANGSTBEWIJZEN EN HET GEREГИSTREERDE KASSASISTEEM.....	466
§ 5. TICKET AANGEMAAKT DOOR EEN GEREГИSTREERD KASSASISTEEM.....	468
§ 6. BTW-BOEKHOUDING.....	469
I. Algemeen.....	469
II. Boek voor inkomende facturen.....	470
III. Boek voor uitgaande facturen.....	471
IV. Dagboek van ontvangsten.....	471
V. Teruggaafregister.....	472
VI. Tabel van bedrijfsmiddelen.....	472
VII. Btw-eenheid.....	473
§ 7. REGISTERS.....	473
I. Register niet-overbrengingen.....	473
II. Register ontvangen goederen.....	474
III. Register (werken aan) motorvoertuigen.....	474
IV. Register intracommunautaire consignatiezendingen.....	474
V. Registers handelingen elektronische handel en afstandsverkopen.....	474
§ 8. PERIODIEKE AANGIFTE.....	475
I. Principes.....	475
II. Periodiciteit.....	476

III. Tijdstip van indiening.....	477
IV. Vervangende btw-aangifte (vanaf 1 januari 2024).....	477
V. Scanningscentra.....	478
VI. Aangifteformulieren – algemeen.....	479
VII. Aangifteformulieren – aangifte op papier.....	479
A. Kader I – Algemene inlichtingen.....	479
B. Kader II – Uitgaande handelingen.....	480
C. Kader III – Inkomende handelingen.....	482
D. Kader IV – Verschuldigde belasting.....	483
E. Kader V – Aftrekbare belasting.....	485
F. Kader VI – Saldo.....	485
G. Kader VII – Voorschot.....	485
H. Kader VIII – Nihil klantenlistings.....	485
I. Kader IX – Datum en handtekening.....	486
J. Voorbeeld.....	486
K. Bijlagen bij de aangifte.....	487
VIII. Aangifteformulieren – geautomatiseerde aangifte.....	487
IX. Aangifteformulieren – elektronische aangifte.....	487
X. Betalingstermijn.....	488
§ 9. JAARLIJKSE LIJST VAN DE BTW-BELASTINGPLICHTIGE AFNEMERS.....	489
§ 10. PERIODIEKE OPGAVE VAN INTRACOMMUNAUTAIRE HANDELINGEN.....	490
§ 11. BIJZONDERE AANGIFTE BIJ LEVERING NIEUW GEBOUW.....	494
§ 12. INTRASTAT.....	495
I. Algemeen.....	495
II. Aangifteplichtigen, soorten aangiften.....	496
III. Inhoud van de aangifte.....	496
IV. Tijdstip en vorm van aangifte.....	497
V. Bijzondere intrastat-aangifte voor diensten.....	498
AFDELING 3: NIET TOT INDIENING VAN PERIODIEKE AANGIFTE GEHOUDEN BELASTINGPLICHTIGEN.....	499
§ 1. AANGIFTE VAN AANVANG, WIJZIGING EN STOPZETTING VAN WERKZAAMHEID.....	499
§ 2. BIJZONDERE AANGIFTE.....	500
AFDELING 4: SAMENVATTENDE TABEL.....	502
AFDELING 5: BUITENLANDSE (NIET IN BELGIË GEVESTIGDE) BELASTINGPLICHTIGEN.....	503
§ 1. PRINCIPES.....	503
§ 2. ONDERSCHIED TUSSEN VERPLICHTE IDENTIFICATIE, ONTSLAG, ONTHEFFING EN (ON)MOGELIJKHEID TOT IDENTIFICATIE.....	503
I. Verplichting tot identificatie.....	504
A. Eerste geval: algemeen.....	504
B. Tweede geval: btw-entrepot.....	505
II. Ontslag van verplichting tot identificatie.....	505
A. Eerste geval: ontslag ingevolge aard van verrichte handelingen.....	505
B. Tweede geval: ontslag ingevolge bestaan gunstigere regeling.....	506
C. Derde geval: ontslag ingevolge toevallig karakter van verrichte handelingen.....	506
D. Geen ontslag.....	506

III. Ontheffing van verplichting tot identificatie.....	507
IV. Mogelijkheid tot identificatie voor btw-doeleinden in België.....	507
V. Samenvattende tabel en voorbeelden.....	507
§ 3. IDENTIFICATIE MET AANDUIDING VAN AANSPRAKELIJKE VERTEGENWOORDIGER OF VOORAF ERKEND PERSOON.....	508
I. Aansprakelijke vertegenwoordiger.....	509
A. Algemeen.....	509
B. Procedure.....	510
C. Rechten en verplichtingen.....	511
D. Bijzondere factureringsprocedure: indirecte factureringsprocedure, directe factureringsprocedure.....	511
E. Gevolgen voor de handelingen verricht voor de buitenlandse belastingplichtige.....	512
II. Vooraf erkende persoon.....	513
§ 4. IDENTIFICATIE ZONDER AANDUIDING VAN AANSPRAKELIJKE VERTEGENWOORDIGER (RECHTSTREEKSE IDENTIFICATIE).....	515
I. Rechtstreekse identificatie.....	515
II. Aanduiding van lasthebber.....	516
§ 5. REGELING INDIEN BUITENLANDSE BELASTINGPLICHTIGE NIET IS GEÏDENTIFICEERD.....	517
§ 6. TERUGGAAF VAN BELGISCHE BTW.....	517
§ 7. VERPLICHTINGEN VOOR MEDECONTRACTANT.....	518
AFDELING 6: ONE STOP SHOP-REGELING IN HET KADER VAN AFSTANDSVERKOPEN EN B2C-DIENSTEN.....	519
§ 1. INLEIDING.....	519
§ 2. DRIE TYPES VAN EENLOKETAANGIFTE.....	520
I. "OSS"-niet-Unieregeling voor b2c-diensten.....	520
II. "OSS"-Unieregeling.....	521
III. Invoerregeling ("I-OSS").....	522
IV. Land van identificatie.....	523
AFDELING 7: STRAFBEPALINGEN.....	525
§ 1. ADMINISTRATIEVE GELDBOETEN.....	525
I. Niet voldoen van belasting.....	525
II. Onrechtmatige aftrek.....	525
III. Geen of onjuist(e) factuur of stuk.....	525
IV. Onjuiste invoerdocumenten.....	526
V. Andere overtredingen.....	526
VI. Ontoereikende maatstaf.....	527
VII. Onjuiste uitvoerdocumenten.....	527
VIII. Vermindering van boete.....	527
A. Proportionele en niet-proportionele geldboeten.....	527
B. Strafsanctie?.....	528
C. Vermindering of kwijtschelding van boete door minister van Financiën.....	531
§ 2. STRAFRECHTELIJKE SANCTIES.....	532
I. Gevangenisstraf en geldboete.....	532
II. Beroepsverbod.....	532

III. Toepassing gemeen strafrecht.....	533	IV. Stuiting en schorsing.....	562
IV. Hoofdelijkheid, burgerlijke aansprakelijkheid.....	533	A. Onderscheid.....	562
V. Bekendmaking.....	533	B. Stuiting.....	562
VI. Strafprocedure.....	533	C. Schorsing.....	564
HOOFDSTUK XVII. PROCEDURE.....	535	§ 6. ADMINISTRATIEVE-GESCHILLENFASE.....	564
AFDELING 1: ADMINISTRATIEVE FASE.....	536	I. Correctieopgave.....	564
§ 1. CONTROLEMAATREGELEN.....	536	II. Willig hiërarchisch administratief beroep.....	565
I. Bewaarplicht van boeken en stukken.....	536	III. Kwijtschelding van boeten en intresten.....	566
A. Bij te houden boeken en stukken – personen met bewaarplicht.....	536	A. Kwijtschelding van boeten.....	566
B. Bewaartermijn.....	537	B. Kwijtschelding van intresten.....	566
C. Specifieke bewaarplicht nieuwe gebouwen.....	538	C. Betalingsfaciliteiten.....	566
D. Wijze en plaats van bewaren.....	539	D. Onbeperkt uitstel van de invordering van belastingschulden.....	567
II. Voorleggingsplicht (inzagerecht) van boeken en stukken.....	540	IV. Opname in het innings- en invorderingsregister.....	568
A. Algemene principes.....	540	A. Algemeen.....	568
B. Inzagerecht met betrekking tot gegevens op informaticadragers.....	541	B. Voorafgaande verantwoording van de opname in het register.....	568
C. Inzagerecht met behoud van boeken en stukken door de administratie.....	542	C. Innings- en invorderingsbericht.....	569
III. Verschaffen van inlichtingen.....	543	D. Gevolgen van de uitvoerbaarverklaring van het register.....	570
A. Informatieverplichting van eenieder ten aanzien van de administratie.....	543	V. Invordering, voorrechten en hypotheeken, waarborgen, sluiting	
B. Bankgeheim.....	544	onderneming.....	571
IV. Bezoekrecht.....	545	A. Uitvoerend beslag onder derden.....	571
A. Bezoekrecht ten aanzien van lokalen.....	545	B. Bewarend beslag onder derden.....	572
B. Bezoekrecht ten aanzien van vervoermiddelen.....	546	C. Bewarend beslag op goederen.....	572
§ 2. CONTROLETERMIJNEN.....	547	D. Inhouding van tegoeden.....	572
§ 3. BEROEPSGEHEIM.....	547	E. Voorrecht en wettelijke hypotheek.....	573
§ 4. BEWIJSMIDDELEN.....	548	F. Hoofdelijke aansprakelijkheid bestuurders.....	574
I. Bewijsmiddelen van gemeen recht.....	548	VI. Intresten.....	574
A. Principes.....	548	A. Toepassingsgevallen.....	574
B. Boekhouding.....	549	B. Berekeningswijze.....	576
C. Feitelijke vermoedens.....	549	AFDELING 2: GERECHTELIJKE FASE.....	577
D. Wettelijke vermoedens.....	550	§ 1. PROCEDURE VOOR RECHTBANK VAN EERSTE AANLEG.....	577
II. Proces-verbaal.....	552	I. Bevoegdheden.....	577
A. Formele voorwaarden.....	552	II. Wijze van inleiden van fiscaal geschil bij bevoegde rechtbank van eerste	
B. Bewijskracht.....	553	aanleg.....	578
III. Deskundige schatting.....	554	§ 2. PROCEDURE VOOR HET HOF VAN BEROEP.....	578
IV. Ambtshalve aanslag.....	555	§ 3. PROCEDURE VOOR HET HOF VAN CASSATIE.....	579
§ 5. VERJARING.....	556	NASLAGWERKEN.....	580
I. Vordering tot voldoening.....	556		
A. Aanvang verjaringstermijn.....	556		
B. Normale driejarige verjaringstermijn.....	556		
C. Verlengde vierjarige verjaringstermijn.....	557		
D. Verlengde tienjarige verjaringstermijn bij fraude.....	559		
E. De verlengde zevenjarige verjaringstermijn.....	560		
II. Deskundige schatting.....	561		
III. Teruggaaf van belasting.....	561		

HOOFDSTUK I. ALGEMENE INLEIDING. HISTORIEK, WERKING EN KENMERKEN VAN HET BTW-STELSEL

PROF. DR. KENNETH VYNCKE

AKC belastingbeleid kabinet Vincent Van Peteghem
Gastdocent btw en belastingbeleid KU Leuven

PROF. DR. FILIP DEBELVA

Professor fiscaal recht KU Leuven
Advocaat Deloitte Legal – Lawyers
Gastdocent btw Koninklijke Militaire School
Gastdocent fiscaal recht UCLouvain en ELTE

AFDELING 1: HISTORIEK

1. Het huidige btw-stelsel vindt zijn oorsprong in de Franse “taxe unique globale à la production”, ingevoerd in 1937 en aangevuld met een “taxe sur les prestations de services”¹. Het betrof een eenmalige en uniforme belasting op de productie van nijverheidsartikelen, geheven bij de overgang van productie- naar distributiecycclus. Zij verving een rits bestaande belastingen op specifieke commerciële verrichtingen. Doordat geen belasting (meer) werd geheven op de transacties tussen de verschillende bij de productie betrokken actoren, stond de “taxe” neutraal tegenover de lengte van het productieproces. Dat was nieuw. Voordien werden individuele verrichtingen immers belast zonder rekening te houden met hun plaats in het productieproces: hoe meer verrichtingen tijdens het productieproces, hoe meer belasting er werd betaald. Doordat eerder betaalde belasting niet te recupereren viel, werd eenzelfde product of dienst meermaals belast. Men noemt een dergelijk stelsel derhalve ook een “cascadebelasting”.

De neutraliteit van de “taxe à la production”, het evenredige tarief en het in vergelijking met vroeger veralgemeende karakter ervan, blijven herkenbaar in de btw zoals we die vandaag kennen. Toch was de Franse taks geen verbruiksbelasting zoals de huidige btw, integendeel. Bovendien ontbrak een stelsel van gesplitste betaling en aftrek van voorbelasting. Enkel op het einde van het productieproces werd belast, hetgeen het stelsel weliswaar eenvoudig en makkelijk controleerbaar maakte, maar er tegelijk toe leidde dat een beperkt aantal ondernemingen – namelijk zij die afgewerkte producten afleverden – zich onevenredig geïsoleerd voelde. Bovendien moest de fiscus relatief lang op de belasting wachten, namelijk tot op het einde van het productieproces.

2. Om deze redenen, en omdat niet steeds eenduidig uit te maken viel wanneer een product precies het eindstadium van de productie had bereikt, maakte een wet van 1948 de belasting voortaan ook verschuldigd bij de overgang van producten *tijdens* het productieproces². Tegelijkertijd stond de wet echter toe dat de aldus tussentijds betaalde belasting met de eindbelasting zou worden verrekend. Elke belastingplichtige kon de belasting die hij bij de aankoop van producten (input) had betaald, aftrekken van de belasting die hij moest heffen bij de verkoop van producten (output); enkel het saldo moest hij doorstorten aan de fiscus. In 1954 kreeg het Franse stelsel de naam “taxe sur la valeur ajoutée (TVA)”. Nog steeds ging het echter niet om een verbruiksbelasting zoals de huidige btw, want de “TVA” werd enkel geheven op producten en uitsluitend tijdens het productieproces³.

1 C. Gambier, *Les impôts en France*, Paris, Editions Francis Lefebvre, 1989, nr. 1001 en J.-J. Philippe, *La TVA à l'heure européenne*, Paris, Litec, 1993, nrs. 18-21.
2 C. Gambier, *o.c.*, nr. 1001 en J.-J. Philippe, *o.c.*, nr. 26.
3 C. Gambier, *o.c.*, nr. 1002 en J.-J. Philippe, *o.c.*, nr. 30.

3. Ondertussen had de Europese eenmaking een aanvang genomen. In 1952 trad het EGKS-Verdrag in werking⁴, in 1958 het EEG-Verdrag. Artikel 99 van het EEG-Verdrag (nu art. 113 VwEU⁵) gaf de Europese Commissie de volgende opdracht:

“De Commissie onderzoekt op welke wijze de wetgevingen van de verschillende Lid-Staten met betrekking tot de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, met inbegrip van de compensatiemaatregelen welke van toepassing zijn op de handel tussen de Lid-Staten, in het belang van de gemeenschappelijke markt kunnen worden geharmoniseerd. De Commissie dient voorstellen in bij de Raad die met eenparigheid van stemmen besluit, onverminderd de bepalingen van de artikelen 100 en 101.”

In uitvoering van deze opdracht richtte de Commissie drie werkgroepen op, waarvan de eerste de mogelijkheden van harmonisatie van de omzetbelasting binnen de EEG moest onderzoeken. Het concluderende “ABC-rapport”⁶ van 1962 bepleitte harmonisatie van de omzetbelasting door invoering van een belasting over de toegevoegde waarde als algemene verbruiksbelasting⁷. Een belasting over de toegevoegde waarde bestond op dat ogenblik slechts in één lidstaat, Frankrijk, en zoals hierboven uiteengezet was de “TVA” daar dan nog allerminst een verbruiksbelasting. Het voorstel was derhalve gedurfd, maar de Commissie nam het over.

4. In 1967 volgden de Eerste Richtlijn en de Tweede Richtlijn⁸. Die verplichtten de lidstaten ertoe om uiterlijk op 1 januari 1970 hun bestaande omzetbelasting te vervangen door een gemeenschappelijk stelsel van btw waarbij over goederen en diensten een “algemene verbruiksbelasting” wordt geheven die “strikt evenredig is aan de prijs”. Ze definieerden voorts o.m. de levering van goederen, de diensten en de invoer van goederen als belastbare feiten, en bevatten bepalingen over de belastingplicht, de grondslag, de aftrek, de detaxatie van export, de boekhouding enz. De teksten lieten de lidstaten echter vrij om eigen tarieven en vrijstellingen vast te leggen.

Enkel in België en Italië zorgde de invoering van de btw voor grote onrust, zowel bij de belastingplichtigen als bij de overheid. In België gold sinds 1921 een stelsel van met het zegel gelijkgestelde taksen op facturen of omzet. Die taksen werden vooraf betaald. De overheid vreesde dan ook dat omschakeling naar btw een tijdelijk gat in de ontvangsten zou slaan. De

4 EGKS = Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal. Het EGKS-Verdrag is afgelopen in 2002.
5 VwEU = het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, te onderscheiden van VEU = het Verdrag betreffende de Europese Unie.
6 Genoemd naar drie door de eerste werkgroep ingestelde studiegroepen A, B en C. X, *Rapport général des sous-groupes A, B et C créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, Brussel, Europese Commissie, 1962, 165 p. Dit rapport wordt ook het “Jansen-rapport” genoemd, naar de voorzitter van de werkgroep.
7 Tot dezelfde conclusie kwam het zgn. “FFC-rapport” van het in 1960 ingestelde Fiscaal en Financieel Comité. X, *Rapport van het fiscaal en financieel comité*, Brussel, Europese Commissie, 1962, 167 p. Dit rapport wordt ook het “Neumark-rapport” genoemd, naar de voorzitter van het Comité, professor Fritz Neumark.
8 Richtl. Raad nr. 67/227, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, *Pb.* 14 april 1967, afl. 71, 1301, hierna “Eerste Richtlijn”, en Richtl. Raad nr. 67/228, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.* 14 april 1967, afl. 71, 1303, hierna “Tweede Richtlijn”.

belastingplichtigen van hun kant protesteerden tegen de administratieve formaliteiten die ze zouden moeten gaan vervullen en tegen de tariefverhoging die noodzakelijkerwijze gepaard gaat met een omschakeling van een cumulatieve cascadebelasting naar een neutrale btw. Uiteindelijk raakte de btw slechts ingevoerd met ingang van 1 januari 1971⁹. Om het uitstel mogelijk te maken werd in 1969 een Derde Richtlijn aangenomen¹⁰. Voor Italië was nog tweemaal bijkomend uitstel noodzakelijk, met een Vierde Richtlijn (1971) en Vijfde Richtlijn (1972) tot gevolg¹¹.

5. Veruit het belangrijkste was de Zesde Richtlijn, die een veel verdergaande harmonisering doorvoerde dan de Eerste en de Tweede¹², en die ook een financieel doel nastreefde: het vastleggen van een uniforme grondslag om te voorzien in eigen middelen van de Gemeenschappen voortkomende uit de belasting over de toegevoegde waarde¹³. Om die reden bevatte de Zesde Richtlijn, in tegenstelling tot de twee eerste richtlijnen, een gedetailleerde reglementering voor de basisbegrippen en de basismechanismen van de btw. De voornaamste wijziging sindsdien vormt de invoering van een nieuwe belastbare handeling: de “intracommunautaire verwerving van goederen” naar aanleiding van de inwerkingtreding van de eengemaakte interne markt op 1 januari 1993. Die komt hierna aan bod, onder “Werking binnen de Europese Unie” (*infra* nr. 12).

6. De Zesde Richtlijn werd herhaaldelijk en ingrijpend gewijzigd. Daarom werd de tekst herschikt. Daarbij werden de nog toepasselijke bepalingen van de Eerste Richtlijn overgenomen. De inhoud van de artikelen bleef ongewijzigd; alleen de nummering ervan is grondig aangepast. Het resultaat daarvan is een geheel nieuwe Btw-Richtlijn¹⁴, een heldere en rationele presentatie van het vigerend btw-recht. Het zijn hoofdzakelijk de bepalingen van deze Btw-Richtlijn, zoals geïmplementeerd in het Belgische recht en zoals ondertussen gewijzigd, die in dit boek gedetailleerd aan bod komen.

9 Wet 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969, hierna “WBTW”.

10 Richtl.Raad nr. 69/463, 9 december 1969 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in de Lid-Staten, *Pb.L.* 20 december 1969, afl. 320, 34, hierna “Derde Richtlijn”.

11 Richtl.Raad nr. 71/401, 20 december 1971 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in Italië, *Pb.L.* 24 december 1971, afl. 283, 41, hierna “Vierde Richtlijn”, en Richtl.Raad nr. 72/250, 4 juli 1972 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Invoering van de belasting over de toegevoegde waarde in Italië, *Pb.L.* 18 juli 1972, afl. 162, 18, hierna “Vijfde Richtlijn”.

12 Richtl.Raad nr. 77/388, 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, *Pb.L.* 13 juni 1977, afl. 145, 1, hierna “Zesde Richtlijn”.

13 Art. 4 Bestl.Raad nr. 70/243, 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de Lid-Staten door eigen middelen van de Gemeenschappen, *Pb.L.* 28 april 1970, afl. 94, 21-22.

14 Richtl.Raad nr. 2006/112, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1, hierna “Btw-Richtlijn”.

AFDELING 2: WERKING IN VERGELIJKING MET VROEGERE OMZETBELASTINGEN

7. Zoals aangegeven, ligt het voornaamste onderscheid tussen de btw en de voorheen bestaande stelsels van “cascadebelasting” in het mechanisme van *afrek van voorbelasting*, dat belasting op belasting uitsluit. De btw is *niet cumulatief*. Belastingplichtige leveranciers van goederen of diensten moeten weliswaar btw aanrekenen aan hun kopers, maar zolang de goederen of diensten in de productie- en distributiecycclus blijven, recupereren de kopers de betaalde btw wanneer ze zelf doorverkopen. De van hun kopers ontvangen btw dragen ondernemers-belastingplichtigen slechts over aan de fiscus na aftrek van het bedrag dat ze zelf als btw hebben betaald aan hun voorganger in de productie- en distributiecycclus. Terwijl een positief saldo wordt overgedragen aan de fiscus, doet een negatief saldo (meer btw betaald dan geïnd) een recht op teruggaaf ontstaan.

Slechts indien hij een goed of dienst definitief aan de productie- en distributiecycclus onttrekt en voor verbruik bestemt, draagt een koper-eindverbruiker de btw zonder die te kunnen aftrekken. De belasting die op hem rust, is daarbij gelijk aan de som van de belastingen die zijn geheven op de toegevoegde waarde in elke fase van de productie- en distributiecycclus.

VOORBEELD

Een groothandelaar-belastingplichtige verwerft in België smartphones uit Finland:

- Bij de verwerving is de groothandelaar boven op de waarde van de smartphones, 21% Belgische btw verschuldigd. Stel dat de totale waarde van het pakket smartphones 10.000 euro bedraagt, dan drukt er 2.100 euro Belgische btw op dit pakket.

De groothandelaar zal in zijn btw-aangifte de 2.100 euro btw die hij verschuldigd is op zijn aankoop, moeten opnemen. Dit bedrag zal hij aan de fiscus moeten overmaken.

- De groothandelaar verkoopt het pakket smartphones in België aan een kleinhandelaar voor 20.000 euro + 21% btw. Hij ontvangt dus 24.200 euro waarvan 21% of 4.200 euro btw.

De groothandelaar zal via zijn aangifte de 2.100 euro btw die hij betaalde op zijn aankoop, terugvorderen van de fiscus, maar tevens de 4.200 euro btw die hij ontving op zijn verkoop, in zijn aangifte moeten opnemen. Het verschil, namelijk 2.100 euro, zal de groothandelaar aan de fiscus moeten overmaken.

- De kleinhandelaar verkoopt de smartphones in België aan particulieren voor 40.000 euro + 21% btw. Hij ontvangt in totaal dus 48.400 euro waarvan 21% of 8.400 euro btw.

De kleinhandelaar zal via zijn aangifte de 4.200 euro btw die hij betaalde op zijn aankoop, terugvorderen van de fiscus, maar tevens de 8.400 euro btw die hij ontving op zijn verkopen, in zijn aangifte moeten opnemen. Het verschil, namelijk 4.200 euro, zal de kleinhandelaar aan de fiscus moeten overmaken.

De Belgische fiscus ontvangt in totaal 8.400 euro btw. Dit bedrag stemt precies overeen met de btw die door de eindverbruikers werd betaald.

8. Meteen worden enkele fundamentele eigenschappen van het btw-stelsel duidelijk:

– Btw is een *verbruiksbelasting*:

Niet het inkomen of het vermogen en evenmin het productief *ge*-bruik worden belast, doch enkel het *ver*-bruik, in de zin van consumptief eindverbruik. Verbruiker is hij die (eventueel op termijn) het goed teniet doet gaan, hij die het goed of de dienst definitief aan het economisch leven onttrekt. Goederen die niet tenietgaan en dus niet “verbruikt” worden, zoals beleggingsgoud, zouden niet met btw mogen worden bezwaard.

Volgens de Btw-Richtlijn is de btw bovendien een *algemene* verbruiksbelasting. Dit betekent dat de btw in principe alle verbruiksuitgaven moet treffen (en enkel die). Bepaalde uitgaven worden echter uitdrukkelijk vrijgesteld.

– Btw is *neutraal*, althans zolang het goed in de productie- en distributiecycclus blijft¹⁵:

- Neutraliteit ten aanzien van de onderscheiden fasen in het productie- en distributieproces: uit welke fasen dit proces bestaat, en hoe deze fasen belast worden (*cf.* eventuele verschillen in tarief toepasselijk op onderscheiden fasen), heeft geen invloed op de hoogte van de eindbelasting.
- Neutraliteit ten aanzien van de lengte van het productie- en distributieproces: het aantal schakels heeft geen impact op de omvang van de eindbelasting.
- Neutraliteit ten aanzien van grensoverschrijding: dit is geen gevolg van het niet-cumulatief karakter van de btw en de aftrek van voorbelasting, maar wordt daardoor wel mogelijk gemaakt. Dit komt hierna aan bod, onder “Werking in de internationale sfeer” (*infra* nr. 11).

De theoretische neutraliteit moet wel enigszins worden genuanceerd, aangezien er voor een belastingplichtige heel wat tijd kan verlopen tussen de betaling van de btw op input-, en de ontvangst van de btw op outputhandelingen, terwijl ook de administratieve kosten niet te onderschatten zijn. Toch stelt men vast dat de meeste rechtszaken over belastingplicht individuen en ondernemingen betreffen die een kwalificatie als belastingplichtige wensen, maar niet krijgen van de fiscus. Ook deze situatie, die vanzelfsprekend te verklaren valt vanuit de omstandigheid dat enkel belastingplichtigen recht hebben op aftrek van voorbelasting, bevreedt in een context van neutraliteit. Voorts kan de btw op de gemaakte kosten (ook wel aangeduid als “voorbelasting”) niet altijd volledig worden gec recupereerd. De btw-wetgeving voorziet immers in een aantal gevallen waarin de btw-aftrek wordt beperkt (bv. de btw op autokosten) of zelfs volledig wordt uitgesloten (bv. de btw op hotel- en restaurantkosten). In dit geval is de btw dus niet neutraal.

¹⁵ Zie in dit verband ook de International VAT/GST Guidelines die zijn uitgebracht door de OESO: www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm.

– De leveranciers innen tijdens de productie- en distributiecycclus weliswaar belasting en storten die – periodiek – door aan de overheid, maar ze dragen de belasting niet. De belasting wordt volledig gedragen door de eindverbruikers. Toch zijn het naar btw-recht de leveranciers die “belastingplichtigen” worden genoemd, en niet de eindverbruikers.

9. Vergelijken we nu de werking van de btw met de voordien geldende stelsels van cascadebelasting, zoals de met het zegel gelijkgestelde taksen in België.



VOORBEELD

Laten we als voorbeeld de verkoop van een digitale projector nemen. De productie daarvan kost een fabrikant 1.000 euro. De fabrikant verkoopt dit product voor 1.500 euro aan een groothandelaar en realiseert daarbij dus een winst van 500 euro. De groothandelaar verkoopt op zijn beurt het product met dezelfde winstmarge door aan een kleinhandelaar. De kleinhandelaar verkoopt de projector uiteindelijk aan een consument voor 3.000 euro en realiseert daarbij dus een winst van 1.000 euro. De implicatie van de omzetbelasting (in dit voorbeeld 21%) op deze verkoop ziet er in vergelijking met de btw (ook weer *a rato* van 21%) als volgt uit:

Tabel 1.

	Omzetbelasting	Btw
1. Verkoop grondstoffen		
• Kostprijs	0	0
• Aftrek van voorbelasting	–	0
• Aankoopwaarde	0	0
• Winstmarge	1.000	1.000
• Verkoopwaarde	1.000	1.000
• Aangerekende belasting	210	210
• Verkoopprijs	1.210	1.210
• Betaalde belasting	210	210 – 0 = 210
2. Verkoop afgewerkt product		
• Kostprijs	1.210	1.210
• Aftrek van voorbelasting	–	– 210
• Aankoopwaarde	1.210	1.000
• Winstmarge	500	500
• Verkoopwaarde	1.710	1.500
• Aangerekende belasting	359	315
• Verkoopprijs	2.069	1.815
• Betaalde belasting	359	315 – 210 = 105

	Omzetbelasting	Btw
3. Verkoop groothandelaar		
• Kostprijs	2.069	1.815
• Aftrek van voorbelasting	–	– 315
• Aankoopwaarde	2.069	1.500
• Winstmarge	500	500
• Verkoopwaarde	2.569	2.000
• Aangerekende belasting	539	420
• Verkoopprijs	3.108	2.420
• Betaalde belasting	539	420 – 315 = 105
4. Verkoop kleinhandelaar		
• Kostprijs	3.108	2.420
• Aftrek van voorbelasting	–	– 420
• Aankoopwaarde	3.108	2.000
• Winstmarge	1.000	1.000
• Verkoopwaarde	4.108	3.000
• Aangerekende belasting	863	630
• Verkoopprijs	4.971	3.630
• Betaalde belasting	863	630 – 420 = 210
Totaal betaalde belasting	1.971	630
	(65,7% van 3.000 euro)	(21% van 3.000 euro)

Uit het voorbeeld moge voldoende blijken dat pre-btw-stelsels van cascadebelasting gewichtige nadelen vertonen. Omdat een mechanisme van aftrek van voorbelasting ontbreekt, moet een ondernemer-belastingplichtige de door hem betaalde belasting als een element van de kostprijs beschouwen. Die kostprijs kan opnieuw worden belast, zodat belasting op belasting wordt geheven. Aldus drukt de belasting niet alleen op het consumptief, maar ook op het productief gebruik. Bovendien wordt de belastingheffing ondoorzichtig. Dit maakt ze ongeschikt voor grensoverschrijdende transacties (en vandaar het belang van een geharmoniseerde omzetbelasting binnen de Europese Unie).

AFDELING 3: WERKING IN DE INTERNATIONALE SFEER

.....

10. De Europese regelgever heeft de btw-tarieven in de verschillende lidstaten niet (volledig) geharmoniseerd, terwijl er vanzelfsprekend al helemaal geen overeenstemming bestaat tussen de tarieven die binnen Europa worden gehanteerd en de tarieven die in derde landen worden toegepast.

Deze verscheidenheid aan tarieven doet de volgende fundamentele vraag rijzen: welk tarief moet worden toegepast wanneer goederen of diensten vanuit één staat worden geleverd of gepresteerd in een andere staat?

Past men het tarief toe van het *land van oorsprong*, d.i. het land van de leverancier van de goederen of diensten, dan ontstaat er fiscale concurrentie tussen staten. Goederen en diensten uit het buitenland zullen onder dergelijk stelsel om louter fiscale redenen duurder of goedkoper zijn dan binnenlandse goederen en diensten. Verbruikers zullen geneigd zijn om ze aan te kopen in het land met de laagste tarieven. Aangezien de Europese politici en regelgevers dergelijke fiscale concurrentie verwerpen – en het niet onlogisch lijkt dat bij een verbruiksbelasting het tarief van het land van verbruik primeert – wordt geopteerd voor een stelsel van belasting volgens het *land van bestemming*. Het tarief van het land van invoer en/of van verbruik zal aldus primeren.

11. Eenmaal de fundamentele optie voor belasting volgens het land van bestemming genomen, rijst de vraag naar de praktische verwezenlijking van deze optie. Hoe bereiken dat ingevoerde goederen en uit het buitenland geleverde diensten tegen precies hetzelfde tarief worden belast als binnenlandse goederen en diensten?

Detaxatie van de export dringt zich op. Opdat ingevoerde goederen en diensten volledig belastingvrij het land van bestemming zouden kunnen bereiken, moet (a) de export ervan worden vrijgesteld van belasting en (b) de vóór de export geheven btw worden terugbetaald. Belastingsschoon bereiken de goederen en diensten dan het land van bestemming (van verbruik).

Nauwkeurige detaxatie van export was echter niet mogelijk onder een stelsel van met het zegel gelijkgestelde taksen. Onder dergelijk stelsel viel niet, of slechts mits enorme inspanningen, te achterhalen hoeveel taksen er vóór de export precies waren betaald en wie ze had betaald. Bovendien zou er aan veel verschillende belastingplichtigen moeten worden terugbetaald. Om toch tot een vorm van detaxatie van export te komen, werd daarom vaak forfaitair bepaald hoeveel belasting er vóór de export was betaald. Niet zelden werd door overdreven terugbetalingen de export gesubsidieerd.

Ook op dit punt toont de btw zich superieur. Dankzij de aftrek van voorbelasting is bij export precies duidelijk hoeveel belasting reeds werd betaald en kan worden volstaan met de terugbetaling van die belasting aan één enkele belastingplichtige.

AFDELING 4: WERKING BINNEN DE EUROPESE UNIE

12. Tot 31 december 1992 werden grensoverschrijdende leveringen en verrichtingen binnen Europa als invoer-uitvoer beschouwd en vond het hierboven beschreven systeem onverkort toepassing. Dat systeem veronderstelt dat kan worden gecontroleerd of en wanneer een goed of dienst het land van bestemming bereikt. Grenscontroles zijn sinds 1 januari 1993 echter afgeschaft binnen de Europese Unie en een (nagenoeg) volledig vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal wordt gevrijwaard (interne markt).

In die omstandigheden viel grensoverschrijding binnen de Europese Unie niet langer zomaar gelijk te stellen met een invoer of uitvoer naar derde landen. Een nieuw belastbaar feit werd ingevoerd, de “intracommunautaire verwerving van goederen”, waartegenover een “intracommunautaire levering van goederen” staat (zie de grondige bespreking *infra* hoofdstuk VIII). De termen “invoer” en “uitvoer” zijn sindsdien voorbehouden aan transacties met derde landen¹⁶.

13. De verwezenlijking van de interne markt verandert niets aan het principe van belasting volgens het land van bestemming. Alleen voor particulieren en bepaalde (kleinere) belastingplichtigen geldt dit principe binnen de Europese Unie momenteel niet: de impact van hun transacties blijft voldoende beperkt om niet tot fiscale concurrentie tussen de lidstaten te leiden.

14. Het stelsel zoals hierboven beschreven wordt “overgangsregime” genoemd. De bedoeling was om vanaf 1 januari 1997 het zogenaamde “definitief regime” in te voeren. Dan zou toch een veralgemeende belasting naar het tarief van het land van oorsprong gelden, maar zouden de opbrengsten van belasting toekomen aan het land van verbruik. De lidstaten zouden bedragen die ze aan elkaar verschuldigd zijn, verrekenen via een stelsel van “clearing” en periodiek het saldo overdragen. Dit stelsel vereist vanzelfsprekend een vergaande harmonisatie van de btw-tarieven, een goede organisatie, een groot vertrouwen tussen de lidstaten en de bereidheid tot aanvaarding van een beperkte vorm van fiscale concurrentie.

Het definitief stelsel is nog steeds niet ingevoerd en de Europese Commissie heeft ondertussen de hoop laten varen dat het “definitief regime” gebaseerd op het land van oorsprong er ooit komt. De Commissie erkent echter de tekortkomingen van het “overgangsregime” en werkt daarom aan een alternatief definitief stelsel gebaseerd op het land van verbruik¹⁷.

16 Richtl. Raad nr. 91/680, 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG, *Pb.L.* 31 december 1991, afl. 376, 1.

17 Zie in dit verband de werkzaamheden van de Europese Commissie omtrent het “Definitive VAT regime for cross-border trade” in het kader van het “Action Plan on VAT”: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en.

15. Hoewel er thans geen sprake is van een “definitief” btw-stelsel met een belasting in het land van bestemming, is er wel een geleidelijke transitie naar een dergelijk stelsel. Voor goederentransacties tussen belastingplichtigen wordt dit in feite gerealiseerd door een belasting van de intracommunautaire verwerving (zie *infra* hoofdstuk VIII). Voor transacties met niet-belastingplichtige afnemers is sinds 1 juli 2021 in beginsel steeds btw van de lidstaat van de afnemer van toepassing (zie *infra* hoofdstuk IV, afdeling 4, § 3, VI, inzake intracommunautaire afstandsverkopen van goederen). Ook voor diensten is er een duidelijke beweging aan de gang met het oog op een belastingheffing in het land van verbruik. Tot 31 december 2009 gold bij diensten als algemene regel dat zij werden belast daar waar de dienstverrichter was gevestigd. Daarnaast golden echter heel wat uitzonderingen waardoor een reeks welomschreven diensten reeds *de facto* werden belast waar de dienstontvanger was gevestigd. Sinds 1 januari 2010 is het bestemmingsbeginsel nu ook *de jure* de algemene regel voor diensten verricht aan belastingplichtigen. Opvallend is wel dat onder het nieuwe stelsel het oorsprongsbeginsel, ondanks een reeks belangrijke uitzonderingen (waaronder de regeling voor elektronische diensten die wel worden belast in het land van de klant), nog steeds de algemene regel is gebleven voor diensten verricht aan niet-belastingplichtigen (zie de grondige bespreking *infra* hoofdstuk V, afdeling 4).

AFDELING 5: TERMINOLOGIE

16. “Btw” staat voor “belasting over de toegevoegde waarde”. De btw is echter geen belasting over de *toegevoegde* waarde, maar over de hele waarde, of beter: over de hele prijs¹⁸. Wel is het zo dat dankzij de aftrek van voorbelasting in elk stadium van de productie- en distributiecyclus slechts btw aan de fiscus wordt afgedragen over de toegevoegde waarde of marge die in dat stadium is gerealiseerd. Voor tweedehandsgoederen bestaat er een aparte regeling van heffing van btw over de winstmarge (*infra* nr. 565).

Hoger bleek ook reeds dat “belastingplichtige” in het btw-recht een niet-gebruikelijke invulling krijgt, aangezien de btw-belastingplichtige de belasting wel int en doorstort, maar niet economisch draagt.

18 In die zin art. 1, 2e lid Btw-Richtlijn. Zie uitgebreider omtrent hetgeen in afdelingen 5 en 6 aan bod komt, de schitterende bijdrage van I. Claeys-Bouuaert, “Over juiste woorden en correct uitgedrukte gedachten in het stelsel van de BTW” in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1984, 71-86.

AFDELING 6: VERGELIJKING MET ANDERE BELASTINGEN

17. De btw verschilt wezenlijk van andere belastingen, zoals de *personenbelasting*, een belasting op het wereldwijd inkomen van een rijksinwoner, of de *vennootschapsbelasting*, een belasting op het wereldwijd inkomen van een binnenlandse vennootschap. Personen- en vennootschapsbelasting maken deel uit van de *inkomstenbelastingen*.

Inkomstenbelastingen zijn *directe* belastingen, terwijl btw een *indirecte* belasting is. Het indirecte karakter van de btw is dubbel. Vanuit economisch oogpunt wordt deze belasting niet gedragen door de producent – ook al int die de btw en stort hij het geïnde geld door aan de fiscus (“voldoet” hij m.a.w. de belasting) –, maar wel door de consument, de eindverbruiker. Vanuit fiscaal-administratief oogpunt wordt de belasting niet voor een bepaalde periode geheven, maar wordt zij punctueel opeisbaar, telkens als een belastbare handeling wordt gesteld. Inkomstenbelastingen hebben tot doel de inkomsten of het vermogen van de belastingplichtige te treffen, in tegenstelling tot btw die de besteding ervan wil raken. Met andere woorden: directe belastingen hebben de “verrijking” tot voorwerp en btw het “verteer” ervan.

Merk tevens de specifieke verschillen tussen de personenbelasting en de btw op. Enerzijds is de btw een zakelijke belasting in plaats van een persoonlijke. Zij houdt met andere woorden geen rekening met de persoonlijke situatie van de belastingplichtige, bijvoorbeeld met het aantal kinderen ten laste. Anderzijds wordt de btw gekenmerkt door een evenredig in plaats van een progressief tarief.

18. De btw vertoont echter ook opvallende verschillen met andere indirecte belastingen. Allereerst zijn er de *registratie- en successierechten*. Deze worden geheven op specifieke contracten of eigendomsoverdrachten, in tegenstelling tot de btw die in de regel alle handelingen van belastingplichtigen belast. Bovendien wordt de btw geheven op de prijs van de goederen of diensten, veeleer dan op de waarde ervan.

Vervolgens zijn er de *douane- en accijnsrechten*. Achter deze belastingen gaat een andere filosofie schuil. Ook worden douanerechten enkel geheven bij de invoer van goederen, terwijl de btw een ruimer toepassingsgebied kent. Accijnzen zijn weliswaar verbruiksbelastingen, maar ze beogen niet alle verbruikshandelingen. Ze maken bijgevolg geen *algemene* verbruiksbelasting uit zoals de btw. Voor douane- en accijnsrechten bestaat ook geen mechanisme van aftrek van voorbelasting.

Tot slot waren er de *met het zegel gelijkgestelde taksen*. Zij onderscheiden niet tussen productief en consumptief gebruik, aangezien ze geen aftrek van voorbelasting mogelijk maken.

AFDELING 7: EUROPESE INSLAG EN RECHTSBRONNEN

19. De historische schets hierboven maakt duidelijk dat het btw-recht zich ontwikkelt in voortdurende interactie tussen het nationale en het supranationale niveau. Inderdaad, het btw-recht is gegroeid als Europees recht, vastgelegd in richtlijnen. Richtlijnen zijn Europese rechtsinstrumenten die de lidstaten binden wat betreft het te bereiken resultaat, maar die hen verder vrij laten om vorm en middelen te kiezen om dit resultaat te bereiken¹⁹ en die hen een termijn voor omzetting toebedelen. Het is van het grootste belang te beseffen dat het Belgische btw-recht een omzetting vormt van Europees recht en ook slechts geldig is voor zover het niet in strijd is met dat Europees recht. Europees recht primeert immers op nationaal recht (“suprematie van het Unierecht”²⁰).

Nationale rechtsonderhorigen die menen dat hun btw-recht of de interpretatie daarvan strijdig is met de Europese btw-richtlijnen, kunnen het Europees recht inroepen voor hun nationale rechter. Aan de richtlijnen kan immers rechtstreekse werking toekomen²¹. Twijfelt de nationale rechter aan de interpretatie van de richtlijnen, dan kan hij het Hof van Justitie van de Europese Unie in Luxemburg een prejudiciële vraag stellen, of moet hij dat doen indien zijn beslissing niet vatbaar is voor hoger beroep²². Uitspraken van het Hof binden nationale rechtscolleges en administraties²³. Er wordt zeer veel gebruikgemaakt van deze procedure, hetgeen ondertussen aanleiding heeft gegeven tot een indrukwekkende hoeveelheid arresten van het Hof van Justitie. Zij maken integraal deel uit van het btw-recht.

20. Ook alle andere elementen van rechtsbescherming naar Europees recht spelen hier ten volle. Zo kan de Europese Commissie een lidstaat die de richtlijnen niet correct of niet tijdig omzet, voor het Hof van Justitie brengen²⁴ en kan een nationale rechtsonderhorige desgevallend zijn lidstaat aansprakelijk stellen voor schending van het gemeenschapsrecht en schadevergoeding eisen²⁵.

Sinds 2008 hanteert de Europese Commissie, naast de formele inbreukprocedure, bestaande uit een ingebrekestelling gevolgd door een met redenen omkleed advies, alvorens de zaak voor het Hof van Justitie wordt gebracht, steeds meer de techniek van de “EU Pilot”²⁶. Het betreft een informele (voorafgaande) procedure waarbij de Commissie probeert om een probleem snel op te lossen via een gestructureerde dialoog met de betrokken lidstaat, wanneer zij een mogelijke overtreding van de Europese wetgeving vaststelt of een klacht ontvangt. De lidstaten mogen dan meer feitelijke of juridische informatie over de kwestie geven en kunnen

19 Art. 288 VwEU.

20 HvJ 15 juli 1964 (Costa/E.N.E.L.), nr. 6/64, *Jur.HvJ* 1964, 1141.

21 HvJ 19 januari 1982 (Ursula Becker), nr. 8/81, *Jur.HvJ* 1982, 53.

22 Art. 267 VwEU.

23 Art. 4, 3e lid VEU.

24 Art. 258 VwEU.

25 Vaste rechtspraak sinds HvJ 19 november 1991 (Francovich en Bonifaci), nrs. C-6/90 en C-9/90, *Jur.HvJ* 1991, I, 5357.

26 https://single-market-scoreboard.ec.europa.eu/enforcement-tools/eu-pilot_en.

zo een formele inbreukprocedure voorkomen. Als de lidstaat het niet eens is met de Commissie of de vermoede inbreuk op de Europese wetgeving niet rechtzet, kan de Commissie een formele inbreukprocedure starten²⁷.

21. Het gemengd supranationaal-nationaal karakter van het btw-recht weerspiegelt zich ook in de bronnenstructuur. Wie dit recht bestudeert, moet zowel Europese als nationale rechtsbronnen raadplegen. Op Europees niveau zijn van belang: het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, de daarop gebaseerde verordeningen, richtlijnen en besluiten, alsook de rechtspraak van het Hof van Justitie. Daarnaast kunnen allerlei vormen van pseudowetgeving relevant zijn, voorbereidende en andere formeel niet-bindende documenten (resoluties, aanbevelingen, mededelingen, speciale rapporten en studies) en rechtsleer. Het internet ontsluit de meeste van deze bronnen²⁸. Nationaal zijn van groot belang: wetgeving (federaal!) met het Btw-Wetboek (hierna “WBTW”)²⁹ en de koninklijke en ministeriële uitvoeringsbesluiten als essentiële componenten; rechtspraak; parlementaire vragen en voorbereidende werken; administratieve richtlijnen en commentaren, in de vorm van aanschrijvingen, beslissingen, berichten, FAQ’s, de Btw-commentaar enz.; voorafgaande beslissingen (zgn. “rulings”). Ook deze zijn elektronisch goed ontsloten³⁰. Ten slotte zorgen meerdere nieuwsbrieven, tijdschriften en boeken voor informatie en duiding.

27 Zie in dit verband het overzicht van de stappen van dergelijke inbreukprocedure: https://commission.europa.eu/law/application-eu-law/implementing-eu-law/infringement-procedure_en.

28 Zie hoofdzakelijk de websites www.eur-lex.europa.eu, www.curia.europa.eu, en www.ec.europa.eu/taxation_customs.

29 Zie vooral de reeds geciteerde wet 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969 en de wet van 28 december 1992 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, *BS* 31 december 1992 (ed. 1).

30 Zie vooral de website www.fisconetplus.be en daarnaast de websites www.staatsblad.be, www.juportal.be, www.just.fgov.be, www.dekamer.be, www.senate.be enz.

AFDELING 8: GEHARMONISEERDE BELASTING

22. In de jaren zestig hebben de zes stichtende landen van de Europese Unie ervoor geopteerd om hun nationale omzetbelastingen te harmoniseren via richtlijnen, niet via een verordening. Dit heeft tot gevolg dat de btw-wetgeving in de huidige 27 lidstaten van de Europese Unie op meerdere vlakken verschilt. Een geharmoniseerde belasting ter ondersteuning van een interne markt vereist nochtans in belangrijke mate uniformiteit in de toepassing ervan. Zowel het Hof van Justitie als de Europese Commissie hebben op dit vlak altijd een belangrijke rol gespeeld. Daarenboven is het instrumentarium om harmonisatie te bereiken, in de loop van de jaren sterk uitgebreid.

23. Sinds 1977 bestaat er op Europees niveau een raadgevend orgaan inzake btw, genaamd het “Btw-Comité”³¹. Het Comité is samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Europese Commissie. Dit orgaan beoogt een nauwe samenwerking tussen de lidstaten en de Commissie tot stand te brengen en hierdoor de gecoördineerde toepassing van de bepalingen van de Btw-Richtlijn te bevorderen³². Het Comité is actief in de volgende gevallen:

- Het Btw-Comité moet in een aantal door de Btw-Richtlijn bepaalde gevallen *op voorhand worden geraadpleegd* door de lidstaten alvorens zij gebruikmaken van een optie geboden door die richtlijn (zgn. “consultations”), bv. bij de toepassing van de regeling inzake de btw-eenheid (*infra* hoofdstuk III, afdeling 3, § 8)³³.
- Het Btw-Comité moet in een aantal door de Btw-Richtlijn bepaalde gevallen *in kennis worden gesteld* door de lidstaten zodra zij bepaalde maatregelen hebben genomen (zgn. “notifications”), bv. bij de toepassing van de normale waarde bij handelingen tussen nauw verbonden partijen (*infra* hoofdstuk IX, afdeling 3, § 1, III) of bij de toepassing van verlegging van heffing in een reeks specifieke gevallen (*infra* hoofdstuk XV, afdeling 7)³⁴.
- Het Btw-Comité onderzoekt ook vragen van de Europese Commissie en van de lidstaten omtrent de toepassing van de bepalingen van de Btw-Richtlijn. Na afloop van de discussie kan het Comité beslissen om richtlijnen te publiceren omtrent het behandelde probleem (zgn. “guidelines”). Deze richtlijnen weerspiegelen de zienswijze van de leden van het Comité. Het betreft geen officiële interpretatie van het btw-recht en niet noodzakelijk de mening van de Commissie. De richtlijnen zijn juridisch niet bindend voor de lidstaten noch voor de Commissie, maar hebben wel een hoge gezaghebbende waarde. Er wordt bijvoorbeeld sporadisch naar verwezen in de conclusies opgesteld door de advocaten-generaal bij het Hof van Justitie³⁵. Bovendien is een aantal richtlijnen intussen neergelegd in

31 Art. 398 Btw-Richtlijn.

32 Achtenvijftigste overweging considerans Btw-Richtlijn.

33 Art. 11 Btw-Richtlijn.

34 Art. 80, 199 en 199bis Btw-Richtlijn.

35 Bv. Concl. Adv. Gen. E. Sharpston, 5 maart 2015 (Fast Bunkering Klaipe da), nr. C-526/13, www.curia.europa.eu, r.o. 51.

een Btw-Verordening³⁶, waardoor zij alsnog juridisch bindend zijn gemaakt. Sinds 2011 moeten de Europese Btw-Richtlijn en het Belgisch Btw-Wetboek dan ook worden gelezen samen met de Btw-Verordening. Een verordening heeft immers een algemene strekking, is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat³⁷.

Steeds meer documentatie van de activiteiten van het Btw-Comité is online beschikbaar, waaronder alle richtlijnen sinds de oprichting van het Comité³⁸.

24. Naast de richtlijnen van het Btw-Comité vaardigt de Europese Commissie ook eigen richtlijnen uit (zgn. “explanatory notes”). De eerste richtlijnen werden gepubliceerd in 2011 naar aanleiding van de nieuwe factureringsregels (*infra* hoofdstuk XVI, afdeling 2, § 3)³⁹. Dergelijke richtlijnen bieden praktische en informele toelichting ter bevordering van een geharmoniseerde toepassing van het btw-recht, maar zijn wederom juridisch niet bindend voor de lidstaten.

25. In 2012 heeft de Europese Commissie twee deskundigengroepen opgericht. De zgn. “VAT Expert Group” (“VEG”) verleent advies bij de opstelling van wetgevingshandelingen en andere beleidsinitiatieven op het gebied van de btw, en verschaft inzichten betreffende de praktische tenuitvoerlegging ervan⁴⁰. Het zgn. “EU VAT Forum” brengt belanghebbenden en belastingadministraties samen om te bespreken op welke manier de toepassing van de btw-wetgeving kan worden verbeterd in de praktijk⁴¹. Het EU VAT Forum is intussen niet langer actief, en zijn taken en missie zijn verdergezet in de schoot van de zgn. “Group on the Future of VAT (GFV)” en de VAT Expert Group⁴².

26. In 2013 heeft de Europese Commissie een proefproject opgestart waardoor belastingplichtigen over de mogelijkheid beschikken om rechtszekerheid te verkrijgen omtrent de btw-behandeling van complexe grensoverschrijdende handelingen (zgn. “VAT Cross Border Rulings”). Het proefproject is al meermaals verlengd. Reeds 18 lidstaten, waaronder België, nemen deel aan dit project. Een ruling kan enkel worden bekomen in de mate dat de betrokken lidstaten deelnemen aan het project. De afgeleverde rulings zijn online raadpleegbaar⁴³.

27. Btw is een geharmoniseerde belasting en dat heeft belangrijke gevolgen voor de soevereiniteit van de lidstaten inzake de handhaving of invoering van andere (indirecte) belastingen, rechten en heffingen. Enerzijds zijn de lidstaten bij het omzetten van de Btw-Richtlijn verplicht om hun tot dan geldende omzetbelasting aan te passen of op te heffen (ook in België

36 Uitvoeringsverord. Raad (EU) nr. 282/2011, 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking), *Pb.L.* 23 maart 2011, afl. 77, 1, hierna “Btw-Verordening”. De Btw-Verordening is herhaaldelijk gewijzigd naar aanleiding van nieuwe wetgeving, zoals o.m. in het kader van de invoering van het nieuwe e-commerce-stelsel inzake afstandsverkoop en b2c-diensten op 1 juli 2021.

37 Art. 288 VwEU.

38 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

39 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/commission-guidelines_en.

40 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-expert-group_en.

41 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-forum_en.

42 https://taxation-customs.ec.europa.eu/group-future-vat_en.

43 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-cross-border-rulings-cbr_en.

was dit het geval⁴⁴). Anderzijds beschikken de lidstaten niet langer over de mogelijkheid om belastingen, rechten of heffingen in te voeren die het karakter van een omzetbelasting bezitten. De herinvoering van een gelijkaardige omzetbelasting op goederen en diensten zou immers de verwezenlijking van de doelstelling om een interne markt in te stellen, ondermijnen⁴⁵.

Het Hof van Justitie heeft nader omschreven wat de wezenlijke kenmerken van de btw zijn. Ondanks enkele redactionele verschillen blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat er vier van die kenmerken zijn⁴⁶:

- 1) De belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten.
- 2) Het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt.
- 3) De heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging.
- 4) De belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.

Een belasting is slechts gelijkaardig aan de btw indien aan al deze kenmerken is voldaan. De Btw-Richtlijn bepaalt uitdrukkelijk dat belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede accijnzen en registratierechten, niet het karakter van een omzetbelasting hebben⁴⁷.

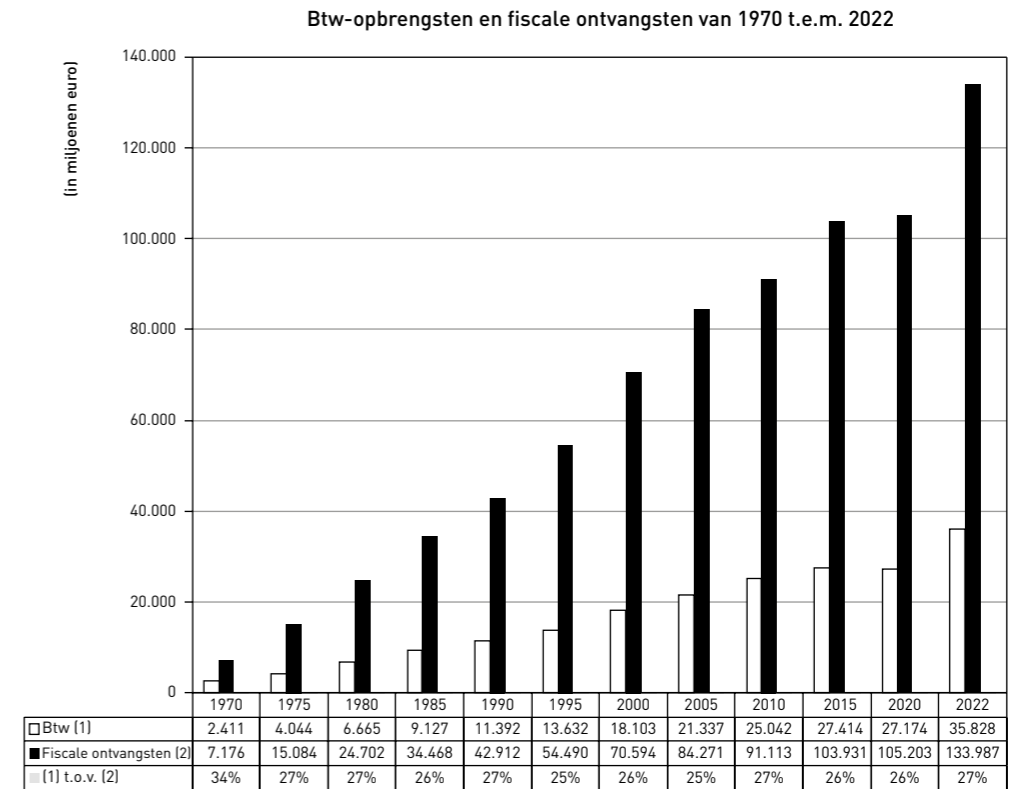
In dit kader kan enkel worden vastgesteld dat de lidstaten, in tegenstelling tot wat vaak wordt gedacht, nog steeds over een aanzienlijke beleidsvrijheid beschikken om omzetbelastingen te heffen, wat ook blijkt uit rechtspraak van het Hof van Justitie.

44 Het WBTW heeft de vroegere omzetbelasting afgeschaft met ingang van 1 januari 1971.
 45 Vierde overweging considerans Btw-Richtlijn.
 46 HvJ 3 oktober 2006 (Banca Popolare di Cremona), nr. C-475/03, *Jur.HvJ* 2006, I, 9373.
 47 Art. 401 Btw-Richtlijn.

AFDELING 9: OPBRENGST EN VERDELING

28. Het belang van de btw is vanuit fiscaal oogpunt moeilijk te overschatten. Zij is veruit de belangrijkste indirecte belasting en levert tevens een aanzienlijke bijdrage tot de fiscale ontvangsten van de federale overheid. De verschillende overheden van ons land gebruiken deze middelen om maatschappelijke behoeften te bevredigen.

Figuur 1.

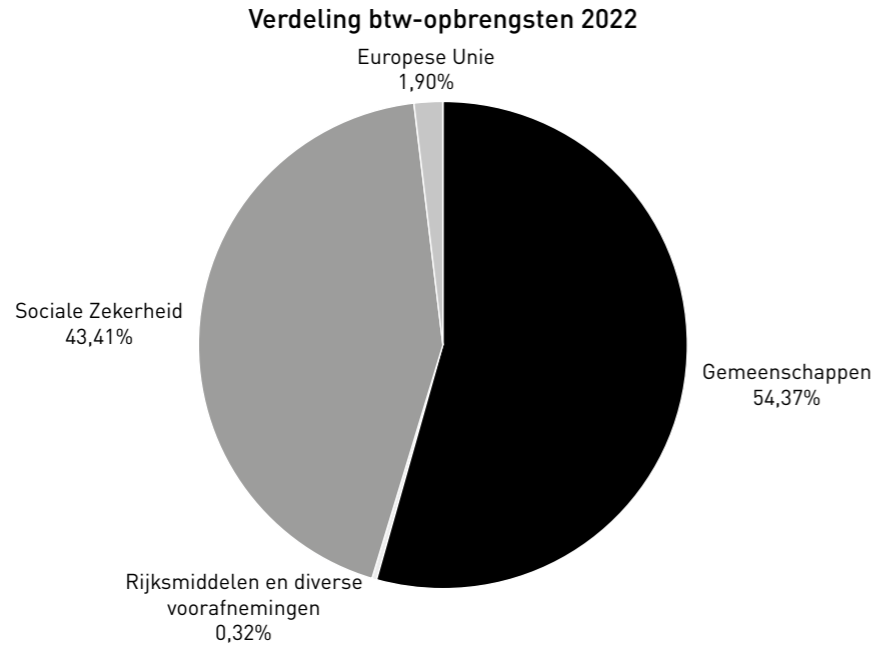


Bron: Belgische federaal geïnde (niet-)fiscale ontvangsten, De grote lijnen van de totale fiscale ontvangsten, website FOD Financiën

Deze grafiek weerspiegelt de evolutie van de btw-opbrengsten en de fiscale ontvangsten van 1970 tot en met 2022. Wanneer we ze nader bekijken, springen drie zaken meteen in het oog. Allereerst valt op dat de fiscale ontvangsten van de overheid sterk zijn toegenomen. Vervolgens stellen we vast dat de btw-opbrengsten een belangrijk deel uitmaken van de fiscale ontvangsten. Tot slot zien we dat het belang van die opbrengsten in de loop van de tijd ongeveer gelijk is gebleven.

29. De volgende grafiek geeft de verdeling van de btw-opbrengsten weer voor 2022.

Figuur 2.



Bron: Belgische federaal geïnde (niet-)fiscale ontvangsten, Voorafnemingen volgens aard, volgens administratie en volgens bestemming: realisaties, website FOD Financiën

Ook hier vallen meteen weer een aantal zaken op. Zo lopen alle verschillende overheidsniveaus met een deel van de taart weg. Vooral het grote aandeel van de gemeenschappen en het kleine aandeel van de Europese Unie springen in het oog. Op federaal niveau stellen we dan weer vast dat het merendeel van de middelen wordt aangewend voor de financiering van de sociale zekerheid.

AFDELING 10: MISBRUIK

§ 1. EUROPESE ONTWIKKELINGEN

30. Ook inzake btw heeft de belastingplichtige het recht om de minst belaste weg te volgen. Volgens rechtspraak van het Hof van Justitie mogen btw-plichtigen hun activiteiten zodanig structureren dat de omvang van hun belastingschuld beperkt blijft. Wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, verplicht de Btw-Richtlijn hem niet de transactie te kiezen waarvoor de hoogste btw is verschuldigd⁴⁸.

Deze vrijheid bestaat echter slechts voor zover er geen sprake is van misbruik, in welk geval de belastingplichtige geen beroep kan doen op het Europees recht. Het Europees recht mag immers niet zo ruim worden toegepast dat het misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het Europees recht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen. Dit beginsel van het verbod van misbruik geldt ook op het gebied van de btw. De bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik is immers een doelstelling die door de Btw-Richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd⁴⁹.

Om tot misbruik te besluiten moet er volgens het Hof voldaan zijn aan twee voorwaarden⁵⁰:

- 1) Dankzij de betrokken transacties wordt een belastingvoordeel toegekend in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Btw-Richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel (zgn. “objectieve test”).
- 2) Uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (zgn. “subjectieve test”).

Het is de taak van de nationale rechter om in een concreet geval te beoordelen of aan de bovenstaande voorwaarden is voldaan⁵¹.

Het Hof besloot dat wanneer een misbruik is vastgesteld, de in het kader daarvan verrichte handelingen zo moeten worden gedefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de handelingen die dit misbruik vormen. Bijgevolg moet ten onrechte afgetrokken input-btw worden terugbetaald aan de Schatkist en ten onrechte betaalde out-

⁴⁸ HvJ 21 februari 2006 (Halifax), nr. C-255/02, *Jur.HvJ* 2006, I, 1609, r.o. 73.

⁴⁹ HvJ 21 februari 2006 (Halifax), nr. C-255/02, *Jur.HvJ* 2006, I, 1609, r.o. 68-71.

⁵⁰ HvJ 21 februari 2006 (Halifax), nr. C-255/02, *Jur.HvJ* 2006, I, 1609, r.o. 74-75. De antimisbruiktest gehanteerd door het Hof van Justitie inzake btw is afkomstig uit het arrest *Emsland Stärke*: HvJ 14 december 2000 (Emsland-Stärke), nr. C-110/99, *Jur.HvJ* 2000, I, 11569. Zie voor een uitgebreide bespreking van deze voorwaarden: L. De Broe, *International tax planning and prevention of abuse*, Doctoral Series, Amsterdam, IBFD, 2008, 751-798; R. De la Feria, “Prohibition of abuse of (Community) law: The creation of a new general principle of EC Law through tax”, *CML Rev.* 2008, 45, 395- 441.

⁵¹ HvJ 21 februari 2006 (Halifax), nr. C-255/02, *Jur.HvJ* 2006, I, 1609, r.o. 76.

put-btw worden teruggegeven aan de belastingplichtige. Boetes kunnen enkel bij belastingontduiking, niet bij belastingontwijking, die immers niet expliciet wordt bestraft.

31. Pas in 2006 heeft het Hof van Justitie voor het eerst de btw-gevolgen van handelingen verricht met het uitsluitend doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel, beoordeeld in het baanbrekende arrest *Halifax*, waarvan de voornaamste conclusies hierboven zijn uiteengezet. In latere rechtspraak heeft het Hof de bovenstaande doctrine verder ingevuld.

In het arrest *Part Service* verduidelijkt het Hof dat er sprake is van misbruik wanneer de verkrijging van een belastingvoordeel het *wezenlijke* doel van de betrokken handeling of handelingen is⁵². Met andere woorden: het volstaat niet dat ook een ander doel dan het fiscale doel aanwezig is om te ontsnappen aan de kwalificatie van misbruik.

Uit de arresten *RBS Deutschland* en *Weald Leasing* blijkt dan weer dat btw-optimalisatiestructuren gebaseerd op verschillen in de btw-wetgeving tussen de lidstaten, wegens gebrek aan harmonisatie, of op verschillende mogelijkheden geboden door de Btw-Richtlijn zelf, geen misbruik vormen⁵³. Het Hof bevestigt opnieuw dat een belastingplichtige in de regel vrij is om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten.

In het arrest *Paul Newey* geeft het Hof een antwoord op de belangrijke vraag of contractuele bepalingen doorslaggevend zijn voor de toepassing van de btw, met andere woorden in welke mate zij tegenstelbaar zijn aan de Btw-administratie in geval van controle⁵⁴. Het Hof verduidelijkt dat aan contractuele bepalingen kan worden voorbijgegaan wanneer blijkt dat zij niet de economische en commerciële realiteit weergeven, maar een zuiver kunstmatige constructie vormen die geen verband met de economische realiteit houdt en alleen bedoeld is om een belastingvoordeel te verkrijgen.

Uit al deze ontwikkelingen in de rechtspraak van het Hof kan worden afgeleid dat het verbod van misbruik met enige omzichtigheid moet worden toegepast. Het is een belangrijk instrument in handen van de overheid om misbruik te bestrijden, maar geen allesomvattend redmiddel.

.....

§ 2. IMPLEMENTATIE EN TOEPASSING IN BELGIË

32. De programmawet van 27 december 2005⁵⁵ implementeerde voor het eerst een algemene antimisbruikbepaling in het WBTW. Het wetsartikel, naar het voorbeeld van bepalingen

52 HvJ 21 februari 2008 (*Part Service*), nr. C-425/06, *Jur.HvJ* 2008, I, 897.

53 HvJ 22 december 2010 (*RBS Deutschland Holding*), nr. C-277/09, *Jur.HvJ* 2010, I, 13805 en HvJ 22 december 2010 (*Weald Leasing*), nr. C-103/09, *Jur.HvJ* 2010, I, 13589.

54 HvJ 20 juni 2013 (*Paul Newey*), nr. C-653/11, www.curia.europa.eu.

55 Programmawet 27 december 2005, *BS* 30 december 2005 (ed. 2).

inzake inkomstenbelastingen, registratie- en successierechten, beoogde handelingen te bestrijden die uitsluitend bestonden om via juridische constructies belastingen te ontwijken⁵⁶. Het gaf de administratie de mogelijkheid om na te gaan of de verschuldigde of aftrekbare belasting steunde op een normale juridische kwalificatie, gegeven aan de handeling die tot stand kwam tussen de partijen. Toch wou de wetgever het recht van de belastingplichtige om de minst belaste weg te kiezen niet ontnemen.

Gevolgen van dergelijke antimisbruikbepalingen blijken moeilijk in te schatten. Zo leidde de bepaling in de inkomstenbelastingen tot controverse in de rechtsleer en uiteenlopende rechtspraak. Ook het tijdstip van invoering van de btw-bepaling was op zijn minst opmerkelijk. Voor het Hof van Justitie waren immers meerdere zaken over antimisbruik hangende (*supra* nr. 31). De conclusie van de advocaat-generaal in *Halifax* was al bekend en leek niet geheel conform met de voorgestelde wetsbepaling. Ook de Raad van State stelde zich vragen omtrent het tijdstip van invoering en merkte op dat de bepaling, letterlijk overgenomen uit het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, geenszins was aangepast aan de zeer specifieke btw-context.

Art. 1, § 10
WBTW

De uitspraak van het Hof in *Halifax* deed de vraag rijzen naar een aanpassing van het WBTW⁵⁷. De wetgever koos voor zekerheid en implementeerde een nieuwe algemene antimisbruikbepaling voor btw⁵⁸, ditmaal naar Europees model. Ook de nieuwe bepaling beoogt mechanismen van belastingontwijking te bestrijden. Zij wil geen afbreuk doen aan het beginsel van de keuze van de minst belaste weg, maar er wel grenzen aan stellen in lijn met de rechtspraak van het Hof van Justitie.

33. In een circulaire van 24 augustus 2006 geeft de Btw-administratie haar zienswijze over de antimisbruikbepaling weer, onder verwijzing naar de principes ontwikkeld door het Hof van Justitie⁵⁹. De volgende situaties worden ter illustratie aangemerkt als misbruik:

- Wanneer een ondernemer diensten (studies, analyses, adviezen enz.) bestemt voor zijn in België gevestigde inrichting, laat bestellen en betalen vanuit een van zijn buiten België gelegen inrichtingen en de dienstverrichter verzoekt om de facturen te richten aan een vaste inrichting in het buitenland, om te vermijden dat een bedrag aan belasting moet worden betaald dat niet of slechts gedeeltelijk in aftrek kan worden gebracht (misbruik van de regels inzake de plaatsbepaling van de handelingen: *infra* nr. 375).
- Wanneer een ondernemer, die handelingen verricht bedoeld in artikel 44, § 3, 4° tot 10° WBTW (vrijgestelde handelingen met een negatieve weerslag op het bedrag van voorbelasting dat in aftrek kan worden gebracht), zijn facturen uitreikt aan een gediensstige tussenpersoon gevestigd buiten de Unie teneinde een hoger recht op aftrek te kunnen genieten, terwijl

56 *Cf.* art. 344, § 1 WIB 1992; art. 18, § 2 W.Reg. en art. 106, 2e lid W.Succ., en inmiddels ook overgenomen in de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

57 Sommige auteurs betogen overigens dat een codificatie van antimisbruik als algemeen beginsel van Unierecht niet noodzakelijk is: L. De Broe, "The Belgian Rule against Abusive Practices in VAT Matters" in L. Hinnekens en P. Hinnekens (eds.), *A vision of Taxes within and outside European Borders*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, 111-149, wat intussen ook is bevestigd door rechtspraak van het Hof van Justitie: HvJ 22 november 2017 (*Cussens e.a.*), nr. C-251/16, www.curia.europa.eu, r.o. 26-33.

58 Programmawet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006 (ed. 2).

59 Circ. nr. 14, 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be.

tussen de eigenlijke afnemer van de handelingen gevestigd in de Unie en de tussenpersoon die handelt onder de voorwaarden van artikelen 13 en 20 WBTW de vrijstelling van artikel 44 WBTW van toepassing zou zijn (misbruik van art. 45, § 1, 4° WBTW: *infra* nr. 650).

- Wanneer een openbaar lichaam (bv. een gemeente) ten voordele van een derde (bv. een autonoom gemeentebedrijf) een overeenkomst inzake financieringshuur met betrekking tot gebouwen afsluit in de zin van artikel 44, § 3, 2°, b WBTW en het koninklijk besluit nr. 30, waarbij de laatstgenoemde het gebouw onmiddellijk weer in huur geeft aan het openbaar lichaam. De handeling inzake financieringshuur werd opgezet, niet om de oprichting van een gebouw te financieren, maar om de voorfinanciering te vermijden van de btw met betrekking tot de oprichting van een gebouw dat reeds van bij de aanvang is bestemd om door de leasinggever zelf te worden gebruikt voor zijn eigen handelingen als niet-belastingplichtige zonder recht op aftrek.

Een vooruitfacturering of een vooruitbetaling die hoofdzakelijk een fiscaal voordeel nastreeft – wat nogal eens durft te gebeuren naar aanleiding van een btw-verhoging – kan ook kwalificeren als misbruik. Om het voortijdig of overdreven karakter van de facturering of incassering te bepalen, moet een vergelijking worden gemaakt met de voorafgaande persoonlijke handelwijze van de betrokken belastingplichtige leverancier of dienstverrichter of, in voorkomend geval, met de gebruikelijke handelwijze in de sector, daarbij rekening houdend met eventuele specifieke omstandigheden⁶⁰.

De Btw-administratie heeft zich ook uitgesproken over de zgn. “loftstructuren”: wanneer de verkoper van een “oud gebouw” de verkoop ervan (onder het stelsel van het registratierecht) combineert met een belangrijke renovatie of een afbraak en heropbouw van dat gebouw via een afzonderlijke aanneming, zijn de twee overeenkomsten “ondeelbaar” met elkaar “verbonden”. Dat kan ook het geval zijn wanneer de verkoper en de aannemer twee afzonderlijke ondernemingen zijn. In feite beogen de partijen de levering van een afgewerkte woning. Volgens de Btw-administratie moet dan op het geheel 21% btw worden betaald⁶¹.

Ondanks het belang van de antimisbruikbepaling voor de Btw-administratie zijn tot op heden weinig Belgische rechtszaken bekend waarin deze bepaling wordt toegepast⁶².

.....

60 Besliss. nr. E.T. 119.556, 16 december 2010, www.fisconetplus.be. Zie ook HvJ 21 februari 2006 (BUPA Hospitals en Goldsborough Developments), nr. C-419/02, *Jur.HvJ* 2006, I, 1685: vooruitbetalingen van een forfaitair bedrag dat is betaald voor goederen die algemeen zijn omschreven op een lijst die te allen tijde met wederzijds goedvinden van de koper en de verkoper kan worden gewijzigd en aan de hand waarvan de koper de artikelen eventueel zal kunnen kiezen, op basis van een overeenkomst die hij te allen tijde eenzijdig kan opzeggen onder terugvordering van alle nog niet benutte vooruitbetalingen, vallen niet binnen de werkingssfeer van de btw.

61 Besliss. nr. E.T. 120.125, 13 mei 2014, www.fisconetplus.be. Zie ook HvJ 19 november 2009 (Don Bosco Onroerend Goed), nr. C-461/08, *Jur.HvJ* 2009, I, 11079: de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, betreft, vanuit het oogpunt van de btw, één handeling, die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd.

62 Bv. Gent 24 september 2013, *Fiscoloog* 2014, afl. 1388, 11 over de btw-aftrek m.b.t. een zeiljacht gekocht door een vennootschap en gebruikt door de zaakvoerder voor een wereldreis; en Cass. 29 januari 2021, *Fiscoloog* 2021, afl. 1697, 12 over de voortijdige facturatie van nog uit te voeren werken om van de toepassing van een tijdelijk verlaagd btw-tarief te kunnen genieten.

AFDELING 11: ESSENTIALIA

.....

34. Uit het voorgaande laten zich de volgende essentialia distilleren:

- Btw-recht is historisch gegroeid als Europees recht, geïmplementeerd in de lidstaten van de Europese Unie; de interactie tussen nationaal en supranationaal recht leidt tot een eigen bronnenstructuur en een additionele rechtsbescherming gebaseerd op de suprematie van het Europees recht.
- Btw is een algemene verbruiksbelasting, niet geheven over de toegevoegde waarde, maar over de gehele prijs van een goed of dienst.
- Btw wordt enkel door belastingplichtigen geheven en in aftrek gebracht.
- Btw wordt niet gedragen door belastingplichtigen, maar door eindverbruikers.
- Btw is niet cumulatief en wordt in fracties afgedragen; aftrek van voorbelasting maakt btw neutraal ten aanzien van de onderscheiden fasen in de productie- en distributiecycclus en van de lengte van die cyclus; dit is een grote verbetering ten opzichte van de voorheen bestaande stelsels van cascadebelasting.
- De neutraliteit en transparantie van het btw-stelsel maakt detaxatie van export mogelijk; in een internationale context primeert belasting volgens het tarief van het land van bestemming (vrijstelling van uitvoer en teruggaaf van vóór uitvoer betaalde btw).
- Na het wegvallen van de grenscontroles binnen de Europese Unie is een vierde belastbare handeling ingevoerd: intracommunautaire verwerving van goederen; de andere belastbare handelingen zijn levering van goederen, diensten en invoer van goederen.

In de hiernavolgende hoofdstukken wordt ingegaan op het toepassingsgebied van het btw-recht: geografisch (waar geldt dit recht?), personeel (wie is belastingplichtige?) en materieel (welke zijn de belastbare handelingen?).