

Fiscaal bulletin Vandewinckele

Actuele voorinformatie

SYNOPSIS

Nationale en internationale bepalingen Belgisch Staatsblad
(van 30 april tot 13 mei 2007) 3

NATIONALE EN INTERNATIONALE BEPALINGEN

De Belgische regelgeving van de btw-eenheid vergeleken met
de niet-geharmoniseerde regels in de Europese Unie
en de dertien Lidstaten 4

Eindredactie: Chantal Demoor, e-mail: chantal.demoor@wkb.be

Fiscaal Bulletin Vandewinckele is een uitgave van Kluwer – www.kluwer.be

Het **Fiscaal Bulletin** vormt een onderdeel van de **Fiscale dossiers Vandewinckele** en wordt niet afzonderlijk verkocht.

Verantwoordelijke uitgever: Kristian Vanderwaeren
Ragheno Business Park, Motstraat 30, B-2800 Mechelen

Kluwer Klantenservice: tel. 0800 40 300 (gratis oproep), +32 15 78 76 00 (vanuit het buitenland),
fax 0800 17 529, e-mail: info@kluwer.be

© 2007 Wolters Kluwer Belgium NV

Behoudens de uitdrukkelijke bij wet bepaalde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, op welke wijze ook, zonder de uitdrukkelijke voorafgaande en schriftelijke toestemming van de uitgever.

SYNOPSIS

Nationale en internationale bepalingen
Belgisch Staatsblad (van 30 april tot 13 mei 2007)

Wetgeving

Officiële berichten

Arbitragehof

NATIONALE EN INTERNATIONALE BEPALINGEN

De Belgische regelgeving van de btw-eenheid vergeleken met de niet-geharmoniseerde regels in de Europese Unie en dertien Lidstaten

De laatste jaren kampen ondernemingen binnen de Europese Unie met een alsmaar groter wordende internationale concurrentie. Ondernemingen uit alle economische sectoren worden verplicht om hun kernactiviteiten en hun ondersteunende diensten te optimaliseren.

Eén van de strategieën die hierbij gevolgd wordt is de uitbesteding en de centralisatie van bepaalde arbeidsintensieve functies. Daardoor kunnen ondernemingsgroepen van aanzienlijke schaalvoordelen genieten en zich toespitsen op hun kernactiviteiten¹.

Bij uitbesteding en/of centralisatie binnen een groep van ondernemingen vormt het btw-stelsel vaak een hinderpaal. Het vooruitzicht van bijkomende btw-lasten en/of een complexere administratie zorgt er voor dat een groep van ondernemingen soms besluit niet over te gaan tot uitbesteding en/of centralisatie.

In dit verband kan de btw-eenheid een oplossing bieden. De btw-eenheid laat namelijk toe dat groepsondernemingen die juridisch zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch verbonden, voor btw-doeleinden als één belastingplichtige worden beschouwd. Het vormen van een btw-eenheid heeft onder andere tot doel het administratieve beheer te vereenvoudigen en te rationaliseren².

¹ Studie «Off-shoring in the FS Industry, Risk & Rewards», PwC/Economist Intelligence Unit (EIU), juli 2005.

² KB nr. 55 van 9 maart 2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen, Verslag aan de Koning, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* op 15 maart 2007, bl. 13787. Deze conclusie bleek ook uit de door PricewaterhouseCoopers uitgevoerde studie voor de Europese Commissie «Study to increase the understanding of the economic effects of the VAT exemption for financial and insurance services» onder leiding van Ine Lejeune, zie http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm

Verscheidene Lidstaten hebben het nut van de btw-eenheid ingezien en het stelsel ingevoerd. Met ingang vanaf 1 april 2007 en de invoering van de btw-eenheid treedt België alvast binnen tot die groep. België is de veertiende Lidstaat van de Europese Unie die de btw-eenheid invoert. Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Hongarije, Ierland, Italië, Nederland, Oostenrijk, Roemenië, het Verenigd Koninkrijk en Zweden hadden de regelgeving reeds geïmplementeerd. Op 1 januari 2008 zal ook in Spanje de btw-eenheid bestaan.

De invoering van de btw-eenheid in combinatie met het stelsel van de notionele interstaftrek is een adequaat middel om de competitiviteit en toekomst van België als dynamische kenniseconomie binnen de Europese Unie te verzekeren.

Om het nut en de effectiviteit van de btw-eenheid na te gaan schetsen we in dit artikel eerst kort de inhoud van het begrip btw-eenheid. Vervolgens gaan we dieper in op de redenen waarom verschillende Lidstaten en ook België hebben geopteerd voor de introductie van de btw-eenheid. Hierna bespreken we de toepassingsmodaliteiten ervan in verschillende Lidstaten. De door PricewaterhouseCoopers ontwikkelde Europese benchmark van «best practices» inzake de btw-eenheid wordt gebruikt om het Belgische stelsel te toetsen. Het is niet de bedoeling om een uitvoerige beschrijving te geven van de toepasselijke regels in België, maar veeleer de Belgische wetgeving in het licht te plaatsen van de Europese regels en de regels die andere Lidstaten toepassen. Daarnaast willen we de lezer een kort inzicht verschaffen in het anti-misbruikkader voor de btw-eenheid en halen we enkele toekomstperspectieven aan.

1. Het begrip btw-eenheid

1.1 Btw-eenheid

De btw-eenheid bestaat uit personen, die als één belastingplichtige worden aangemerkt, als deze binnen het grondgebied van een Lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn³.

³ In de literatuur wordt de btw-eenheid eveneens omschreven als fiscale eenheid of met de Engelstalige term VAT Group.

De btw-eenheid is een zelfstandig btw-begrip onafhankelijk van andere takken van het recht (zoals vb. vennootschapsrecht, vennootschapsbelastingen). Alle regels inzake btw, zowel gebaseerd op de (nationale) btw-wetgeving als de direct werkende bepalingen van de Europese wetgeving en de rechtspraak van het Hof van Justitie (recht op aftrek, anti-misbruikbepalingen, verplichtingen, enz.) zijn van toepassing op de btw-eenheid als belastingplichtige die in de plaats treedt van de individuele leden van de btw-eenheid⁴.

1.2 Europese wetgeving

Op Europees niveau wordt reeds enkele decennia voorzien in de mogelijkheid om de btw-eenheid te implementeren in de nationale wetgeving.

In 1967 werd de keuzemogelijkheid opgenomen in de Tweede Richtlijn van 11 april 1967⁵, vervolgens overgenomen in de Zesde Btw-richtlijn van 17 mei 1977⁶, alsook in de huidige Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006⁷.

Voorafgaand aan de introductie van het begrip in de Europese wetgeving had Nederland na de invoering van de fabrikantenbelasting reeds het concept van de fiscale eenheid ontwikkeld per 1 januari 1934. Bij de implementatie van de Zesde Btw-richtlijn, heeft Nederland per 1 januari 1979 de fiscale eenheid in haar wetgeving opgenomen. Ook Duitsland kende reeds het concept van 'Organschaft' wat nauw aanleunt bij het begrip van de btw-eenheid vóór de implementatie van de Zesde Btw-richtlijn.

Artikel 11, eerste lid van de Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 (oud artikel 4, lid 4 van de Zesde Btw-richtlijn) biedt de Lidstaten de mogelijkheid om op hun grondgebied gevestigde personen die in juridisch opzicht onafhankelijk, maar op financieel, economisch en organisatorisch gebied nauw met elkaar verbonden zijn, als één belastingplichtige te beschouwen.

⁴ KB nr. 55 van 9 maart 2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen, Verslag aan de Koning, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* op 15 maart 2007, bl. 13787.

⁵ Bijlage 1, art. 2, § 4, Richtlijn Raad E.G. nr. 67/228, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting (Tweede Btw-richtlijn).

⁶ Art. 4, § 4, Richtlijn Raad E.G. nr. 77/388, 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting (Zesde Btw-richtlijn).

⁷ Art. 11, § 1 Richtlijn 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting.

In tegenstelling tot onder meer de vrijstellingsbepalingen en het concept van de kostendelende vereniging zijn Lidstaten niet verplicht het stelsel van de btw-eenheid te implementeren⁸.

De Richtlijn 2006/112/EG bevat – overigens terecht – geen verdere specifieke regels voor de behandeling van deze bijzondere belastingplichtige, die bestaat uit de groepering van meerdere belastingplichtigen. Alle rechten en verplichtingen inzake btw zijn ook op dit soort belastingplichtige onverminderd toepasselijk. Lidstaten hebben hiervan gebruik gemaakt om de praktische modaliteiten zelf vorm te geven.

Het tweede lid van artikel 11 van de Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 geeft de Lidstaten de bevoegdheid maatregelen op te leggen om belastingfraude en -ontwijking tengevolge van de btw-eenheid te vermijden. Enkele Lidstaten, waaronder België, hebben van deze mogelijkheid gebruikt gemaakt om een specifieke anti-misbruikbepaling in te voeren. Hier wordt verder in het artikel nader op ingegaan.

1.3 Belgische wetgeving

In 1992 verscheen het begrip btw-eenheid voor het eerst in de Belgische btw-wetgeving⁹.

Het artikel 4, § 2 van het Belgische Btw-Wetboek legt de basis voor de Belgische btw-eenheid en stipuleert :

«De Koning kan, in de gevallen en volgens de regels die Hij bepaalt, de in België gevestigde personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor de toepassing van dit Wetboek als één belastingplichtige aanmerken.»

De Koning maakte echter nooit gebruik van de toegekende bevoegdheid om de btw-eenheid effectief in te voeren.

⁸ Art. 132(1)(f) 1 Richtlijn 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting.

⁹ Art. 5, Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het wetboek der registratie, hypotheek- en griffierechten, *Parl. St.* Kamer 1992-93, nr. 684/1, 153.

Op 15 maart 2007 verscheen het Koninklijk Besluit nr. 55, met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen, in het *Belgisch Staatsblad*. Hierin worden de algemene toepassingsvoorwaarden en specifiekere bepalingen (onder meer start en einde van de btw-eenheid, beëindiging en toetreding tot de btw-eenheid) omschreven. Op 1 april 2007 is het besluit in werking getreden.

Inmiddels zijn ook een aantal wijzigingen aan het Btw-Wetboek en de uitvoeringsbesluiten aangebracht. Bovendien zitten er administratieve aanschrijvingen met praktische regels in de pijplijn¹⁰.

2. Het belang van de introductie van een btw-eenheid

2.1 Belang vanuit ondernemingsperspectief

De btw-eenheid biedt normaal gezien een vereenvoudiging voor alle ondernemingen die er deel van uitmaken. Er vinden geen leveringen meer plaats tussen de leden van de btw-eenheid. Hierdoor zijn de vaak ingewikkelde btw-regels niet meer van toepassing zijn en kunnen aldus ook niet langer fouten gemaakt worden. Er moet ook niet langer met of zonder btw gefactureerd worden.

In de mate dat er niet langer btw op leveringen tussen leden van de btw-eenheid wordt aangerekend, wordt ook de voorfinanciering van btw vermeden en kan de btw die in sommige gevallen toch een kost betekent (bv. als de aangerekende btw niet kan worden afgetrokken) wegvallen.

Verder moet er slechts één btw-aangifte ingediend worden voor alle leden. Dit kan leiden tot een aanzienlijke administratieve vereenvoudiging. In de mate dat btw-tegoeden en terugaafposities op groepsniveau tegen elkaar afgezet kunnen worden, kan wegens verminderde kasstromen ook een kostenbesparing gerealiseerd worden¹¹.

¹⁰ Op 27 april 2007 werd het ontwerp van de Programmawet gestemd door de Senaat (B.S. 8 mei 2007, bl. 25153).

¹¹ Gebaseerd op de door PricewaterhouseCoopers uitgevoerde studie voor de Europese Commissie «Study to increase the understanding of the economic effects of the VAT exemption for financial and insurance services». Uit de studie bleek dat de btw-eenheid een invloed heeft op de locatie van de financiële diensten spelers. Zie http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm

2.2 Belang voor de overheid

De overheid hoeft maar één btw-aangifte voor de btw-eenheid te verwerken, waardoor meer middelen en mensen vrijkomen bij de fiscale administratie. Voorts kan een btw-controle voor een groep ondernemingen voortaan plaatsvinden op het niveau van (de vertegenwoordiger van) de btw-eenheid die als één btw-plichtige beschouwd wordt.

Aangezien tussen de leden van de btw-eenheid in België geen btw meer dient aangerekend te worden, wordt bovendien btw-fraude tussen deze leden vermeden.

Het grote voordeel voor de overheid is voorts de hoofdelijke aansprakelijkheid van de leden van de btw-eenheid, waardoor de overheid de btw-schulden (o.a. belasting, interesten, geldboeten en kosten) van de btw-eenheid op elk lid afzonderlijk kan verhalen¹².

3. Werkingssfeer van de btw-eenheid binnen de Europese Unie

Zoals reeds gezegd, is de wettelijke basis van de btw-eenheid artikel 11 van de Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 :

«Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde («btw-comité») kan elke Lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze Lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.»

Dit artikel stelt slechts volgende basisvoorwaarden :

- gevestigd in de Lidstaat;
- belastingplichtige;
- financiële link;
- economische link;
- organisatorische link.

¹² Nieuw artikel 51ter ingevoegd in Btw-Wetboek op basis van de wet houdende diverse bepalingen (IV) van 25 april 2007 (B.S. 8 mei 2007, bl. 25103), document nr. 2007/201376.

Niettegenstaande deze algemene definitie, bestaan er verschillen in de specifieke toepassingsvoorwaarden per Lidstaat. De Lidstaten hebben in hun nationale wetgeving de regels uitgewerkt, onder meer inzake de toepassingsvoorwaarden, de aanvang en de stopzetting van de btw-eenheid.

Hierna bespreken we de werkingssfeer van de btw-eenheid in de verschillende Lidstaten van de Europese Unie, en vergelijken het telkens met het stelsel in België. De nadruk zal gelegd worden op het feit dat de btw-eenheid naar Belgisch model gebaseerd is op een «benchmark» van «best practices» van de andere Lidstaten.

3.1 De interpretatie van de basisvoorwaarden

3.1.1 Begrip ‘personen’

De inhoud van het begrip ‘personen’ zoals uiteengezet in de Btw-Richtlijn is voer voor discussie. De Lidstaten interpreteren dit begrip verschillend.

Het merendeel van de Lidstaten verkiest een ruime interpretatie. Zij zien het begrip ‘personen’ ruimer dan het begrip ‘belastingplichtigen’. Op basis hiervan worden zowel de groep bestaande uit volledige, gemengde, gedeeltelijke en vrijgestelde belastingplichtigen, als uit niet-belastingplichtigen (zoals bv. passieve holdings) toegelaten tot een btw-eenheid.

België, Ierland en Oostenrijk sluiten niet-belastingplichtigen uit van de btw-eenheid. Cyprus sluit niet enkel de niet-belastingplichtigen uit, maar eveneens de vrijgestelde belastingplichtigen.

De gedeeltelijke belastingplichtigen kunnen in de meeste Lidstaten, enkel voor hun belastbare activiteit deel, uitmaken van de btw-eenheid.

Sommige Lidstaten leggen bijkomende voorwaarden op. Zo kunnen in Denemarken twee dochterondernemingen slechts toetreden tot een btw-eenheid, als de moederonderneming of een bijhuis van de moederonderneming tot deze btw-eenheid toetreden.

Ons inziens, is het best de interpretatie van het begrip ‘personen’ zo ruim mogelijk te houden. Hierdoor zullen de doelstellingen van de btw-eenheid het best bereikt worden en worden discussies inzake het btw-statuuat van de leden van de btw-eenheid vermeden.

3.1.2 Begrip ‘gevestigd’

De werkings sfeer van het begrip ‘gevestigd’ is gelijkaardig in de verschillende Lidstaten. Enkel gevestigde personen kunnen toetreden tot een btw-eenheid.

Dit heeft tot gevolg dat enkel binnenlandse belastingplichtigen of buitenlandse ondernemingen met een vaste inrichting in de Lidstaat van de btw-eenheid onderdeel kunnen zijn van een btw-eenheid. Buitenlandse belastingplichtigen met enkel een btw-registratie als niet-gevestigde belastingplichtige kunnen echter niet toetreden. Ook België volgt deze interpretatie, net zoals de andere Lidstaten met uitzondering van Italië. Italië laat ook toe dat niet in Italië gevestigde ondernemingen een btw-eenheid vormen.

Nederland en het Verenigd Koninkrijk vormen een uitzondering. Beiden laten een grensoverschrijdende btw-eenheid toe. Indien in Nederland een vaste inrichting onderdeel is van een Nederlandse btw-eenheid, kan ook het hoofdhuis gevestigd in een andere Lidstaat als zodanig opgenomen worden in de btw-eenheid¹³.

Om lid te zijn van een btw-eenheid in het Verenigd Koninkrijk moet het lid er ‘resident’ zijn. Onder het begrip ‘resident’ wordt verstaan, dat een bepaald deel van de feitelijke controle en het management van een bedrijf in het Verenigd Koninkrijk moet plaatsvinden door (een deel van) de directie.

3.1.3 De invulling van de financieel, economische en organisatorische verbondenheid

De meeste Lidstaten hebben deze basisvoorwaarden grondig beschreven in hun nationale wetgeving. De vaststelling is dat de voorwaarden gelijklopend zijn, maar dat de invulling van de praktische regels vaak verschillen.

De *financiële verbondenheid* van de leden wordt vaak vastgesteld aan de hand van het aandeelhouderschap, controleverhoudingen en stemrechten.

In België wordt aan deze voorwaarde in ieder geval voldaan wanneer tussen de leden een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding bestaat in rechte of in feite.

¹³ Beslissing Hoge Raad 14 juni 2002, nr. 35.976

Dit is dus een zeer open voorwaarde die aan de hand van verschillende elementen kan worden aangetoond (niet louter op basis van het aandeelhouderschap).

Oostenrijk vereist een aandeelhouderschap van 75 %, andere Lidstaten slechts 50 %.

Voor de bepaling van de *economische en organisatorische verbondenheid* zijn de leiding en de activiteiten van de leden van de groep bepalende criteria.

In België worden leden als organisatorisch nauw met elkaar verbonden beschouwd indien de leden in rechte of in feite rechtstreeks of onrechtstreeks onder gemeenschappelijke leiding staan, of indien hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in gemeenschappelijk overleg worden georganiseerd, of onder de controlebevoegdheid van één persoon staan.

Ter bepaling van de economische verbondenheid moet men kijken of de werkzaamheden gelijkaardig zijn, of elkaar aanvullen of beïnvloeden of ten behoeve van elkaar worden verricht.

In de Belgische wetgeving werd bovendien een weerlegbaar vermoeden opgenomen : indien een lid van de btw-eenheid een rechtstreekse deelneming heeft van meer dan 50 % in een andere belastingplichtige, wordt verondersteld dat ook de organisatorisch en economische verbondenheid aanwezig is. Dit vermoeden kan echter worden weerlegd, indien men kan aantonen dat zij organisatorisch, economisch of omwille van andere omstandigheden niet met elkaar verbonden zijn of kunnen worden.

De meeste Lidstaten vullen, los van het weerlegbaar vermoeden, de voorwaarden op eenzelfde manier in.

Denemarken is een uitzondering bij de bepaling van bovenstaande voorwaarden. Indien alle leden van de btw-eenheid volledige belastingplichtigen zijn en gevestigd zijn in Denemarken, dan moeten geen bijkomende voorwaarden meer voldaan worden. Indien er ook gemengde belastingplichtigen van de btw-eenheid deel uitmaken, moet er een directe of indirecte controleverhouding van 100 % zijn.

In Finland, Hongarije en Zweden wordt de btw-eenheid enkel toegestaan aan ondernemingen in de financiële sector (gemengde belastingplichtigen).

3.2 *Het optioneel karakter*

De Lidstaten hebben de optie om de btw-eenheid in hun nationale wetgeving op te nemen. In hun nationale wetgeving kunnen zij vervolgens een optie voor de ondernemingen voorzien, zodat de ondernemingen al dan niet zelf kunnen kiezen om een btw-eenheid te vormen. Anderzijds kunnen de Lidstaten eveneens stellen, van zodra de toepassingsvoorwaarden voldaan zijn, dat de ondernemingen verplicht een btw-eenheid moeten vormen.

De meningen van de Lidstaten zijn verdeeld voor wat betreft het optioneel karakter van de btw-eenheid.

Vanuit ondernemingsperspectief is het optioneel karakter het voordeligst, omdat de ondernemingen dan zelf kunnen bepalen of het al dan niet interessant is voor hen om een btw-eenheid te vormen.

België heeft geopteerd voor een dubbele optie. Een btw-eenheid komt slechts tot stand door het uitoefenen van een optie zowel op groepsniveau als op het niveau van elk lid afzonderlijk. De motivatie hiervoor is het ontlasten van ondernemingen die niet over de nodige administratieve en financiële organisatie beschikken. Deze optie is ook erg belangrijk omdat de leden van de btw-eenheid hoofdelijk aansprakelijk zijn voor elkaars btw-schulden; er kan ook een splitsing van de groep worden gepland die haaks zou staan op het idee om een btw-eenheid te vormen.

Eenmaal een btw-eenheid wordt gevormd, bestaat er echter wel een verplichting toe te treden voor een belastingplichtige indien er een rechtstreekse deelnemingsverhouding is van 50 % tussen twee leden (zie hierboven). Men heeft steeds de mogelijkheid het tegenbewijs te leveren¹⁴.

In Oostenrijk, Estland, Duitsland en Nederland moeten ondernemingen verplicht een btw-eenheid vormen van zodra de basisvoorwaarden cumulatief voldaan zijn.

¹⁴ Het tegenbewijs kan geleverd worden, indien men kan aantonen dat men organisatorisch, economisch of omwille van andere omstandigheden niet met elkaar verbonden kan zijn of worden.

3.3 Lidmaatschap van de btw-eenhe(i)den

Ierland en Denemarken laten toe dat men lid is van meer dan één btw-eenheid.

De andere Lidstaten van de Europese Unie voorzien niet in deze mogelijkheid. Ook België volgt de mening van de meerderheid, om de complexiteit hiervan door o.a. de toepassing van verschillende btw-stelsels te voorkomen (bv. de ene btw-eenheid waarvan X lid is, heeft geen recht op aftrek en de andere wel : hoe wordt het recht op aftrek dan gedefinieerd ?).

3.4 Administratieve verplichtingen

Zoals reeds gezegd, verlicht de introductie van de btw-eenheid de administratieve lasten zowel voor de leden als voor de belastingadministratie.

Het merendeel van de Lidstaten, uitgezonderd Estland en Italië, geeft aan de btw-eenheid een btw-nummer. Oostenrijk, Cyprus, Finland, Hongarije, Zweden en het Verenigd Koninkrijk schrappen de individuele btw-nummers van de leden.

In België is het artikel 50 uit het Btw-Wetboek uitgebreid. Elk lid van de btw-eenheid zal een sub-btw-identificatienummer ontvangen. Dit zijn de individuele btw-nummers van de leden die echter behouden blijven en moeten worden gebruikt voor de facturatie aan derden, de jaarlijkse listing en de intracommunautaire opgave. Een gelijkwaardig systeem bestaat in Denemarken, Duitsland, Ierland en Nederland.

De administratieve lasten worden zeker verlicht doordat slechts één btw-aangifte moet worden ingediend voor de btw-eenheid. Nochtans voorziet Spanje dat elke onderneming zijn verrichtingen zal moeten rapporteren. Nederland biedt de keuze om een afzonderlijke btw-aangifte in te dienen per lid of een gemeenschappelijke aangifte voor de btw-eenheid.

Ook België voert een bijkomende regel in ter controle, meer bepaald de verplichting voor de btw-eenheid om de handelingen tussen de leden op te nemen in een jaarlijkse listing¹⁵.

¹⁵ Nieuw art. 53 *quinquies*, tweede lid ingevoegd in het Btw-Wetboek op basis van de Programmawet van 27 april 2007 (B.S. 8 mei 2007, bl. 25153), document nr. 2007/201506.

3.5 Hoofdelijke aansprakelijkheid en btw-controles

In het eerste opzicht lijkt de btw-eenheid enkel voordelen te hebben voor groepen van ondernemingen. Een nadeel is de hoofdelijke aansprakelijkheid die aan de btw-eenheid door veel Lidstaten wordt opgelegd. Voor de belastingadministratie is dit natuurlijk positief, omdat deze de btw-schulden kan verhalen op alle leden van de btw-eenheid. Ook België voorziet deze maatregel in de nationale wetgeving.

Er werd een nieuw artikel 51*ter* ingevoerd in het Belgische Btw-Wetboek : *«De personen die bij toepassing van artikel 4, § 2, als één belastingplichtige worden aangemerkt, zijn ten opzichte van de Staat hoofdelijk gehouden tot de voldoening van de belasting, de intresten, de geldboeten en de kosten die opeisbaar zijn ingevolge de handelingen die betrekking hebben op de periode waarin deze personen als één belastingplichtige worden aangemerkt voor de toepassing van dit Wetboek.»*

Enkel Oostenrijk en Hongarije leggen deze regel niet op. Italië nuanceert de regel door boeten alleen op te leggen aan de «controleerende entiteit» van de btw-eenheid.

Over het niveau waarop de btw-controles uitgevoerd worden bestaat er geen eensgezindheid. Onder meer in Oostenrijk en Ierland vinden btw-controles in principe plaats op groepsniveau.

3.6 Recht op aftrek

Het neutraliteitsbeginsel en het bestemmingsbeginsel zijn ook van toepassing op de btw-eenheid. Voor België wordt gesteld dat de artikelen 45 tot 49 van het Btw-Wetboek alsook de bepalingen in het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling van toepassing zijn op de btw-eenheid. Dit betekent dat, net zoals voor alle andere belastingplichtigen, het recht op aftrek van de btw, op de door derden aan de btw-eenheid geleverde goederen en diensten, zal afhangen van de eindbestemming die de leden eraan geven.

Indien een lid toetreedt tot een btw-eenheid zal het in ieder geval moeten overgaan tot een herziening van de btw geheven van zijn bedrijfsmiddelen, meer bepaald de aan herziening onderworpen onroerende goederen uit hun aard en de zakelijke rechten

waarop de btw oorspronkelijk in aftrek werd genomen¹⁶. Het toetredende lid zal bijgevolg voor deze bedrijfsmiddelen de afgetrokken btw moeten herzien voor de jaren waarvoor de herzieningstermijn nog niet is verstreken.

Evenwel mag op het niveau van de btw-eenheid vervolgens een herziening in haar voordeel worden toegepast; met name wanneer het betreffende bedrijfsmiddel door de btw-eenheid gebruikt wordt ter verwezenlijking van handelingen die recht op aftrek verlenen¹⁷. Deze herziening kan in eenmaal gebeuren, zodat in praktijk de negatieve herziening in hoofde van het toetredende lid gecompenseerd wordt door de positieve herziening in hoofde van de btw-eenheid.

In de meeste Lidstaten wordt voor het bepalen van het recht op aftrek binnen de btw-eenheid zowel een pro rata berekening op groepsniveau als de methode van het werkelijk gebruik binnen de btw-eenheid toegelaten.

4. Btw-eenheid en anti-misbruik

Zoals reeds gezegd, is de wettelijke basis van de btw-eenheid artikel 11 van de Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006.

Naast het eerste lid zoals boven besproken, is er ook een tweede lid van artikel 11 in de Richtlijn 2006/112/EG dat het volgende omvat :

«Een Lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen».

Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie, dat alle maatregelen genomen ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking proportioneel moeten zijn met hun doelstelling¹⁸. Het toepassingsgebied van de bovenvermelde bepaling dient dus beperkt te zijn.

¹⁶ Nieuw art. 10 § 1 eerste lid 5° Koninklijk Besluit nr. 3, ingevoegd in Btw-Wetboek op basis van Programmawet van 27 april 2007 (B.S. 8 mei 2007, bl. 25153), document nr. 2007/201506.

¹⁷ Nieuw art. 10 § 2 tweede streepje Koninklijk Besluit nr. 3, ingevoegd in Btw-Wetboek op basis van Programmawet van 27 april 2007 (B.S. 8 mei 2007, bl. 25153), document nr. 2007/201506.

¹⁸ O.a. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue C-524/04, 13 maart 2007. Verder moet bij de omzetting van deze bepalingen in de Belgische wetgeving de inmiddels vaststaande rechtspraak van het Hof inzake misbruik gerespecteerd worden zoals neergelegd in on-

Veel Lidstaten hebben in hun nationale wetgeving reeds een algemene anti-misbruikbepaling opgenomen. Duitsland¹⁹ en België zijn daar twee voorbeelden van.

Het artikel 1, § 10 van het Belgisch Btw-Wetboek omschrijft de algemene misbruikbepaling als volgt :

«Voor de toepassing van dit Wetboek is er sprake van misbruik wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in dit Wetboek en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben.»

Het voordeel voor de belastingadministraties van een algemene anti-misbruikbepaling is de brede formulering ervan en de niet-beperkende omschrijving van de gevallen van misbruik. Deze anti-misbruikbepaling is dan ook van toepassing op de btw- eenheid.

Ondanks algemene anti-misbruikbepalingen voorziet het Verenigd Koninkrijk in een bijzondere bepaling in het kader van de btw- eenheid²⁰ waar hoofd- of bijhuis transacties gevolgd door doorrekening «als dusdanig» binnen de btw- eenheid onder welbepaalde voorwaarden aanleiding geven tot aanrekening van btw op de doorrekening (via het principe van de verlegging van heffing).

Deze zeer specifieke anti-misbruikbepaling kent echter een zeer beperkt gebruik in de praktijk omdat :

der meer de arresten Gabalfrisa, H.v.J. 21 maart 2000, zaak C-110/98 tot C-147/98, Jurisprudentie 2000, blz. I-01577, randnummer 52; Halifax, H.v.J. 21 februari 2006, zaak C-255/02, Jurisprudentie 2006, blz. I-01609, randnummer 92; Huddersfield, H.v.J. 21 februari 2006, zaak C-223/03, Jurisprudentie 2006, blz. I-01752

¹⁹ Artikel 42, Abgabenordnung

²⁰ Section 43(2A) van de VAT Act 1994 : «A supply made by a member of a group («the supplier») to another member of the group («the UK member») shall not be disregarded under subsection (1)(a) above if (a) it would (if there were no group) be a supply of services falling within Schedule 5 to a person belonging in the United Kingdom; (b) those services are not within any of the descriptions specified in Schedule 9; (c) the supplier has been supplied (whether or not by a person belonging in the United Kingdom) with any services falling within paragraphs 1 to 8 of Schedule 5 which do not fall within any of the descriptions specified in Schedule 9; (d) the supplier belonged outside the United Kingdom when it was supplied with the services mentioned in paragraph (c); and (e) the services so mentioned have been used by the supplier for making the supply to the UK member.»

- het enkel om diensten onder artikel 56 van de Richtlijn 2006/112/EC gaat («intellectuele diensten»);
- het enkel om «bought in» diensten gaat (verkregen van derde partijen door het buitenlandse hoofd- of bijhuis);
- de bepaling enkel toepassing kent wanneer de diensten ontvangen van buitenlands hoofd- of bijhuis «als dusdanig» doorgerekend worden binnen de btw-eenheid;
- de bepaling niet van toepassing is wanneer de diensten in een totaalpakket worden doorgerekend en hun aandeel in het pakket minder dan 5 % uitmaakt.

Ook België heeft naar het voorbeeld van het Verenigd Koninkrijk een nieuw artikel 19*bis* ingevoerd in het Btw-Wetboek naar aanleiding van de invoering van de btw-eenheid :

«Met een dienst verricht onder bezwarende titel wordt eveneens gelijkgesteld, het verstrekken van een dienst zoals bepaald in artikel 21, § 3, 7° door een buiten België gevestigde belastingplichtige voor één van zijn vestigingen die lid is van een buiten België gevestigde belastingplichtige voor één van zijn vestigingen die lid is van een btw-eenheid in België in de zin van artikel 4, § 2.»

De Belgische wetgever wil hiermee vermijden dat het lidmaatschap van een btw-eenheid aanleiding zou geven tot ongerechtvaardigde btw-voordelen en -besparingen.

Hoewel artikel 19*bis* in het Btw-Wetboek wordt opgenomen en aldus steeds van toepassing lijkt te zijn op de vermelde diensten, zal het nieuwe artikel in praktijk enkel worden ingeroepen om belastingontduiking tegen te gaan zoals beschreven in de Memorie van Toelichting en waarbij diensten die in principe onderworpen zijn aan btw ingevolge de werking van de btw-eenheid niet belast zouden worden²¹.

Meer bepaald wil de Belgische wetgever het risico op zogenaamde «channelling» voorkomen. Hierbij wordt onder meer gedacht aan het geval waarbij intellectuele prestaties geleverd door een buiten België gevestigde belastingplichtige via het buitenlands hoofdhuis worden gefactureerd naar haar Belgische vaste inrichting die deze diensten vervolgens zonder btw doorrekent aan andere leden binnen de btw-eenheid in België.

²¹ Parlementaire vraag nr. 15082 van 23 april 2007 van de heer Tommelein, CRABV 51 COM 1285, p.1.

Indien niet de Belgische vaste inrichting maar de andere leden van de btw-eenheid de werkelijke afnemers zijn van de diensten verstrekt door de buiten België gevestigde belastingplichtige, kan inderdaad sprake zijn van een ongerechtvaardigd btw-voordeel. In de mate dat de in België gevestigde leden van de btw-eenheid een beperkt recht op aftrek hebben, vermijden zij in bovengenoemd voorbeeld inderdaad btw die zij hadden opgelopen en slechts gedeeltelijk in aftrek hadden kunnen nemen wanneer zij rechtstreeks door de buiten België gevestigde belastingplichtige werden gefactureerd.

Hoewel de draagwijdte van artikel 19*bis* van het Btw-Wetboek op basis van bovenvermelde Parlementaire vraag enigszins beperkt wordt, is het niet in lijn met de volgens vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie vereiste proportionaliteit en specificiteit van anti-misbruikbepalingen.

In dit verband verwijzen we naar de zaak FCE Bank van het Europese Hof²² waarin wordt gesteld dat een hoofdhuis en zijn vestingen moeten aanzien worden als één belastingplichtige. Bijgevolg kunnen er geen diensten in de zin van de btw plaatsvinden tussen een hoofdhuis en bijhuis. Met andere woorden, de handelingen tussen een hoofdhuis en een bijhuis vallen in principe buiten de werkingsfeer van de btw. Er kan dus sprake zijn van discriminatie indien men lid is van een btw-eenheid.

Eveneens verwijzen we naar een beslissing van de Hoge Raad der Nederlanden, waarbij geen sprake kan zijn van belastbare prestaties tussen een hoofdhuis en een bijhuis²³.

Volgens ons is bovendien de anti-misbruikbepaling van artikel 1, § 10 reeds voldoende om de gevreesde misbruiken aan te pakken. De huidige algemene anti-rechtsmisbruikbepaling inzake btw is ons inziens conform met de hierboven aangehaalde rechtspraak en beantwoordt ook aan het evenredigheidsbeginsel. Anti-rechtsmisbruik in geval van «channelling» van diensten wordt bovendien reeds specifiek beoogd in administratieve aanschrijving nr. 14 van 24 augustus 2006.

Ten slotte dreigt de specifieke anti-misbruikbepaling niet alleen vanuit louter juridisch oogpunt te ver te gaan, maar ook de economische en juridische realiteit te mis-

²² FCE Bank, Arrest van het Hof, zaak C-210/04, 23 maart 2006, www.curia.eu

²³ Beslissing Hoge Raad, 14 juni 2002, nr. 35.976

kennen voor groepen die zich vandaag al internationaal en in België georganiseerd hebben met bijhuizen en hoofdhuisen.

In de mate dat zij geen btw-eenheid in België opzetten zouden zij niet met artikel 19bis van het Btw-Wetboek worden geconfronteerd. Bij een brede toepassing van artikel 19bis van het Btw-Wetboek zouden intellectuele prestaties verricht door een buitenlands hoofdhuis aan zijn bijhuis in België (als lid van een btw-eenheid in België) wel belast worden. Internationaal en in België georganiseerde groepen met bijhuizen en hoofdhuisen zouden in dit geval economische voordelen mislopen en gediscrimineerd worden vanuit btw-oogpunt.

5. Toekomstperspectieven : grensoverschrijdende btw-eenheid

Een ingrijpende, maar door het bedrijfsleven gesmaakte wijziging zou de introductie van de grensoverschrijdende btw-eenheid binnen de Europese Unie zijn.

Het invoeren van een grensoverschrijdende btw-eenheid binnen de Europese Unie zou de concurrentiepositie van de financiële sector alvast kunnen verbeteren²⁴, maar dreigt op Europees niveau voorlopig weinig bijval te genieten²⁵.

Het concept van de grensoverschrijdende btw-eenheid is bovendien reeds geïntroduceerd in Nederland en het Verenigd Koninkrijk (infra 3.2.1).

Het invoeren van een grensoverschrijdende btw-eenheid binnen de Europese Unie zou bovendien de werking van de Interne Markt kunnen bevorderen.

Mogelijk is de huidige territoriale beperking van de btw-eenheid tot het grondgebied van een Lidstaat zelfs niet compatibel met de vrijheid van vestiging zoals bepaald in artikel 43 van het EG Verdrag²⁶. Lidstaten zouden argumenten zoals de doeltreffend-

²⁴ Deze vaststelling bleek uit de door PricewaterhouseCoopers uitgevoerde studie voor de Europese Commissie «Study to increase the understanding of the economic effects of the VAT exemption for financial and insurance services» onder leiding van Ine Lejeune, zie http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm

²⁵ Cross-border VAT grouping has been rejected by the Commission as a solution to the problems associated with VAT and financial and insurance services, Financial VAT Bulletin, PricewaterhouseCoopers, May 2007.

²⁶ 'The Internal Market and VAT : intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups', Ad van Doesum, Herman van Kesteren, Gert-Jan van Norden, EC Tax Review 2007/1, p 34-43. (Ter aanvul-

heid van fiscale controles of de strijd tegen belastingfraude en rechtsmisbruik kunnen aanhalen om de territoriale beperking van een btw-eenheid te rechtvaardigen.

De vraag stelt zich echter of het beperken van de territoriale werking wel een evenredige maatregel is om onder meer belastingfraude en rechtsmisbruik te vermijden.

Aangezien transacties tussen hoofd- en bijhuizen in de Europese Unie buiten het toepassingsgebied van de btw vallen, zou het invoeren van een grensoverschrijdende btw-eenheid er alvast toe leiden dat voortaan ook transacties tussen aparte rechtspersonen gevestigd in verschillende Lidstaten niet langer aan btw zouden onderworpen worden. Derhalve zou het principe van vrijheid van vestiging en non-discriminatie net een argument kunnen zijn om het concept van een grensoverschrijdende btw-eenheid in de Europese Unie in te voeren.

6. Conclusie

Uit bovenstaande analyse blijkt dat, als de Lidstaten willen inspelen op de steeds toenemende globalisering en internationale concurrentie, de introductie van de btw-eenheid voor hun nationale economie een troef is.

Vanaf 1 april 2007 is in België, als veertiende Lidstaat, de regelgeving van de btw-eenheid in werking getreden. De Belgische wetgeving voor de btw-eenheid is gebaseerd op «best practices» uit de andere Lidstaten.

Uit deze analyse blijkt dat er nog geen sprake is van een harmonisatie op Europees niveau, omdat lang niet alle Lidstaten de btw-eenheid hebben ingevoerd en de concrete invulling van voorwaarden uiteenlopend is.

Naar de toekomst zou de introductie van een grensoverschrijdende btw-eenheid positief zijn met het oog de creatie van één Europese markt zonder btw-grenzen.

Het is echter duidelijk dat dit geen project voor de nabije toekomst zal zijn zolang de btw – op de eigen middelen van de Europese Unie na – een ‘nationale’ belasting is.

ling willen wij vermelden dat de auteurs ook werkzaam zijn voor PricewaterhouseCoopers, met uitzondering van de heer V. Norden).

Een positieve eerste stap zou alvast zijn dat de btw-eenheid door iedere Lidstaat verplicht zou moeten worden ingevoerd.

INE LEJEUNE, PRICEWATERHOUSECOOPERS, PARTNER, LEADER GLOBAL INDIRECT TAXES NETWORK²⁷

BART CALUWÉ, PRICEWATERHOUSECOOPERS, SENIOR CONSULTANT

MELISSA DE CRAEMER, PRICEWATERHOUSECOOPERS, CONSULTANT

²⁷ Ine Lejeune was als adviseur actief betrokken in de tot standkoming en invoering van de Belgische btw-eenheid. In dat kader werd in samenwerking met het btw-netwerk van specialisten van PricewaterhouseCoopers in de andere Lidstaten die de btw-eenheid kennen een «best practices» benchmark ontwikkeld.