

Beslissing BTW nr. E.T.127.850 d.d. 30.03.2016

Rechtspersonen handelend als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar van een privaat- of publiekrechtelijke rechtspersoon
Principiële belastingplicht met verplichte btw-identificatie
Btw-eenheid
Plaats van de dienst
Belastbaar feit en tijdstip van opeisbaarheid
Vrijstellingen
Recht op aftrek van voorbelasting
Vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen

I. DUIDING VAN DE PROBLEMATIEK

1. In het verleden liet de administratie aan rechtspersonen die ten aanzien van derden handelden als orgaan (bestuurders, zaakvoerders, vereffenaars, ..., hierna: **bestuurders-rechtspersonen**) van de rechtspersoon die ze vertegenwoordigden, de keuze om zich al dan niet voor de btw te laten identificeren en om de door hun in dit kader verrichte handelingen al dan niet aan de btw te onderwerpen (Beslissing nr. E.T.79.581 van 27.01.1994).

De gemaakte keuze was in principe onherroepelijk en moest gelijktijdig worden toegepast voor alle mandaten die werden uitgeoefend door bestuurders-rechtspersonen. Enkel wanneer kon bewezen worden dat de bedrijfseconomische situatie ingrijpend was veranderd, konden deze rechtspersonen het bevoegde btw-controlekantoor vragen om terug te komen op de gemaakte keuze (Beslissing nr. E.T.118.288 van 27.04.2010).

2. In haar beslissing nr. E.T.125.180 van 20.11.2014 had de administratie dit keuzestelsel, dat formeel werd bekritiseerd door de diensten van de Europese Commissie, opgeheven.

Bij toepassing van deze beslissing worden de bestuurders-rechtspersonen aangemerkt als btw-belastingplichtigen en zijn ze aan de btw onderworpen voor hun handelingen die zij als zodanig verrichten.

Rekening houdend met de talrijke vragen die werden ontvangen en met de door de beoogde personen benodigde tijd om deze wijzigingen in de praktijk te brengen, werd de inwerkingtreding van die opheffing uitgesteld tot 01.06.2016. Deze termijn vergemakkelijkt tevens de indiening van de aanvragen tot vorming van of tot toetreding tot een btw-eenheid ingevolge de opheffing van die keuzemogelijkheid.

3. De betrokken bestuurders-rechtspersonen dienen zich in principe vanaf die datum verplicht als belastingplichtige te laten identificeren voor de in het kader van hun mandaat verrichte diensten.

Als de toepassingsvoorwaarden vervuld zijn, kunnen de bestuurders-rechtspersonen in aanmerking komen voor de vrijstellingen van artikel 44 van het Btw-Wetboek of voor de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen op grond van artikel 56bis van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 19 (zie ook circulaire nr. AAFisc 34/2014 (E.T.123.849) van 25.08.2014).

4. De invoering van de verplichte btw-identificatie voor bestuurders-rechtspersonen vanaf 01.06.2016 stelt een aantal interpretatie- en toepassingsproblemen.

Rekening houdend met deze problemen bestaat het doel van deze beslissing erin om het nieuwe administratieve standpunt te verduidelijken en een oplossing te bieden voor de gestelde problemen.

II. TOEPASSINGSGEBIED VAN DE BTW

5. Bij toepassing van de beslissing nr. E.T.125.180 van 20.11.2014 zullen de rechtspersonen die optreden als:

- bestuurder (al dan niet aandeelhouder of vennoot, statutair of door de algemene vergadering benoemd);
- dagelijks bestuurder of gedelegeerd bestuurder;
- zaakvoerder (al dan niet vennoot, statutair of door de algemene vergadering benoemd), of;
- vereffenaar (statutair of door de algemene vergadering benoemd of gerechtelijk aangesteld),

van een rechtspersoon, vanaf 01.06.2016, niet meer van een keuzestelsel kunnen genieten voor de handelingen die zij als zodanig verrichten.

De beoogde rechtspersonen zijn gehouden zich vanaf die datum voor btw-doeleinden te laten identificeren, tenzij zij reeds zijn geïdentificeerd omwille van andere door hen buiten hun mandaat verrichte activiteiten. De bestuurder-rechtspersoon die nog niet geïdentificeerd was als btw-belastingplichtige voor een werkzaamheid, moet vóór 01.06.2016 het formulier 604A (aanvang van werkzaamheid) indienen bij de bevoegde dienst. De bestuurder-rechtspersoon die reeds als btw-belastingplichtige was geïdentificeerd voor een andere werkzaamheid en die vanaf 01.06.2016 wordt aangemerkt als belastingplichtige voor de handelingen verricht als bestuurder, moet het formulier 604B (wijziging van werkzaamheid) indienen.

6. De opheffing van het keuzestelsel geldt voor de mandaten als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar uitgeoefend in:

- een vennootschap (met rechtspersoonlijkheid) naar privaot of publiek recht;
- andere rechtspersonen naar privaot of publiek recht (vzw's, stichtingen, beroepsorganisaties, openbare instellingen, e.a.).

Het mandaat van een bestuurder-rechtspersoon verleent de bestuurder **een algemene bevoegdheid van het beheer, de controle en de leiding** over de bestuurde vennootschap. Ten aanzien van derden handelt de bestuurder-rechtspersoon als een orgaan van de vennootschap.

Dit is bijvoorbeeld **niet** het geval wat een hoofdgeneesheer in een ziekenhuis betreft van wie de specifieke opdrachten niet kunnen worden aangemerkt als een algemene bevoegdheid van beheer, controle en leiding en die ten aanzien van derden niet wordt aangemerkt als een orgaan van het ziekenhuis.

Als bestuurders-rechtspersonen, naast de gewone uitoefening van hun mandaat, ook nog bijzondere opdrachten vervullen die verder gaan dan die gewone uitoefening, blijven die prestaties, zoals voorheen, onderworpen aan de btw. Er kan onder meer sprake zijn van een bijzondere opdracht als een bestuurder op vraag van de bestuurde rechtspersoon, tegen een bijzondere vergoeding, optreedt als adviseur inzake bedrijfsvoering of voor haar financiële beleggingen (Gedr. St. Senaat, 1992-1993, 578-2, 25-26).

7. Zo heeft de opheffing van het keuzestelsel met ingang van 01.06.2016 bijvoorbeeld tezelfdertijd de opheffing tot gevolg van de tolerantie waarvan **advocaten**, die hun beroep als rechtspersoon uitoefenen, genieten voor de diensten die zij als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar verrichten zoals voorzien bij circulaire nr. 47/2013 (E.T.124.411) van 20.11.2013 en bij beslissing nr. E.T.126.564 van 18.07.2014.

8. Vanaf 01.06.2016 moeten alle bestuurders-rechtspersonen dus in principe **21%** btw aanrekenen over de vergoedingen die ze ontvangen met betrekking tot hun diensten van beheer, controle en leiding. In sommige gevallen kan een vrijstelling van toepassing zijn.

1. Vergoedingen van bestuurders en zaakvoerders

1.1. Het al dan niet bezoldigde karakter van het mandaat

9. De uitoefening door een rechtspersoon van een mandaat als bestuurder of zaakvoerder is een dienst bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 3^o, van het Btw-Wetboek en is in principe aan de btw onderworpen wanneer dit mandaat onder bezwarende titel wordt verricht.

10. Wanneer een bestuurder-rechtspersoon uitsluitend handelingen als bestuurder of zaakvoerder verricht is de vraag of een mandaat kosteloos wordt uitgeoefend een feitenkwestie die geval per geval moet worden beoordeeld. Indien de statuten van de rechtspersoon waarin het betreffende mandaat wordt uitgeoefend voorzien dat elke vergoeding, met inbegrip van tantièmes, is uitgesloten, wordt het mandaat aangemerkt als kosteloos. In dat geval verricht de bestuurder of

zaakvoerder die optreedt via een afzonderlijke rechtspersoon een dienst die niet aan de btw is onderworpen en heeft hij hiervoor niet de hoedanigheid van btw-belastingplichtige en bijgevolg ook geen recht op aftrek.

11. Als daarentegen blijkt dat de bestuurder (of zaakvoerder) -rechtspersoon wordt beloond met vaste of veranderlijke vergoedingen, wordt het mandaat beschouwd als zijnde uitgeoefend onder bezwarende titel. Het feit dat de vergoeding louter bestaat uit tantièmes en afhankelijk is van de resultaatverdeling van de vennootschap waarin het mandaat wordt uitgeoefend, zodat bij een ontoereikend resultaat geen tantièmes worden toegekend, doet hieraan geen afbreuk.

1.2. Btw-regeling

12. De opheffing van het keuzestelsel geldt vanaf 01.06.2016 voor alle vergoedingen die worden toegekend aan de bedoelde rechtspersonen, zowel voor periodieke vergoedingen als voor tantièmes of andere vergoedingen die aan hen worden toegekend. De berekeningswijze, de benaming of de wijze van toekenning (vaste of variabele periodieke vergoedingen, tantièmes, aanwezigheidsvergoedingen, emolumenten) is ter zake niet van belang (Parl. Vr. nr. 3-6 NYSSSENS van 08.08.2003, *Vr. en Antw.* Senaat, 2003-2004, nr. 3-5, blz. 365-366).

1.2.1. Btw-regeling van vergoedingen, andere dan tantièmes

a. Dividenden (voor bestuurders-aandeelhouders of vennoten of zaakvoerders-vennoten)

13. Dividenden vloeien voort uit het louter bezit van een deelneming als investeerder en kunnen volgens het Hof van Justitie van de Europese Unie geen tegenprestatie vormen voor geleverde diensten.

De door de beoogde rechtspersonen ontvangen dividenden zijn dus niet aan de btw onderworpen.

b. Vaste of veranderlijke periodieke vergoedingen

14. Bedoeld zijn de vaste of veranderlijke, prestatiegebonden vergoedingen die in principe van tevoren met de bestuurders of zaakvoerders worden overeengekomen.

Deze vergoedingen hangen af van financiële criteria of van niet-financiële criteria zoals individuele prestaties of het bereiken van bepaalde strategische doelen.

Op de toekenning van deze vergoedingen aan de beoogde rechtspersonen is vanaf 01.06.2016 btw verschuldigd tegen het normale tarief dat thans 21% bedraagt.

c. Aanwezigheidsvergoedingen (zitpenningen)

15. Het is gebruikelijk om bestuurders of zaakvoerders te vergoeden door betaling van aanwezigheidsvergoedingen (zitpenningen) per bijgewoonde vergadering, eventueel beperkt tot een maximum jaarbedrag.

Deze aanwezigheidsvergoedingen (zitpenningen) toegekend aan de beoogde rechtspersonen zijn onderworpen aan de btw tegen het normale tarief dat thans 21% bedraagt.

d. Emolumenten

16. Emolumenten zijn niet-gereguleerde, bijkomende vergoedingen bovenop een aan een mandaat verbonden vergoeding.

Op de toekenning van deze emolumenten is door de beoogde rechtspersonen btw verschuldigd tegen het normale tarief dat thans 21% bedraagt.

1.2.2. Btw-regeling van tantièmes

17. De toekenning van tantièmes aan bestuurders of zaakvoerders is afhankelijk van het bestaan van voldoende voor uitkering vatbare reserves. Tantièmes kunnen enkel worden toegekend door de algemene vergadering, hetzij bij de winstverdeling door de jaarvergadering, hetzij als

tussentijdse tantième door de bijzondere algemene vergadering. In beide gevallen betreft het al gerealiseerde en goedgekeurde resultaten.

Tantièmes zijn dus vaste of veranderlijke bedragen die enkel kunnen worden afgenomen van de te bestemmen winst van vennootschappen. Zij vertegenwoordigen gewoonlijk een bepaald percentage van de totale winst van het boekjaar of van de uitgekeerde winst.

18. Als een rechtspersoon wordt bestuurd door een bestuurder-rechtspersoon of een zaakvoerder-rechtspersoon die met ingang van 01.06.2016 gehouden is om zich voor btw-doeleinden te identificeren, wordt ten aanzien van de diensten verricht door deze bestuurder of zaakvoerder als maatstaf van heffing inzake btw aangemerkt alles wat de dienstverrichter als tegenprestatie voor de verrichte handeling verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie de dienst wordt verstrekt (artikel 26 van het Btw-Wetboek).

Hier moeten ook de aan de bestuurder-rechtspersoon of de zaakvoerder-rechtspersoon uitgekeerde tantièmes worden onder verstaan.

19. Uit de Europese rechtspraak inzake btw volgt dat een dienst enkel belastbaar is als de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie rechtstreeks verband houden (H.v.J., 08.03.1988, C-102/86, Apple and Pear Development Council, r.o. 11 en 12; H.v.J. 03.03.1994, C-16/93, Tolsma, r.o. 14).

20. De vaststelling dat tantièmes noodzakelijk worden afgenomen van de te bestemmen winst van een vennootschap en worden toegekend onder de discretie van de algemene vergadering, of dat hun bedrag forfaitair is vastgesteld en niet in verhouding staat tot de daadwerkelijk geleverde prestaties, doet niets af aan het feit dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de handelingen verricht door deze bestuurder en de vergoeding die hij ontvangt.

De tantième wordt aan de bestuurder-rechtspersoon immers juist om reden van zijn functie en als bijkomende en aansprekende vergoeding voor zijn werkzaamheden van bestuurder uitgekeerd.

21. Zelfs in het geval waarin de partijen geen enkele mogelijkheid hebben om de gedwongen uitvoering van de handelingen van de andere partij te eisen, kan een dergelijk verband bestaan (H.v.J., 17.09.2002, C-498/99, Town and County Factors, r.o. 21).

22. Hieruit volgt dat er een rechtstreekse band bestaat tussen de uitkering van tantièmes en de activiteit uitgeoefend als bestuurder of zaakvoerder van voornoemde vennootschappen, zodat deze tantièmes voor de betreffende bestuurder of zaakvoerder met btw belastbaar zijn, tegen het normale btw-tarief dat thans 21 pct. bedraagt.

2. Vergoedingen van vereffenaars

2.1. Het al dan niet bezoldigde karakter van het mandaat van vereffenaar

23. De vereffenaar kan zelf aandeelhouder of vennoot zijn of een gewezen zaakvoerder of bestuurder, advocaat of cijferberoeper zoals een bedrijfsrevisor, een accountant of een belastingconsulent. De uitoefening door een rechtspersoon van een mandaat als vereffenaar is een dienst bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 3^o, van het Btw-Wetboek en is in principe aan de btw onderworpen wanneer dit mandaat onder bezwarende titel wordt verricht.

Net zoals dit het geval is bij de bestuurders en zaakvoerders is de vraag of een mandaat van de vereffenaar kosteloos wordt uitgeoefend een feitenkwestie.

2.2. Btw-regeling - Omvang en modaliteiten van de vergoeding

24. Alle rechtspersonen die onder bezwarende titel een mandaat als vereffenaar uitoefenen in een rechtspersoon, dienen zich met ingang vanaf 01.06.2016 verplicht te laten identificeren als belastingplichtige en moeten op de hiervoor ontvangen vergoedingen btw aanrekenen tegen het normale tarief dat thans 21% bedraagt.

25. Behoudens andersluidende bepaling heeft de vereffenaar slechts recht op zijn vergoeding bij de beëindiging van zijn mandaat, zijnde bij de sluiting van de vereffening.

Bij vrijwillige ontbinding wordt de sluiting van de vereffening beslist door de algemene vergadering.

Niets belet dat bij de aanstelling van de vereffenaar en de bepaling van de omvang en de modaliteiten van zijn vergoeding uitdrukkelijk wordt voorzien dat de vereffenaar kan vragen dat hij voor zijn prestaties betaald wordt vooraleer de vereffening wordt afgesloten (tussentijdse betalingen).

26. Bij een gerechtelijke ontbinding moet de vereffenaar, vooraleer de vereffening kan worden gesloten, een plan voor de verdeling van de activa onder de verschillende schuldeisers voor akkoord voorleggen aan de bevoegde Rechtbank van Koophandel. In geval van een vereffening die wordt gevorderd door de rechtbank heeft de vereffenaar slechts recht op zijn vergoeding op het tijdstip van de sluiting van de vereffening, tenzij hij de toelating bekomt om tussentijds al een vergoeding te ontvangen. Dergelijke tussentijdse betalingen aan gerechtelijk aangestelde vereffenaars zijn niet gebruikelijk. Zij kunnen voorkomen bij lang aanslepende vereffeningen.

III. BTW-EENHEID

27. Ingevolge de bepalingen van artikel 4, § 2, van het Btw-Wetboek en van het koninklijk besluit nr. 55 van 09.03.2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen, kunnen de in België gevestigde personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, aangemerkt worden als één belastingplichtige.

28. De bestuurdersvergoedingen zijn niet aan de btw onderworpen wanneer de bestuurder-rechtspersoon en de rechtspersoon waarin hij dat bestuurdersmandaat uitoefent, onder de gebruikelijke verbondenheidsvoorwaarden lid zijn van dezelfde btw-eenheid.

Gelet op het feit dat de btw-eenheid als één belastingplichtige wordt aangemerkt, zijn de leden van de btw-eenheid ten opzichte van de Staat hoofdelijk aansprakelijk voor alle btw-schulden van de btw-eenheid (artikel 51ter van het Btw-Wetboek).

29. Voor wat de toepassingsvoorwaarden betreft, wordt verwezen naar de circulaire AOIF nr. 42/2007 (E.T.111.702) van 09.11.2007 en naar de beslissing nr. E.T.122.346 van 16.10.2014.

Voor de vanaf 01.06.2016 belastingplichtige bestuurders-rechtspersonen bestaan er in dat verband geen bijzondere regels – behoudens wat wordt gezegd in punten 52 en 53, hierna.

Dit betekent dat de bestuurder-rechtspersoon ten aanzien van de rechtspersoon waarin hij een bestuurdersmandaat uitoefent en waarmee hij een btw-eenheid wil vormen moet kunnen aantonen dat hij met die vennootschap financieel, economisch en organisatorisch nauw verbonden is in de zin van artikel 4, § 2, van het Btw-Wetboek (zie onder meer Parl. Vr. nr. 3-6882 NYSSSENS van 30.01.2007, Vr. en Antw. Senaat 2006-2007, nr. 3-89, blz. 10207-10208).

De verbondenheidsvoorwaarden dienen een permanent karakter te hebben, dit wil zeggen dat de verbondenheid tijdens het bestaan van de btw-eenheid moet blijven bestaan.

Voorbeeld 1

Een verzekeringskantoor met als activiteit de bemiddeling en het beheer inzake verzekeringen (handeling vrijgesteld op grond van artikel 44, § 3, 4^o, van het Btw-Wetboek) wordt bestuurd door een managementvennootschap. In de mate waarin beide vennootschappen onder de gebruikelijke voorwaarden verbonden zijn in de zin van artikel 4, § 2, van het Btw-Wetboek, kunnen zij een btw-eenheid vormen.

De btw-positie van de btw-eenheid wordt bepaald op basis van haar uitgaande handelingen. Voor zover de handelingen van de bestuurdersvennootschap louter interne handelingen zijn zal de btw-eenheid bijgevolg een volledig vrijgestelde belastingplichtige zijn voor haar activiteiten inzake bemiddeling en beheer van verzekeringen.

30. Het komt voor dat meerdere bestuurders-rechtspersonen samen een exploitatievennootschap besturen. Aan de administratie werd de vraag gesteld onder welke voorwaarden de bestuurders-rechtspersonen samen met de exploitatievennootschap een btw-eenheid kunnen vormen in het geval waarin tussen de bestuurders-rechtspersonen onderling geen deelneming in het maatschappelijk kapitaal bestaat.

In die omstandigheden is er immers op basis van één van de criteria vermeld in de circulaire AOIF nr. 42/2007 geen financiële verbondenheid mogelijk tussen de bestuurders-rechtspersonen onderling.

31. Onverminderd de administratieve commentaar inzake "financiële verbondenheid" opgenomen in de circulaire AOIF nr. 42/2007 kunnen de principes inzake financiële verbondenheid tussen twee rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal als volgt samengevat worden.

Artikel 1, § 1, 1^o, van het KB nr. 55 bepaalt dat belastingplichtigen nauw financieel met elkaar verbonden moeten zijn om te kunnen genieten van het stelsel van de btw-eenheid.

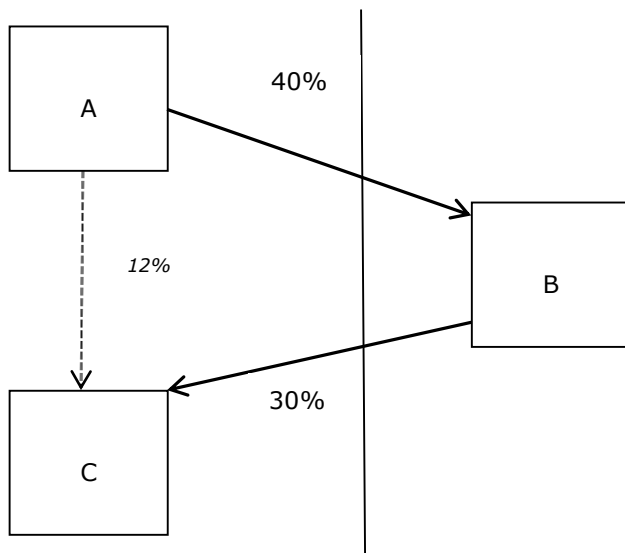
De financiële verbondenheidvoorwaarde wordt "**top-down**" beoordeeld.

De administratie neemt aan dat deze voorwaarde is vervuld wanneer een belastingplichtige, rechtstreeks of onrechtstreeks **10 % of meer van de maatschappelijke rechten**, bezit van een andere vennootschap waarmee hij een btw-eenheid wenst te vormen.

De administratie neemt ook aan dat deze voorwaarde is vervuld wanneer 10% of meer van de maatschappelijke rechten van de belastingplichtigen die deel wensen te nemen aan de btw-eenheid, rechtstreeks of onrechtstreeks in dezelfde handen is. Hierbij is het niet van belang of de aandeelhouder al dan niet deel uitmaakt van de btw-eenheid. Met andere woorden er is tevens aan de voorwaarde voldaan wanneer de aandeelhouder ervoor opteert om zelf geen deel uit te maken van de btw-eenheid of zelf geen deel kan uitmaken van de btw-eenheid.

Voorbeeld 2

A bezit een deelneming van 40% in B. B bezit een deelneming van 30% in C. A en C willen een btw-eenheid oprichten. B wenst geen deel uit te maken van die btw-eenheid. A bezit, via tussenpersoon B, een deelneming van 12% in C. De financiële verbondenheid is voldaan tussen A en C omdat A, d.m.v. tussenpersoon B, minstens 10% van de maatschappelijke rechten bezit van C.



Naast het principe van het bezit van maatschappelijke rechten, hiervoor bedoeld, vestigt het KB nr. 55 van 9 maart 2007 een vermoeden op grond waarvan aan de voorwaarde inzake nauwe financiële verbondenheid in ieder geval wordt voldaan wanneer tussen hen, in rechte of in feite, **een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding** bestaat.

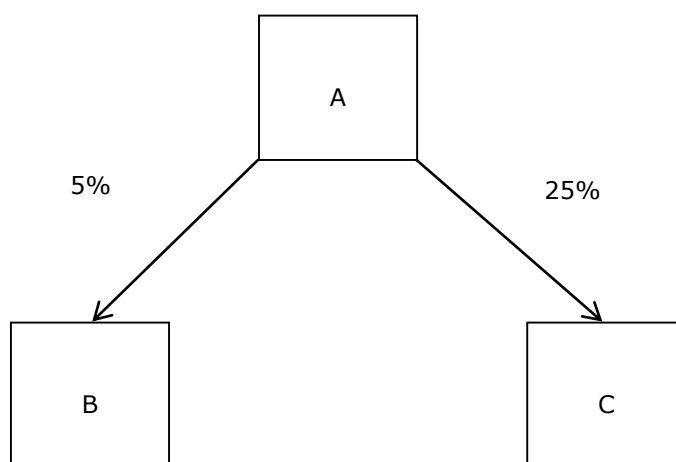
Onder "controle" over een vennootschap moet worden verstaan, de bevoegdheid in rechte of in feite om een beslissende invloed uit te oefenen op de aanstelling van de meerderheid van bestuurders of zaakvoerders of op de oriëntatie van het beleid (artikel 5 § 1 van het Wetboek van Vennootschappen).

Er is een controleverhouding wanneer er een controle in rechte is in de zin van artikel 5 § 2, van het Wetboek van vennootschappen. Volgens deze bepaling is er controle in rechte:

- wanneer ze voortvloeit uit het bezit van de meerderheid van de **stemrechten** (50% + 1) verbonden aan het totaal van de aandelen van de betrokken vennootschap;
- wanneer een vennoot het recht heeft de meerderheid van de bestuurders of zaakvoerders te benoemen of te ontslaan;
- wanneer een vennoot krachtens de statuten van de betrokken vennootschap of krachtens met die vennootschap gesloten overeenkomsten over de controlebevoegdheid beschikt;
- wanneer op grond van een overeenkomst met andere vennoten van de betrokken vennootschap, een vennoot beschikt over de meerderheid van de stemrechten verbonden aan het totaal van de aandelen van die vennootschap;
- in geval van gezamenlijke controle.

Voorbeeld 3

A bezit een deelneming van 5% in B en van 25% in C. A, B en C wensen een btw-eenheid op te richten. A controleert zowel B als C: A bezit 25 % van de maatschappelijke rechten in C en bovendien heeft A ingevolge de statuten van B het recht de meerderheid van de bestuurders van B te benoemen of te ontslaan. Bijgevolg kan een btw-eenheid worden opgericht tussen A, B en C.



32. In het kader van de opheffing van het keuzestelsel ten aanzien van de belastingplicht van bestuurders-rechtspersonen heeft de heer Minister beslist dat bestuurders-rechtspersonen samen met hun exploitatievennootschap een btw-eenheid kunnen vormen (en bijgevolg geacht worden te voldoen aan de voorwaarden inzake financiële, organisatorische en economische verbondenheid) indien voldaan is aan volgende voorwaarden:

- de bestuurders-rechtspersonen zijn zowel aandeelhouder als bestuurder van de exploitatievennootschap;
- de bestuurders-rechtspersonen bezitten samen rechtstreeks meer dan 50% van de stemrechten verbonden aan de maatschappelijke rechten van de exploitatievennootschap;
- er bestaat een overeenkomst tussen de bestuurders-rechtspersonen op grond waarvan zij er zich toe verbinden dat elke beslissing inzake de oriëntatie van het beleid van de exploitatievennootschap moet genomen worden met hun toestemming (bij unanimitieit); geen enkele beslissing van de bestuurders-rechtspersonen gebonden door deze overeenkomst kan opgelegd worden aan één van de andere vennoten die gebonden zijn door deze overeenkomst; noch de statuten van de bestuurders-rechtspersonen noch die van de gecontroleerde vennootschap mogen bepalingen bevatten die strijdig zijn met de bepalingen van deze overeenkomst.

33. In die omstandigheden worden de betrokken bestuurders-rechtspersonen en de exploitatievennootschap gezamenlijk geacht nauw financieel, economisch en organisatorisch verbonden te zijn.

Voorbeeld 4

Vennootschappen A en B zijn aandeelhouder en bestuurder van exploitatievennootschap Y (samen met vennoten C en D). A en B hebben een overeenkomst gesloten die bepaalt dat zij er zich toe verbinden dat elke beslissing inzake de oriëntatie van het beleid van de exploitatievennootschap Y bij unanimititeit moet worden genomen. Gezamenlijk bezitten zij minstens 50% van de stemrechten verbonden aan de maatschappelijke rechten van Y.

Hoewel A en B onderling niet financieel verbonden zijn op basis van een van de criteria vermeld in de circulaire AOIF nr. 42/2007 is voldaan aan de voorwaarden vermeld onder punt 32.

A, B en Y worden geacht nauw financieel, economisch en organisatorisch verbonden te zijn en kunnen deel uitmaken van een btw-eenheid. C en D kunnen daarentegen geen deel uitmaken van de btw-eenheid (A, B, Y) aangezien noch voldaan is aan de voorwaarden van de circulaire nr. 42/2007 noch aan de voorwaarden vermeld onder punt 32.

Opmerking

34. De aanvraag voor de toetreding tot of het vormen van een btw-eenheid naar aanleiding van de opheffing van het keuzestelsel ten aanzien van de belastingplicht van bestuurders-rechtspersonen mag reeds voorafgaand aan het tijdstip waarop de bestuurders-rechtspersonen de hoedanigheid van btw-belastingplichtige zullen verwerven, ingediend worden.

35. De aanvraag tot vorming of toetreding tot een btw-eenheid op basis van een interpretatie van het begrip controlebevoegdheid die strijdig is met de criteria vermeld in de circulaire AOIF nr. 42/2007 of die niet voldoet aan de voorwaarden van de tolerantie vermeld onder punt 32 dient te worden afgewezen.

In voorkomend geval worden de reeds voor 01.06.2016 ten onrechte goedgekeurde aanvragen alsnog verworpen.

Anderzijds kunnen de aanvragen die op basis van wat voorafgaat door de administratie ten onrechte zouden zijn afgewezen opnieuw onderzocht worden. De vertegenwoordiger moet de oorspronkelijke aanvraag aanvullen middels een brief of mail gericht aan het bevoegd btw-controlekantoor. Het is niet nodig een nieuw dossier in te dienen.

IV. PLAATS VAN DE DIENST

36. Voor de bepaling van de plaats van de dienst verricht door de bestuurder-rechtspersoon gelden de normale regels. Er dient een onderscheid te worden gemaakt naargelang de bestuurde vennootschap voor de toepassing van de regels inzake plaats van de dienst de hoedanigheid heeft van btw-belastingplichtige in de zin van artikel 21, § 1, van het Btw-Wetboek (regels B2B) dan wel wordt aangemerkt als een niet-belastingplichtige (regels B2C).

3.1. Regels B2B

37. De dienst wordt geacht in België plaats te vinden overeenkomstig artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek als de rechtspersoon waarin het mandaat wordt uitgeoefend de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting waarvoor de dienst wordt verricht in België heeft.

Als de dienstverrichter (de bestuurder-rechtspersoon) en de afnemer van de dienst (bestuurde of te vereffenen vennootschap) beide in België gevestigd zijn, dan is de btw verschuldigd door de dienstverrichter (artikel 51, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek).

Onder deze B2B-hoofregel is de Belgische btw bij toepassing van artikel 51, § 2, 1°, van het Btw-Wetboek evenwel te voldoen door de bestuurde of te vereffenen rechtspersoon, wanneer de dienst door een niet in België gevestigde bestuurder-rechtspersoon wordt verricht (verlegging van heffing).

38. Als de diensten van vereffening worden verricht door een vereffenaar-rechtspersoon met

toepassing van de btw vanaf 01.06.2016, is de administratie van oordeel dat de plaats van de dienst moet bepaald worden op grond van artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek (en dus niet op grond van artikel 21, § 3, 1°, van het Btw-Wetboek), ook al is er slechts één actiefbestanddeel, namelijk een onroerend goed, aanwezig is bij de te vereffenen rechtspersoon.

De aard van de dienst bestaat immers in het vereffenen van een rechtspersoon en niet in de verkoop van het betreffende onroerend goed (cfr. beslissing nr. E.T.126.564 van 18.07.2014, randnr. 58).

3.2. Regels B2C

39. De dienst van de bestuurder-rechtspersoon wordt geacht in België plaats te vinden overeenkomstig artikel 21bis, § 1, van het Btw-Wetboek als de dienstverrichter (de bestuurder-rechtspersoon) de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting van waaruit de dienst wordt verricht in België heeft.

Onder deze B2C-hoofdregel is de Belgische btw steeds verschuldigd door de rechtspersoon-bestuurder, wanneer de dienst plaatsvindt in België (artikel 51, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek).

V. BELASTBAAR FEIT EN TIJDSTIP VAN OPEISBAARHEID

1. Algemeenheden

40. Naar aanleiding van het opheffen van de keuzemogelijkheid van bestuurders-rechtspersonen voor de niet-belastingplicht is het belangrijk om het tijdstip van **het belastbaar feit** te bepalen, onder meer om vast te stellen of de handeling aan het nieuwe dan wel aan het vroegere stelsel is onderworpen. Het belastbaar feit vindt plaats op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht, dit is in principe het ogenblik waarop hij is voltooid.

41. Wanneer de dienst uiterlijk op 31.05.2016 is verricht, is de handeling van de bestuurder onderworpen aan het vroegere keuzestelsel, zodat geen btw verschuldigd is wanneer de bestuurder ervoor geopteerd heeft zijn handelingen niet aan de btw te onderwerpen. Het tijdstip van betaling of het uitreiken van de factuur is niet van belang.

Het is immers zo dat in dat geval de dienst wordt verricht op een tijdstip dat de bestuurder geen belastingplichtige is, zodat de wettelijke voorwaarden die vereist zijn voor het opeisbaar worden van de belasting niet zijn vervuld. Derhalve vallen de diensten van de bestuurder buiten het toepassingsgebied van de btw.

42. Wanneer het belastbaar feit na 31.05.2016 plaatsvindt, is de handeling van de bestuurder aan het nieuwe stelsel onderworpen. In dat geval is de btw verschuldigd tot beloop van het passend bedrag indien er zich een oorzaak van opeisbaarheid van btw voordoet na 31.05.2016. Wanneer zich echter een oorzaak van opeisbaarheid heeft voorgedaan uiterlijk op 31.05.2016, is geen btw verschuldigd tot beloop van het passend bedrag.

2. Vergoedingen voor bestuurders-rechtspersonen of zaakvoerders-rechtspersonen, andere dan tantièmes

43. In principe zijn de diensten van bestuurders-rechtspersonen handelingen waarvoor opeenvolgende afrekeningen worden gemaakt of opeenvolgende betalingen worden gedaan. Diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden geacht te zijn verricht (belastbaar feit) bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft.

Wanneer de diensten van bestuurders-rechtspersonen, geen aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen of afrekeningen, worden deze diensten geacht te zijn verricht (belastbaar feit) op het tijdstip waarop zij is voltooid.

44. Rekening houdend met de oude en de nieuwe regels inzake opeisbaarheid van btw kan men navolgende gevallen onderscheiden, met als uitgangspunt de veronderstelling dat de bestuurder-rechtspersoon ervoor geopteerd heeft zijn in die hoedanigheid vóór 01.06.2016 verrichte handelingen **niet te onderwerpen** aan de btw:

2.1. De dienst wordt uiterlijk op 31.05.2016 verricht

45. Wanneer de dienst wordt verricht **uiterlijk op 31.05.2016**, dan is geen btw verschuldigd.

Het is immers zo dat in dat geval de dienst is verricht op een moment dat de bestuurder geen belastingplichtige is, zodat de wettelijke voorwaarden die vereist zijn voor het opeisbaar worden van de belasting niet zijn vervuld en derhalve de diensten van de bestuurder buiten het toepassingsgebied van de btw vallen.

2.2. De dienst wordt verricht na 31.05.2016

46. Wanneer de dienst wordt verricht **na 31.05.2016** en met andere woorden wanneer het belastbaar feit zich voordoet na 31.05.2016, is de btw verschuldigd indien de belasting opeisbaar wordt na die datum.

2.2.1. Het betreft geen intracommunautaire diensten als bedoeld in artikel 22bis, § 2, tweede lid (toepassing artikel 22bis, § 1, van het Btw-Wetboek)

47. Voor de diensten, andere dan intracommunautaire diensten, waarvoor de belastingplichtige gehouden is een factuur uit te reiken ingevolge artikel 53, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek wordt de btw opeisbaar over het gefactureerde bedrag op het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt, ongeacht of de uitreiking plaatsvindt vóór of na het tijdstip waarop de dienst is verricht (artikel 22bis, § 1, eerste lid (nieuw), van het Btw-Wetboek).

Hoe dan ook wordt de btw opeisbaar op de 15de dag van de maand volgend op de maand waarin de dienst werd verricht indien geen factuur werd uitgereikt vóór deze datum (artikel 22bis, § 1, tweede lid (nieuw), van het Btw-Wetboek).

De betaling van de prijs of een deel ervan, vooraleer de dienst wordt verricht, dus vooraleer de diensten zijn voltooid of, wat 'opeenvolgende' diensten betreft, vooraleer de periode verstrijkt waarop de afrekening betrekking heeft, blijft ook vanaf 01.01.2016 behouden als subsidiaire oorzaak van opeisbaarheid. De btw wordt dan opeisbaar over het ontvangen bedrag, op het ogenblik van de ontvangst van de betaling (artikel 22bis, § 1, derde lid (nieuw), van het Btw-Wetboek). In dit geval is de btw opeisbaar over het vooruitbetaalde bedrag.

48. Wanneer de dienst is verricht **na 31.05.2016** is de btw verschuldigd over deze handelingen op voorwaarde dat de belasting na deze datum opeisbaar wordt.

Wanneer dus **ten laatste op 31.05.2016** een factuur wordt uitgereikt of de prijs of een gedeelte ervan wordt ontvangen, is er geen btw verschuldigd tot beloop van het gefactureerde of ontvangen bedrag.

Voorbeeld

In het kader van zijn mandaat factureert een bestuurder-rechtspersoon op 14.07.2016 een vergoeding die betrekking heeft op een periode die aanvangt op 01.01.2016 en eindigt op 30.06.2016. Vóór 01.06.2016 was de bestuurder niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd.

De dienst wordt verricht op 30.06.2016 (tijdstip waarop een periode afsluit waarop een afrekening of betaling betrekking heeft). Het tijdstip van opeisbaarheid is 14.07.2016 (tijdstip van uitreiking van de factuur).

Aangezien de dienst wordt verricht na 31.05.2016 en de btw na deze datum ook opeisbaar wordt, is de btw verschuldigd over de totaal aangerekende prijs.

Als de factuur in voorliggend geval daarentegen zou zijn uitgereikt uiterlijk op 31.05.2016, is er geen btw verschuldigd.

2.2.2. Het betreft intracommunautaire diensten als bedoeld in artikel 22bis, § 2, tweede lid (toepassing artikel 22bis, § 2, van het Btw-Wetboek).

49. De btw wordt opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is verricht overeenkomstig artikel 22 van het Btw-Wetboek (artikel 22bis, § 2, tweede lid, (nieuw) van het Btw-Wetboek).

Wanneer de prijs evenwel geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen voor het tijdstip waarop de dienst is verricht, wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip van de ontvangst van de betaling, tot beloop van het ontvangen bedrag (artikel 22bis, § 2, tweede lid (nieuw), van het Btw-Wetboek). Het uitreiken van een factuur is in dit geval dus geen oorzaak van opeisbaarheid.

50. Wanneer de dienst is verricht **na 31.05.2016** is er btw verschuldigd over deze handeling op voorwaarde dat de btw na die datum opeisbaar wordt.

Wanneer de prijs dus geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen **uiterlijk op 31.05.2016** is geen btw verschuldigd tot beloop van het ontvangen bedrag.

2.2.3. De ontvanger van de dienst is een publiekrechtelijk lichaam beoogd door artikel 6 van het Btw-Wetboek (toepassing artikel 22bis, § 4, van het Btw-Wetboek).

51. De btw wordt opeisbaar voor de diensten verricht door een belastingplichtige voor publiekrechtelijk lichamen beoogd door artikel 6, op het moment waarop de betaling of een deel ervan wordt ontvangen (artikel 22bis, § 4, (nieuw) van het Btw-Wetboek). Deze bepaling is niet van toepassing op de diensten waarvoor de btw verschuldigd is door de ontvanger of de medecontractant (het publiekrechtelijk lichaam) overeenkomstig artikel 51, §§ 2 en 4, van het Btw-Wetboek.

Wanneer de dienst is verricht **na 31.05.2016** is er btw verschuldigd over deze handeling op voorwaarde dat de btw na die datum opeisbaar wordt.

Wanneer de prijs dus geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen **uiterlijk op 31.05.2016** is geen btw verschuldigd tot beloop van het ontvangen bedrag.

3. Vergoedingen voor vereffenaars-rechtspersonen

52. Aangezien vereffenaars, ten aanzien van derden, aangemerkt worden als organen van de vennootschap, zijn op hen, mutatis mutandis, dezelfde regels van toepassing als op de bestuurders-rechtspersonen of bestuurders-zaakvoerders.

De wijze van vereffening noch de wijze waarop de vereffenaar wordt aangeduid zijn niet van belang in dat verband.

53. Wanneer de diensten van rechtspersonen die handelen als vereffenaar, handelingen zijn die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, dan worden die diensten geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft. Op dat tijdstip vindt het belastbaar feit plaats.

Wanneer de diensten van rechtspersonen die handelen als vereffenaar, handelingen zijn die geen aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, dan vindt het belastbaar feit plaats op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht, zijnde bij het sluiten van de vereffening.

Voor het overige zijn de regels opgenomen onder punt B, hiervoor, mutatis mutandis van toepassing.

4. Afwijkende opeisbaarheidsregels voor tantièmes van bestuurders of zaakvoerders die optreden via een rechtspersoon

54. Inzake tantièmes stelt zich het probleem dat het bedrag ervan nog niet gekend is op de datum waarop het boekjaar wordt afgesloten. Voor de overige vergoedingen hoeft men niet te wachten op de vaststelling van het resultaat om tot uitbetaling over te gaan.

55. De administratie gaat ervan uit dat inzake btw het tijdstip van opeisbaarheid van tantièmes die een vennootschap uitgekeerd krijgt van een andere vennootschap waarin zij een mandaat als

bestuurder of zaakvoerder uitoefent, de datum is waarop de jaarlijkse algemene vergadering van de uitkerende vennootschap de beslissing tot uitkering van tantièmes neemt, ongeacht de datum waarop het boekjaar wordt afgesloten (bv. april of mei 2016 wanneer het boekjaar is afgesloten op 31.12.2015), en ongeacht de datum waarop de factuur wordt uitgereikt of waarop de tantièmes worden betaald.

Voorbeeld

Op 07.06.2016 beslist de algemene vergadering tot goedkeuring van de jaarrekening van het afgesloten boekjaar 2015 en om aan de bestuurder een tantième toe te kennen die ten laste wordt genomen in de per 31.12.2015 afgesloten jaarrekening.

Vermits de algemene vergadering plaatsvindt na 31.05.2016, zijn de tantièmes die de bestuurder-rechtspersoon in 2016 ontvangt voor het volledige bedrag aan de btw onderworpen, ook al hebben ze betrekking op dienstprestaties verricht vóór 01.06.2016.

VI. VRIJSTELLINGEN

1. Algemeen

56. Een handeling van een belastingplichtige is maar belastbaar en effectief belast voor zover er geen vrijstelling van btw van toepassing is. Deze regel is ook van toepassing op vergoedingen van bestuurders, zaakvoerders of vereffenaars die optreden via een rechtspersoon.

57. Het mandaat van een bestuurder-rechtspersoon verleent de bestuurder **een algemene bevoegdheid van het beheer, de controle en de leiding** over de bestuurdde vennootschap.

58. Het kan echter voorkomen dat de bestuurders-rechtspersonen, buiten het kader van hun statutaire opdracht van beheer, controle en leiding, ook andere diensten verlenen aan de bestuurdde vennootschap.

In dat geval dienen elk van deze prestaties in principe afzonderlijk en zelfstandig te worden beschouwd.

Voorbeelden

- Wanneer een verzekeringsmaatschappij een klantenportefeuille heeft ingebracht in een werkvennootschap waarvoor zij als tegenprestatie een bestuursmandaat heeft kunnen bekomen, komt het voor dat zij, niettegenstaande de overdracht van haar cliënteel, heeft onderhandeld dat zij het contact met dit cliënteel blijft onderhouden en voor dit cliënteel als tussenpersoon inzake verzekeringen zal blijven optreden. In deze veronderstelling kan de managementvennootschap naast haar vergoeding als bestuurder tevens een percentage van de door de werkvennootschap ontvangen makelaarscommissie toebedeeld krijgen als tegenprestatie voor haar tussenkomst bij het sluiten van contracten.
- Een artsenassociatie met rechtspersoonlijkheid (bv. CVBA) die medische diensten verstrekt aan patiënten stelt een van haar leden aan als statutair bestuurder. Wanneer de arts zelf zijn geneeskundige prestaties verricht via een artsenvennootschap (bv. BVBA) verricht hij ten aanzien van de artsenassociatie zowel diensten als bestuurder als medische diensten.

59. Alle door de bestuurder-rechtspersoon verrichte diensten (dus zowel de met btw belaste bestuurdersactiviteiten en eventueel de andere belaste activiteiten of de vrijgestelde diensten) moeten in beginsel objectief bepaald en geformaliseerd worden door de bestuurder-rechtspersoon.

Wanneer de bestuurder-rechtspersoon de opdeling van zijn verschillende activiteiten niet op een objectieve wijze bepaalt of nauwgezet toepast, beschouwt de administratie in de gegeven omstandigheden **minimum 25 pct** van de aan de bestuurder-rechtspersoon toegekende vergoedingen als vergoeding voor de taken als bestuurder. In dit verband zal ook rekening worden gehouden met de verhouding tussen beide vergoedingen zoals die vóór 01.06.2016 werden toegekend.

In voorkomend geval dient men zich te baseren op de statutaire en contractuele bepalingen.

60. Voor de afgesplitste bestuurdersactiviteiten dient de bestuurder-rechtspersoon zich vanaf

01.06.2016 in principe verplicht voor de btw te laten identificeren en zijn de gerelateerde vergoedingen onderworpen aan de btw tegen het tarief dat thans 21% bedraagt.

61. Voor het overige wordt de btw-positie van de bestuurder-rechtspersoon verder bepaald door de aard van de diensten die zij verricht en die in voorkomend geval vrijgesteld zijn op grond van een van de bepalingen van artikel 44 van het Btw-Wetboek.

62. Aan de administratie werden een aantal vragen voorgelegd met betrekking tot de toepassing van (i) de btw-vrijstelling voor het beheer van collectieve beleggingsinstellingen (op grond van artikel 44, § 3, 11^o, van het Btw-Wetboek) en (ii) de btw-vrijstelling voor bemiddeling en beheer inzake verzekeringen (op grond van artikel 44, § 3, 4^o, van het Btw-Wetboek) evenals (iii) inzake de bemiddeling bij financiële diensten (bank- en beleggingsdiensten) (op grond van artikel 44, § 3, 5^o-10^o, van het Btw-Wetboek).

2. Vrijstelling voor het beheer van collectieve beleggingsinstellingen

63. Bepaalde collectieve beleggingsinstellingen beschikken over rechtspersoonlijkheid (Bevek, Vastgoedbevak, ...). De bestuurders van deze rechtspersonen beschikken in principe dus over een algemene beheersmacht die hen toelaat alle handelingen te stellen die nodig zijn om het maatschappelijk doel van de bestuurde vennootschap te realiseren.

64. De vrijstelling voorzien bij artikel 44, § 3, 11^o, van het Btw-Wetboek kan dus worden toegepast ten aanzien van de bestuurdersvergoedingen die door deze collectieve beleggingsinstellingen aan hun bestuurders (rechtspersonen) worden toegekend voor de handelingen die zij in die hoedanigheid verrichten (z. Btw-Handleiding nr. 332/3).

65. Voor wat de toepassingsvoorwaarden van deze vrijstelling betreft wordt in hoofdzaak verwezen naar circulaire nr. AOIF 22/2008 (E.T.113.316) van 17.06.2008 waarvan de principes mutatis mutandis van toepassing zijn op alle collectieve beleggingsinstellingen evenals naar de beslissing nr. E.T.127.885 van 30.03.2015.

66. De diensten verricht door beheerders van collectieve beleggingsinstellingen zonder rechtspersoonlijkheid worden niet beoogd door deze wijziging van het btw-stelsel van toepassing op bestuurders. Het spreekt voor zich dat hun handelingen het regime blijven volgen dat steeds op hen van toepassing is geweest (zie hiervoor voor wat het toepassingsgebied van de vrijstelling voorzien bij artikel 44, § 3, 11^o, van het Btw-Wetboek betreft).

3. Vrijstelling voor bemiddeling in financiële diensten (bank- en beleggingsdiensten) en voor bemiddeling en beheer in verzekeringen

67. Een aantal zelfstandige financiële- en verzekeringstussenpersonen werkt met een managementvennootschap als aanvulling op hun werkvennootschap. Het bankkantoor of het verzekeringskantoor is dan ondergebracht in een werkvennootschap die wordt bestuurd door een afzonderlijke managementvennootschap.

68. Bij de managementvennootschap in haar hybride verschijningsvorm fungeert de managementvennootschap als orgaan van de vennootschap-opdrachtgever (organieke relatie met de werkvennootschap) en is zij met deze laatste vennootschap ook verbonden op basis van een overeenkomst (dienstverleningsovereenkomst, consultancyovereenkomst, adviesovereenkomst – contractuele relatie met de werkvennootschap).

69. De kernactiviteit van de managementvennootschap bestaat erin activiteiten te verrichten in naam en voor rekening van de werkvennootschap (contractuele relatie). De managementvennootschap brengt onder meer potentiële klanten aan en brengt hen in contact met de bank en/of verzekeringsmaatschappij, onderhoudt de klantencontacten en verricht al het voorbereidende werk voor het aangaan van contracten.

70. Wat de bank-, verzekerings- en financiële sector betreft, dienen de handelingen van managementvennootschappen te worden opgesplitst in meerdere elementen die elk hun eigen regeling op het stuk van de btw volgen en dit op voorwaarde dat dit onderscheid tussen de

verschillende handelingen wordt aangetoond door middel van contractuele documenten of statutaire bepalingen die het mogelijk maken er de exacte aard van te bepalen. Gebeurt die opdeling niet, dan wordt verwezen naar punt 59, hiervoor.

VII. AFTREK VAN VOORBELASTING

71. Als gewone belastingplichtigen kunnen de bestuurders-rechtspersonen de btw geheven van kosten gemaakt in het kader van hun activiteit als bestuurder volgens de algemene regels in aftrek brengen (artikel 45, §1, van het Btw-Wetboek). Ook de gewone aftrekbeperkingen en aftrekuitsluitingen zijn op hen van toepassing (artikel 45, §§ 1bis, 1quinquies, 2 en 3, van het Btw-Wetboek).

72. De bestuurders-rechtspersonen die er vóór 01.06.2016 voor hadden gekozen om zich voor deze activiteit niet als btw-belastingplichtige te laten identificeren werden aangemerkt als **niet-belastingplichtige** en hadden bijgevolg geen enkel recht op aftrek.

73. Met ingang vanaf 01.06.2016 zijn de bestuurders-rechtspersonen gehouden om zich voor btw-doeleinden als belastingplichtige te laten identificeren en zijn zij dus aan de btw onderworpen voor hun handelingen die zij als zodanig verrichten. Deze prestaties verlenen hen vanaf deze datum recht op aftrek van de voorbelasting volgens de gewone regels over de door hen in het kader van hun economische activiteit gemaakte kosten.

74. Wanneer voornoemde rechtspersonen een goed of een dienst hebben verworven in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige en zij het vervolgens als belastingplichtige met recht op aftrek (dus vanaf 01.06.2016) als bedrijfsmiddel voor hun economische activiteit gebruiken, is het hen niet toegestaan om een herziening - zelfs geen gedeeltelijke - door te voeren van de btw die de verwerving heeft bezwaard (H.v.J., 02.06.2005, C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, zie ook beslissing E.T.110.412 van 20.12.2005).

Hetzelfde geldt met betrekking tot de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.06.2016.

75. Indien voornoemde rechtspersonen naast de activiteit van bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar een andere activiteit uitoefenden waarvoor zij wel de hoedanigheid van belastingplichtige met recht op aftrek hadden, werden zij aangemerkt als **gedeeltelijke belastingplichtige**. Dit wil zeggen dat zij een gedeeltelijk recht op aftrek hadden. De btw geheven van de kosten die uitsluitend verband hielden met handelingen buiten de werkingssfeer van de btw kwamen niet voor aftrek in aanmerking. Bijgevolg was de btw geheven van de goederen en diensten gebruikt in het kader van hun beroepsactiviteit als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar niet aftrekbaar.

76. Ook in dit geval is de btw geheven van de goederen en diensten die zij verworven hebben als bestuurder-rechtspersoon (dus als niet-belastingplichtige) en die zij na 31.05.2016 als belastingplichtige met recht op aftrek verder gebruiken als bedrijfsmiddel, niet aftrekbaar.

77. Voor de belasting geheven van de goederen en diensten die zowel betrekking hadden op de handelingen verricht als bestuurder (dus als niet-belastingplichtige vóór 01.06.2016) als op andere handelingen diende, onder toezicht van de administratie, een bijzonder verhoudingsgetal te worden vastgesteld op grond waarvan de aftrek van de btw zoveel mogelijk werd uitgeoefend met inachtneming van het bestemmingsprincipe van de aangewende goederen en diensten.

Ook vanaf 01.06.2016 moet hetzelfde bijzonder verhoudingsgetal toegepast worden ten aanzien van de bedrijfsmiddelen waarvoor het herzieningstijdvak nog niet is verstreken zodat een onderscheid kan blijven gemaakt worden tussen de bedrijfsmiddelen die de belastingplichtige heeft verworven als belastingplichtige en deze die hij heeft verworven als bestuurder-rechtspersoon (niet-belastingplichtige). Bijgevolg is een herziening in het voordeel van de belastingplichtige in dit geval uitgesloten.

VIII. VRIJSTELLINGSREGELING VOOR KLEINE ONDERNEMINGEN

1. Algemeen

78. Ook bestuurders-rechtspersonen kunnen de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen genieten (artikel 56bis van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 19 van 29.06.2014 met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen).

79. Deze regeling houdt in dat over de verrichte diensten geen btw wordt geheven. Een kleine onderneming mag geen btw aanrekenen of op een uitgaande factuur vermelden. Omgekeerd heeft de kleine onderneming dan ook geen recht op aftrek van voorbelasting.

80. De administratie heeft de praktische toepassingsvoorwaarden en de na te leven formaliteiten uitvoerig toegelicht in de circulaire nr. AAFisc 34/2014 (E.T.123.849) van 25.08.2014.

81. Sinds 01.01.2016 worden als kleine ondernemingen aangemerkt de belastingplichtigen van wie de jaaromzet gerealiseerd in België tijdens het voorgaand kalenderjaar niet meer bedraagt dan 25.000 euro (artikel 56bis, § 1, van het Btw-Wetboek). De niet in België verrichte handelingen komen dus niet in aanmerking bij de berekening van dit omzetcijfer (artikel 56bis, § 4, tweede lid, in fine, van het Btw-Wetboek).

De administratie aanvaardt in de praktijk een *tijdelijk lichte* overschrijding met 10% van dat drempelbedrag.

Wanneer een nieuwe onderneming haar activiteit in de loop van een kalenderjaar begint, dan moet het drempelbedrag van 25.000 euro proportioneel worden verminderd a rato van het aantal kalenderdagen dat verstreken is tussen 1 januari van het betrokken kalenderjaar en de begindatum van de economische activiteit.

82. De hiervoor bedoelde tantièmes worden meegeteld om na te gaan of de drempel al dan niet is overschreden (Parl. Vr. nr. 3-6 NYSSSENS van 08.08.2003, *Vr. en Antw. Senaat*, 2003-2004, nr. 3-5, blz. 365-366).

83. De juridische vorm van de kleine onderneming (vennootschap, vereniging, openbare instelling, enzovoorts) is van geen belang voor de toepassing van de vrijstellingsregeling.

84. De vrijstellingsregeling van belasting is niet verplichtend voor de belastingplichtigen die aan de voorwaarden ervan voldoen. Ook indien het jaarlijks omzetcijfer lager is dan 25.000 euro kan de belastingplichtige de normale regeling toepassen (vb. indiening periodieke btw-aangiften, belasten van de verstrekte diensten).

Wanneer de bestuurder-rechtspersoon vanaf 01.06.2016 moet geïdentificeerd worden als btw-belastingplichtige (zie punt 5, hiervoor) en hij aan de toepassingsvoorwaarden van de vrijstellingsregeling voldoet, kan hij kiezen voor de toepassing ervan via het formulier 604A.

De bestuurders-rechtspersonen die reeds de hoedanigheid hebben van belastingplichtige moeten vóór 01.06.2016 hun keuze voor de vrijstellingsregeling uitoefenen bij een ter post aangetekende brief, gericht aan het hoofd van het kantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert.

2. Uitsluiting van de vrijstellingsregeling

85. Btw-eenheden in de zin van artikel 4, § 2, van het Btw-Wetboek zijn uitgesloten van de vrijstellingsregeling (artikel 56bis, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

86. De handelingen belastbaar in België verricht door bestuurders-rechtspersonen die *niet* in België zijn gevestigd, zijn van de vrijstellingsregeling uitgesloten (artikel 56bis, § 3, 3^o, van het Btw-Wetboek).

3. Mogelijke combinatie met andere economische activiteiten

87. De omzet van de kleine onderneming die als basis wordt genomen om het drempelbedrag te bepalen, is in principe de omzet van alle handelingen, exclusief btw.

Bepaalde handelingen worden evenwel niet in aanmerking genomen bij de berekening van het omzetcijfer (zie artikel 56bis, § 4, van het Btw-Wetboek): het betreft onder meer (i) de handelingen die krachtens artikel 44, § 3, 3^o, 12^o en 13^o, van het Btw-Wetboek of artikel 44bis

van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld en (ii) de handelingen die vrijgesteld zijn van btw krachtens artikel 44, § 1 en 2, artikel 44, § 2, 2°, artikel 44, § 2, 4°, artikel 44, § 2, 5° en artikel 44, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek.

88. In bepaalde gevallen kan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen in hoofde van de bestuurder-rechtspersoon worden gecombineerd met één van de vrijstellingen opgenomen in artikel 44 van het Btw-Wetboek (artikel 56bis, § 4, 3°, van het Btw-Wetboek).

Zo mogen de handelingen die vallen onder de medische vrijstelling van artikel 44, § 1, 2° en § 2, 1°, van het Btw-wetboek, buiten beschouwing worden gelaten bij de berekening van het drempelbedrag dat thans 25.000 euro bedraagt (artikel 56bis, § 4, 3°, van het Btw-Wetboek).

Voorbeeld

Een doktersvennootschap oefent tegen vergoeding een bestuurdersmandaat in een ziekenhuis en verricht daarnaast ook medische prestaties (andere dan esthetische prestaties die niet in aanmerking komen voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen), waarvoor ook een vergoeding wordt aangerekend aan het ziekenhuis.

Als uit de overeenkomst met het ziekenhuis zou blijken dat de totale bestuurdersvergoeding maximum 25.000 euro per kalenderjaar bedraagt, kan de franchiseregeling worden toegepast. Op de afzonderlijke vergoeding voor de eigenlijke medische prestaties is dan de medische btw-vrijstelling van toepassing, waardoor uiteindelijk de volledige vergoeding van de doktersvennootschap vrijgesteld is van btw.

Als de bedoelde bestuurdersvergoeding hoger is dan 25.000 euro per kalenderjaar, dan moet deze vergoeding onderworpen worden aan de btw tegen het tarief dat thans 21 pct bedraagt. Het gedeelte van de vergoedingen van de doktersvennootschap ter vergoeding van de medische prestaties blijft echter onder de medische btw-vrijstelling vallen.

Namens de Minister:

J. MARCKX
Adviseur-generaal