

Fiscaal Recht

Advocaten en btw

Belangrijkste aandachtspunten

Danny STAS
advocaat-vennoot Laga

I. Inleiding

In naam van de ‘nood aan harmonisering’ op Europees vlak¹ en de gelijkschakeling met de notarissen en de gerechtsdeurwaarders, besliste de Belgische regering midden 2013 om de btw-vrijstelling voor advocatenprestaties af te schaffen met ingang van 1 januari 2014.² De regering bracht zo een einde aan een vrijstelling die al jaren onder vuur lag doch steun vond in de zgn. ‘*standstill* bepaling’ in de Europese BTW-Richtlijn³ en het fundamentele recht op rechtstoegang⁴.

Zodoende zijn de diensten van advocaten sinds 1 januari 2014⁵ principieel onderworpen aan de btw en dit tegen het standaardtarief van 21%. Hoewel de advocaat een gewone belastingplichtige is en onder dezelfde regels valt als de andere belastingplichtigen, besliste de fiscale administratie om op 20 november 2013 een eerste commentaar te publiceren omtrent de concrete toepassing van de btw op advocatenprestaties.⁶ Gezien de vele specificiteiten die het beroep van advocaat kenmerken was/is er immers nood aan een duidelijk administratief standpunt betreffende een heel aantal punten. Bij administratieve beslissing van 4 februari 2014 werd een tweede commentaar gepubliceerd dat een antwoord beoogt te verstrekken op een aantal openstaande vragen⁷.

De analyse van voormelde administratieve commentaren leert dat er voor de advocaten heel wat bijzondere btw-regelingen in het leven werden geroepen (bv. nultarief voor pro-deo vergoedingen, overgangsregime voor diensten verricht in 2013, facturatie van provisies, aftrek van historische btw, vereenvoudigd optioneel regime voor medewerkers). Hieronder worden de belangrijkste krachtlijnen van deze regelingen toegelicht.

Voor de volledigheid dient opgemerkt te worden dat voor het Grondwettelijk Hof nog een procedure loopt teneinde de afschaffing van de btw-vrijstelling voor de advocatendiensten alsnog te ‘vernietigen’.⁸ Het verzoek tot schorsing van de regeling werd door het Hof op 19 december 2013 evenwel reeds afge-

¹ België was op dat ogenblik nog de enige Europese Lidstaat die een btw-vrijstelling voor advocatenprestaties kende.

² Artikel 60 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen, *BS* 1 augustus 2013.

³ Krachtens artikel 371 van BTW-Richtlijn kunnen de Lidstaten de btw-vrijstellingen die bestonden vóór de inwerkingtreding van de richtlijn blijvend buiten de btw-heffing houden.

⁴ STAS, D. en HEIRMAN, J., ‘Advocaten en BTW’, in *Fiscaal Praktijkboek 2013*, Indirecte belastingen, Kluwer, 2013, 63-109.

⁵ Artikel 61 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen, *BS* 1 augustus 2013.

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

⁷ Administratieve beslissing, E.T. 125.358, 04/02/2014; Zie ook FAQ, gecoördineerde versie van 30 januari 2014, van de Orde van Vlaamse Balies.

⁸ Grondwettelijk Hof, zaaknummer 5741, 31 oktober 2013.

wezen wegens het niet voorhanden zijn van een moeilijk te herstellen ernstig nadeel⁹.

II. De hoedanigheid van btw-belastingplichtige

§1. Algemeen

Btw-technisch gezien hadden de advocaten reeds sinds 1 januari 1993 de hoedanigheid van btw-plichtige, aangezien artikel 4 WBTW de notie ‘belastingplichtige’ invult als zijnde eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen en diensten verricht die in voornoemd wetboek zijn omschreven ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend.

De vrijstellingsbepaling van artikel 44, §1, 1° WBTW verhinderde dat hun diensten effectief onderworpen werden aan enige btw-heffing (vrijgestelde belastingplichtige). De ‘echte’ vrijstellingen van artikel 44 WBTW hebben door de band genomen tot gevolg dat de vrijgestelde belastingplichtige weinig praktische implicaties ondervindt van zijn hoedanigheid als belastingplichtige.

Sinds 1 januari 2014 kwalificeren advocaten als gewone belastingplichtigen. Het meest tastbare gevolg is dat de erelonen van advocaten in België voortaan, in principe, 21% btw bevatten, dat advocaten de normale btw-formaliteiten moeten naleven en zij ook recht op aftrek hebben van btw over hun professionele kosten.

Deze regel geldt voor alle advocaten die in België zijn gevestigd.¹⁰

§2. Het kantoor

A. Bestaande samenwerkingsverbanden

Een advocaat werkt in de praktijk nog zelden alleen. In veel gevallen ontstaan tussen de advocaten samenwerkingsverbanden om dossiers en cliënten te behandelen, die op basis van de deontologische regels gestructureerd kunnen worden in de vorm van een associatie, een groepering of een netwerk.¹¹

Binnen een associatie ligt de nadruk op het delen van de erelonen of eventuele verliezen, terwijl binnen de groepering enkel kosten worden gedeeld. De onderlinge verdeling van de kosten behoort tot de contractsvrijheid van de advocaten-leden.

⁹ Grondwettelijk Hof, nr. 183/2013.

¹⁰ Artikel 50, §1 WBTW.

¹¹ Reglement van de Orde van de Vlaamse Balies van 8 november 2006, BS 27 november 2006 en in werking getreden op 27 februari 2007.

De advocaten die deel uitmaken van een netwerk oefenen hun beroep uit op een van elkaar onafhankelijke manier en op basis van onderling gemaakte afspraken verwijzen zij cliënten onderling door (bv. specialisatie, territoriale omstandigheden, ...).

De advocaten zijn vrij om de samenwerking al dan niet in de vorm van een vennootschap of een afzonderlijke rechtspersoon te organiseren.

B. Kwalificatie van de samenwerkingsverbanden

De vraag is hoe de btw-wetgeving zich verhoudt ten aanzien van een dergelijk samenwerkingsverband en wat de relatie is tussen het samenwerkingsverband en de advocaten die er deel van uitmaken dan wel werken voor een dergelijk samenwerkingsverband.

Voor de btw-wetgeving is het vooreerst irrelevant of het samenwerkingsverband is gestructureerd in de vorm van een afzonderlijke rechtspersoonlijkheid. Van zodra een feitelijk verband voldoende 'zelfstandigheid' heeft en als zodanig gekend is, spreekt men van een belastingplichtige in de zin van de btw-wetgeving (artikel 4 WBTW).

Dit betekent in eerste instantie dat het advocatenkantoor dat als zodanig gekend is (cf. gemeenschappelijke naam), afzonderlijk kwalificeert als een btw-belastingplichtige en dit ongeacht de rechtsvorm en of de vennootschap al dan niet rechtspersoonlijkheid heeft.

Kostengroeperingen onder een gemeenschappelijke naam zijn zelf geen 'advocaat' aangezien de groepering er enkel op gericht is om kosten te delen, maar dat verhindert niet dat de groepering als zodanig ook als een afzonderlijke btw-belastingplichtige wordt aanzien¹². De groepering kwalificeert als zodanig niet als een belastingplichtige voor de advocatenprestaties maar wel voor de logistieke of ondersteunende diensten die zij verstrekt aan haar leden.¹³

§3. De advocaten

Iedere advocaat die in België is gevestigd, is een btw-belastingplichtige die zich moet registreren voor btw. Maar hoe verhoudt deze advocaat zich ten aanzien van het kantoor waar hij of zij werkzaam is?

¹² Inzake de uitoefening van het recht op aftrek binnen een kostengroepering zonder gemeenschappelijke naam, zie nr. 2 van Administratieve Beslissing nr. 125.358.

¹³ De vrijstelling van artikel 44, §2, 1°bis WBTW kan geen toepassing vinden aangezien de leden van de groepering, zijnde de advocaten(kantoren), niet langer kunnen worden aanzien als vrijgestelde btw-belastingplichtigen.

Het algemene vertrekpunt is dat advocaten die werkzaam zijn in of voor een kantoor, zich op basis van de deontologische regels¹⁴ in België moeten vestigen als een zelfstandige. Iedere band van ondergeschiktheid is principieel uitgesloten. Deze beslissing vloeit voort uit de vereiste onafhankelijkheid die een fundamenteel kenmerk is van de advocatuur en strekt tot bescherming van de rechtzoekende. Zo stelt het gerechtelijk wetboek dat de advocaat zijn beroep vrij en onafhankelijk uitoefent.¹⁵

Vanuit die optiek is het logisch dat advocaten als normale btw-belastingplichtigen worden aanzien. Deze regels van onafhankelijkheid maken ook dat de advocaat-stagiair als een normale btw-belastingplichtige moeten worden aanzien, in tegenstelling tot bijvoorbeeld stagiairs-architecten¹⁶. Dit is niet anders voor inkomstenbelastingen en de sociale zekerheidsbijdragen, volgens dewelke de erelonen worden belast als baten.

De fiscale administratie stelt zich om redenen van eenvormigheid op het standpunt dat de advocaat-vennoot die zijn bedrijvigheid inbrengt in een vennootschap, steeds de hoedanigheid heeft van belastingplichtige met recht op aftrek. Indien de advocaat-vennoot zich enkel om reden van deze inbreng als een btw-belastingplichtige zou moeten registreren, wordt er echter niet vereist dat hij zich individueel als een belastingplichtige identificeert (cf. administratieve tolerantie). Indien de advocaat-vennoot toch registreert, is de keuze onherroepelijk voor alle handelingen die hij als dusdanig verricht. De vraag stelt zich wel hoe deze ‘onherroepelijkheid’ in concreto moet worden geïnterpreteerd. Is een advocaat-vennoot nog door zijn initiële keuze gehouden indien hij aansluit bij een nieuw kantoor?

§4. De verschillende hoedanigheden van de advocaat

De advocaat is op diverse markten werkzaam en oefent verschillende soorten taken uit.

Sommige van die ‘mandaten’ of taken vallen onder een *andere* btw-vrijstelling dan de algemene vrijstelling die geldt voor advocatendiensten en vanaf 1 januari 2014 ingetrokken wordt. Dit betekent dat bepaalde advocaten voor sommige diensten ook na 1 januari 2014 geen btw hoeven aan te rekenen.

De advocaten die optreden als mandataris ad hoc of voorlopig bewindvoerder van vennootschappen en verenigingen worden aanzien als de eigenlijke vennootschapsmandatarissen die ze (tijdelijk) vervangen. Zij volgen in die logica het statuut van de vergoedingen van de mandatarissen die ze vervangen. De prestaties van een voorlopig bewindvoerder-natuurlijke persoon zijn in se dan ook niet onderworpen aan btw omdat zij niet kunnen optreden als een afzon-

¹⁴ Reglement van de Orde van Vlaamse Balies en van de Ordre des Barreaux francophones et germanophone (OBFG) betreffende het statuut van de advocaat van 8 augustus 2005.

¹⁵ Artikel 437 en 444 Ger.W.

¹⁶ Beslissing nr. E.T. 56513 d.d. 22.08.1986.

derlijke belastingplichtige ('orgaantheorie'). Indien de mandataris ad hoc een mandataris-rechtspersoon vervangt die wel als een btw-belastingplichtige is geregistreerd, dan zal de tijdelijke mandataris zijn diensten eveneens aan btw moet onderwerpen.

De advocaat die optreedt als plaatsvervangend rechter treedt in die hoedanigheid niet op als een zelfstandige die een economische activiteit uitoefent. De eventuele vergoedingen die advocaten genieten als plaatsvervangend rechter vallen dus niet onder btw.

De vrijstelling voor de diensten van een curator was gelinkt aan de hoedanigheid van advocaat. Tot zolang de advocaten niet aan de btw worden onderworpen, werd dan ook aanvaard dat de prestaties van advocaat-curatoren van btw zijn vrijgesteld.¹⁷ Nu deze vrijstelling is komen te vervallen, wordt de curator/advocaat als een gewone btw-belastingplichtige aanzien en is er dus ook over zijn ereloon 21% btw verschuldigd. Aangezien het ereloon van de curator ten laste komt van de massa, is dat ook het geval voor de btw die over dit ereloon verschuldigd is¹⁸. De Administratieve Circulaire van 20 november 2013 voorziet in een 'vereenvoudiging' die tegemoet wil komen aan de voorfinanciering van btw. Dit wordt als volgt verklaard.

In de specifieke situatie van advocaten die optreden als curatoren wordt een laatste ereloon in rekening gebracht aan de gefailleerde, net voordat het faillissement wordt afgesloten. Door de aanrekening van btw op het ereloon leidt dit vaak tot een laatste btw-aangifte in naam van de gefailleerde met een vraag tot teruggave van de btw op het ereloon waarvoor de gefailleerde recht op aftrek heeft. Teneinde tegemoet te komen aan de lange termijn tussen de terugbetaling van een btw-tegoed door de btw-administratie en om de faillissementsprocedure niet nodeloos te verlengen, staat de btw-administratie toe dat de medecontractant van de curator, met name de gefailleerde, de verschuldigde btw over de door hem ontvangen handeling aan de Schatkist zal voldoen.

Overeenkomstig artikel 44, §2, 2° WBTW worden de diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid vrijgesteld van btw. De diensten ter zake collectieve schuldenregeling, diensten als voogd ad hoc en de door de rechter aangestelde voorlopige bewindvoerder die het vermogen beheert van personen die volledig of gedeeltelijk onbekwaam zijn geworden, vallen onder deze vrijstelling. De schuldbemiddeling werd door het Grondwettelijk Hof overigens al uitdrukkelijk gekwalificeerd als maatschappelijk werk, vrijgesteld van btw.¹⁹

Dit arrest is volgens ons ook interessant voor de beoordeling van de btw-belastbaarheid van vergoedingen in het kader van de juridische tweedelijnsbij-

¹⁷ Beslissing E.T. 49.017 van 20 november 1984, *BTW-REVUE* nr. 68, blz. 281, nr. 841.

¹⁸ Voor een aantal bijzondere vragen zie nrs. 1, 6-8 van Administratieve beslissing nr. 125.358.

¹⁹ Grondwettelijk Hof nr. 56/2013 van 25 april 2013.

stand (pro deo's)²⁰. Deze zijn volgens de Circulaire btw-belast aan het tarief van 0%²¹. Nochtans overwoog het Grondwettelijk Hof in het randnummer B.11.6. het volgende:

In zijn conclusie van 11 februari 2010 in de zaak C-492/08 (Europese Commissie t. Franse Republiek) was de advocaat-generaal Jääskinen in verband met punt 15 van bijlage III van de richtlijn 2006/112/EG, dat in de mogelijkheid van een verlaagd btw-tarief voorziet voor diensten door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, na te hebben overwogen dat die bepaling dient te worden geïnterpreteerd in het licht van artikel 132, lid 1, onder g), van diezelfde richtlijn, van oordeel dat diensten verricht door advocaten waarvoor deze door de Franse Staat in het kader van de rechtsbijstandsregeling geheel of gedeeltelijk worden vergoed, kunnen worden beschouwd als activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid (eigen onderlijning).

Deze overweging lijkt ons voor weinig interpretatie vatbaar te zijn, waardoor er sterke argumenten zijn om de pro deo-vergoedingen die aan advocaten worden uitbetaald, van btw vrij te stellen als maatschappelijk werk. Het is af te wachten of het Grondwettelijk Hof eenzelfde argumentatie zal overwegen in de procedure die thans aanhangig is onder het rolnummer 5741.

Ten slotte worden de diensten als van de advocaat als *familiaal bemiddelaar* eveneens van btw vrijgesteld.²²

III. De plaatsbepalingsregels voor advocaten

§1. Situering

De principiële btw-onderworpenheid van advocatenprestaties impliceert niet dat een in België gevestigde advocaat altijd Belgische btw zal moeten aanrekenen. De effectieve onderworpenheid van zijn prestaties aan Belgische btw hangt immers onder meer af van de zogenaamde 'plaatsbepalingsregels'.

Een advocaat die enkel voor Belgische cliënten werkt zal bijna altijd 21% btw moeten aanrekenen en afdragen aan de Belgische schatkist.

²⁰ Zie *infra*. De Belgische administratie heeft een andere visie in haar circulaire verdedigd, zijnde dat de pro deo-vergoedingen altijd aan btw zijn onderworpen op het ogenblik dat de advocaat in kennis wordt gesteld van de definitieve begroting van zijn kosten en honoraria door de bevoegde overheid.

²¹ Overeenkomstig nr. 11 van de Administratieve Beslissing nr. 125.358 omvat dit ook de rechtsplegingsvergoeding die door de verliezende partij wordt betaald aan de pro deo advocaat.

²² Artikel 44, §2, 5° WBTW betreffend de onderwijskeuze en gezinsvoorlichting alsook de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen.

Is de advocaat werkzaam in internationale context, dan wil de btw-wetgeving dat de btw wordt betaald in het land waar de diensten kunnen worden geacht ‘verbruikt’ te zijn. Om dit te bepalen, bevat het btw-wetboek een geheel van regels die de plaats van de handeling vaststellen. Indien de toepassing van deze regels tot de conclusie leidt dat er geen Belgische btw verschuldigd is, wil dit niet zeggen dat er helemaal geen btw verschuldigd is. In principe is dan immers btw verschuldigd in het land waar de dienst wordt geacht plaats te vinden voor btw-doeleinden.

Ter zake maken we een onderscheid tussen de hoofdregels en de afwijkende regels waarvan wij enkel de regels inzake het onroerend goed en de intellectuele diensten buiten de EU behandelen.

§2. Hoofdregels

Met ingang van 1 januari 2010²³ werden de plaatsbepalingsregels voor diensten grondig gewijzigd en maakt men voor de hoofdregels een onderscheid op basis van de hoedanigheid van de klant.

De diensten die worden verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige klant (B2B) worden belast in het land waar de afnemer of de klant is gevestigd (eerste hoofdregel). De tweede hoofdregel is van toepassing op klanten die niet optreden in een hoedanigheid van een ‘als zodanig handelende belastingplichtige’ (B2C) en lokaliseert de dienst in het land waar de dienstverrichter (advocaat) is gevestigd.

Een correcte toepassing van de plaatsbepalingsregels houdt derhalve in dat de advocaat weet of zijn cliënt al dan niet als een belastingplichtige handelt en waar die cliënt is gevestigd²⁴.

Voor de toepassing van de plaatsbepalingsregels wordt als een ‘belastingplichtige’ aanzien (i) de persoon die een economische activiteit uitoefent ongeacht of deze activiteit uiteindelijk van btw is vrijgesteld (bv. ziekenhuizen²⁵), (ii) de entiteit die naast zijn economische activiteit óók handelingen verricht die niet als een economische activiteit worden aanzien (bv. actieve holdings) én (iii) de niet-belastingplichtige rechtspersoon die beschikt over een geldig btw-nummer (bv. overheidsinstelling).²⁶

²³ Zie voor een bespreking: D. STAS en J. HEIRMAN, ‘Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden’, *TFR* 2010, afl. 383, 527-551.

²⁴ Voor een aantal bijzondere gevallen zie nrs. 12-13 van Administratieve beslissing nr. 125.358.

²⁵ Artikel 44, §2, 1° WBTW.

²⁶ Artikel 21, §1 WBTW.

Of een klant optreedt ‘als een zodanig handelende belastingplichtige’ moet enkel worden beoordeeld op het ogenblik van het belastbaar feit, wat in de regel het moment is waarop de diensten van de advocaat zijn verricht.²⁷

In de praktijk en daarin gesteund door de wettelijke bepalingen van de BTW-Verordening, zal de advocaat-dienstverrichter erover moeten waken dat hij in EU-context een geldig btw-nummer heeft gekregen van zijn klant. Het beschikken over een geldig btw-nummer van de klant maakt dat hij ervan kan uitgaan dat de afnemer de status van een ‘belastingplichtige’ heeft.²⁸ Omgekeerd wanneer de advocaat geen geldig btw-nummer heeft gekregen van zijn klant, kan hij ervan uitgaan dat een Europese klant niet de hoedanigheid van een belastingplichtige heeft waardoor de btw verschuldigd is in het land waar de dienstverrichter/advocaat is gevestigd.²⁹

Eenmaal de belastingplichtige hoedanigheid van de cliënt vastgesteld, zal de advocaat er ook over moeten waken dat zijn cliënt ook ‘als zodanig’ optreedt. Een belastingplichtige die uitsluitend voor privégebruik of dat van zijn personeel diensten afneemt, is immers niet ‘als zodanig’ handelend. Tenzij hij beschikt over tegengestelde informatie, bijvoorbeeld op grond van de aard van de verrichte diensten, kan de dienstverrichter/advocaat ervan uitgaan dat de diensten voor de bedrijfsdoeleinden van de afnemer bestemd zijn indien de afnemer hem voor de handeling in kwestie diens individuele btw-identificatienummer heeft meegedeeld.

Eenzelfde dienst die zowel voor privégebruik, inclusief privégebruik van het personeel van de afnemer, als voor diens bedrijfsdoeleinden bestemd is, wordt volledig toegerekend aan de btw-belastingplichtige hoedanigheid op voorwaarde dat er geen misbruik is.³⁰

IV. Het belastbaar feit en de verschuldigheid van de btw

§1. Situering

Btw is een belasting die door de belastingplichtige ondernemer wordt aangerekend aan of geïnd van zijn cliënt, waarna de btw wordt doorgestort aan de schatkist. Het moment waarop de belastingplichtige dit moet doen, wordt aangeduid met de term ‘opeisbaarheid van belasting’.³¹ Dit valt in de regel samen

²⁷ Artikel 25 uitvoeringsverordening 282/2011/EU van de Raad houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde van 15 maart 2011, Pb L 77, 23 maart 2011 (hierna BTW-Verordening).

²⁸ Artikel 18 BTW-Verordening.

²⁹ Artikel 18, 2. BTW-Verordening.

³⁰ Artikel 19 BTW-Verordening.

³¹ Artikel 1, §12, 2° WBTW.

met het belastbaar feit³², zijnde het ogenblik waarop de diensten worden verricht.³³

Dit moment in de tijd is niet alleen van belang om vast te stellen wanneer er met de fiscale administratie moet worden afgerekend, maar ook wanneer de factuur moet worden uitgereikt en bij wijzigende btw-regels om uit te maken of de diensten aan het oude of aan het nieuwe regime zijn onderworpen. In casu zijn de regels inzake opeisbaarheid dus ook van belang om na te gaan of de erelonen en kosten al dan niet aan btw zijn onderworpen (cf. prestaties verricht vóór 1 januari 2014).

§2. De voltooiing als regel

A. Algemeen

Zoals al aangehaald, vindt het belastbaar feit plaats en wordt de btw opeisbaar op het ogenblik dat de dienst is verricht of nog wanneer de dienstverlening is voltooid.³⁴ In algemene termen is dit het ogenblik waarop de advocaat de essentiële verplichtingen is nagekomen die normaal op hem/haar rusten ingevolge de overeenkomst die met de cliënt is afgesloten.³⁵

Voor adviesverlening zal dit het ogenblik zijn waarop de advocaat het advies overmaakt aan de cliënt, het moment waarop de bemiddeling afloopt, ... Concreter: mondelinge adviezen zullen dus als voltooid of verricht worden aanzien, telkens ze werden verstrekt aan de cliënt. Voor schriftelijke advisering is dat het ogenblik waarop het eindresultaat aan de cliënt wordt overgemaakt (bv. het verzenden van de e-mail, het versturen van het advies).

Voor gerechtelijke procedures is dit, volgens de administratieve commentaren, het ogenblik waarop het vonnis of het arrest in kracht van gewijsde is gegaan³⁶. Iedere beslissing gaat in kracht van gewijsde zodra zij niet meer voor verzet of hoger beroep vatbaar is, behoudens de uitzonderingen die de wet bepaalt en onverminderd de gevolgen van de buitengewone rechtsmiddelen.³⁷ Wanneer bijvoorbeeld de beroepstermijn is verstreken, in de regel één maand na de betekening van het vonnis of de kennisgeving ervan³⁸, zal de dienst van de advocaat worden geacht voltooid te zijn op het ogenblik dat de termijn verstrijkt. Als uitiem tijdstip van voltooiing kan ook nuttig worden verwezen naar het ogenblik waarop de burgerrechtelijke verjaring van de aansprakelijkheid van de advocaat een aanvang neemt.

³² Artikel 1, §12, 1° WBTW.

³³ Artikel 22, §1 WBTW.

³⁴ Artikel 22, §1 WBTW.

³⁵ *BTW-Commentaren* nr. 22/58.

³⁶ Zie punt 3 van de Administratieve beslissing nr. 125.358 inzake de strikte interpretatie van het begrip ‘voltooiing van de dienst’.

³⁷ Artikel 28 Ger.W.

³⁸ Artikel 1051 Ger.W.

Wanneer een dading wordt gesloten, is de dienst van de advocaat voltooid op het ogenblik dat de dading wordt afgesloten. Wanneer de cliënt tijdens de procedure het dossier bij een andere advocaat wenst neer te leggen, dan zullen diensten van de eerste advocaat logischerwijze als voltooid kunnen worden aanzien wanneer de cliënt een effectief einde maakt aan het mandaat van de advocaat.

Voor eenmalige adviezen en een gerechtelijke procedure is het in de praktijk niet zo moeilijk om te oordelen wanneer de dienst is voltooid (cf. verzending, definitieve gerechtelijke uitspraak, ...). Het komt echter ook voor dat advocaten een doorlopend contract afsluiten met hun cliënt om op doorlopende basis te adviseren (bv. eerstelijnsadvies voor een vast maandelijks bedrag). Voor dergelijke 'doorlopende diensten' wordt de btw opeisbaar op het ogenblik dat de contractuele afrekenperiode verstrijkt.³⁹

Noteer dat wanneer de advocaat overeenkomt om zijn (eenmalige) prestaties tussentijds af te rekenen, hij bij het verstrijken van die periode ook moet afrekenen met de fiscus. Dergelijke clausules zijn in de praktijk eigen aan de contracten die tussen de advocaat en zijn cliënt worden afgesloten.

Voor de pro deo-zaken gaat de fiscale administratie ervan uit dat de overheid de cliënt is van de advocaat, waardoor normaal de btw verschuldigd zou worden over de pro deo-vergoeding op het ogenblik waarop de zaak wordt afgesloten. Op dat moment heeft de advocaat immers alles verricht wat binnen zijn wettelijke verplichtingen viel. Nochtans is het voor de advocaat niet mogelijk om op dat moment al af te rekenen met de fiscus omdat hij het exacte bedrag van zijn vergoeding nog niet kent, i.e. de punten en het daaraan gekoppelde budget worden pas later bekendgemaakt. Om die reden aanvaardt die fiscale administratie dat de btw slechts opeisbaar wordt op het ogenblik dat de advocaat in kennis wordt gesteld door de bevoegde overheid van de definitieve begroting van zijn kosten en honoraria (noot: gezien pro-deo vergoedingen het nultarief genieten dient er over deze vergoedingen sowieso geen btw afgedragen te worden).

Alle voorgaande besproken tijdstippen zijn voor de advocaat aanzienlijk belangrijk, daar deze tijdstippen meteen ook meegeven vanaf wanneer de advocaat verplicht is om de btw door te storten aan de btw-administratie en dit ongeacht de facturering of betaling van de diensten.

B. Administrative nuancering voor B2G-diensten

De circulaire van 20 november 2013 voorziet in een nuancering van de voormelde opeisbaarheidsregels wanneer de klant een overheidsinstelling is (zgn. B2G diensten).

³⁹ Artikel 22, §2 WBTW.

Omdat voor dergelijke opdrachten de erelonen principieel worden goedgekeurd doet de opeisbaarheid zich dan pas voor wanneer de advocaat in kennis wordt gesteld van de definitieve begroting (goedkeuring) van zijn kosten en honoraria door de bevoegde overheid.

Deze tolerantie staat de toepassing van de wettelijke regels evenwel niet in de weg, zijnde dat de btw principieel opeisbaar wordt op het ogenblik van voltooiing van de diensten. In deze gedachtegang aanvaardt de fiscale administratie dat de B2G-diensten die in 2013 zijn voltooid steeds onder btw-vrijstelling kunnen vallen ook al gebeurt de definitieve begroting pas in 2014.

§3. De betaling als uitzondering

Sinds 2013 bestaat er nog slechts één uitzondering op de regel dat btw over de dienst verschuldigd wordt op het moment van het belastbaar feit (voltooiing), zijnde de betaling.⁴⁰ De uitreiking van de factuur geldt sinds 1 januari 2013 m.a.w. niet langer als belastbaar feit. Gezien de vele praktische problemen die deze wijziging voor de bedrijfswereld impliceert heeft de administratie wel een tolerantieperiode toegestaan die thans ook 2014 omvat, gedurende dewelke de factuurdatum toch nog als een datum van opeisbaarheid van de btw kan gehanteerd worden.⁴¹

Wordt de prijs of een deel ervan ontvangen vóór het tijdstip waarop de dienst is verricht, dan wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip van de ontvangst ten belope van het ontvangen bedrag. Voor B2C-handelingen of handelingen aan particulieren waarvoor geen facturatieplicht speelt, is dit zelfs de enige oorzaak van opeisbaarheid. Concreter houdt dit in dat de advocaat geen btw moet afdragen aan de Belgische schatkist tot op het ogenblik dat hij effectieve betaling heeft ontvangen van zijn particuliere klant, het zogenaamde kasstelsel. Hoewel de wet⁴² voor de toepassing van het zgn. ‘kastelsel’ uitdrukkelijk vereist dat de advocaat ‘gewoonlijk’ voor particulieren moet werken en dus geen voorfinancieringsrisico moet dragen, stelt de Circulaire dat zij voor elk type van advocaat aanvaardt dat hij/zij gewoonlijk werkt voor particulieren.

De betaling als het enige moment waarop de btw moet worden betaald aan de fiscale overheid, geldt overigens zelfs wanneer de advocaat aan zijn particuliere klant effectief een factuur heeft uitgereikt ook al had hij dat strikt genomen niet moeten doen.

§4. Overgangsregime

Het voorgaande indachtig betekent dat diensten die in 2013 geacht worden voltooid te zijn (bv. door een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest), de

⁴⁰ Artikel 22bis WBTW zoals ingevoegd door de wet van 17 December 2012, BS 21 december 2012.

⁴¹ Vr. en Antw. Kamer 2012-2013, nr. 53-130, 567.

⁴² Artikel 22bis, tweede lid WBTW.

btw-vrijstelling genieten. In principe is dit zelfs zo wanneer de diensten pas in 2014 worden gefactureerd en/of betaald.

A contrario zijn diensten die – overeenkomstig de administratieve commentaren – op 1 januari 2014 nog niet als voltooid kwalificeren c.q. waarvoor nog niet werd betaald, principieel aan 21% btw onderworpen.

De fiscus verduidelijkt in haar administratieve commentaren dat aspecten van een dienst (bv. een verzoekschrift op tegenspraak, de inleidende zitting en een eerste conclusie in een gerechtelijke procedure) die ‘materieel werden verricht’ in 2013 toch van de vrijstelling kunnen genieten indien volgende voorwaarden voldaan zijn:

- een gedetailleerde ereloonnota wordt uiterlijk op 14 februari 2014⁴³ uitgekeerd voor de diensten die in 2013 werden verricht, ongeacht de hoedanigheid van de klant;
- de prijs is duidelijk bepaalbaar en kan worden toegerekend aan de in 2013 materieel gepresteerde diensten.

De consequente toepassing van voormelde regels is problematisch ten aanzien van succesfees telkens het resultaat van de zaak en de betaling van de succesfee pas na 2013 gebeuren. Omdat de dienst nog niet is voltooid in 2013 en er evenmin betaling kan zijn, is de succesfee na 2014 volledig aan btw onderworpen. Dat de diensten die tot het positief resultaat hebben geleid, werden verricht in 2013 of vroeger doet in beginsel niet ter zake. Toch aanvaardt de administratie dat de succesfee gedeeltelijk kan worden toegekeerd aan 2013 en dus buiten de btw-heffing kan blijven indien de advocaat de succesfee duidelijk kan opsplitsen en daar een duidelijke prijszetting aan kan relateren (bv. in functie van het aantal werkelijk gepresteerde uren vóór en vanaf 2014).

De mogelijkheid om de erelonen deels of geheel onder de btw-vrijstelling te factureren is voornamelijk van belang voor afnemers die geen of een beperkt recht op btw-afrek genieten (bv. particulieren, verzekeringstellingen, banken, publieke overheden, ziekenhuizen, ...).

§5. Vooruitbetalingen voor toekomstige prestaties

De toepassing van de voormelde regels houdt in dat een betaling die de advocaat in 2013 ontvangen heeft, zelfs zonder dat er al effectief verrichte prestaties tegenover staan, van btw is vrijgesteld. Dit is bijvoorbeeld van belang voor advocaten die steeds een vooruitbetaling of een provisie vragen alvorens diensten te verrichten. De provisies die zij ontvangen hebben vóór 1 januari 2014 blijven dus van btw vrijgesteld, ook al beginnen de werkzaamheden pas in 2014.

⁴³ De Circulaire vermeldt 31 januari 2014 als uiterste datum, doch deze werd – op vraag van de Orde van Advocaten – verschoven naar 14 februari 2014 (cf. Beslissing ET nr. 125.358).

Er dienen wel twee nuanceringen te worden aangebracht.

Om de provisie buiten de btw te houden is vooreerst vereist dat de advocaat in 2013 wist welke diensten nog verricht dienden te worden. Voor het verschuldigd worden van de belasting in een dergelijke situatie, moeten immers alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst bekend zijn, en moeten de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven.⁴⁴ Dergelijke redenering lag al besloten in het voorstel voor de Zesde BTW-Richtlijn waarin de Europese Commissie stelt dat *‘indien [...] vooruitbetalingen zijn ontvangen voordat het belastbare feit plaatsvindt, de belasting bij het ontvangen van deze vooruitbetalingen verschuldigd wordt, daar de overeenkomstsluitende partijen aldus kennis geven van hun voornemen bij voorbaat alle aan het plaatsvinden van het belastbaar feit verbonden financiële consequenties op zich te willen nemen’*.

Ten tweede moet rekening worden gehouden met de anti-misbruikmaatregel van artikel 1, §10 WBTW op basis waarvan de fiscus toch nog 21% btw zou kunnen trachten na te vorderen. Dit zou het geval kunnen zijn indien de vooruitbetaling in 2013 er hoofdzakelijk op gericht was om de btw-heffing vanaf 2014 te vermijden. Om dit te beoordelen kan rekening worden gehouden met de gangbare praktijk in de sector van de advocaat. Anders gezegd, wanneer de advocaat ‘normaal’ geen provisie vraagt maar dit uitzonderlijk toch deed in de laatste maanden van 2013, heeft de fiscale administratie mogelijk een argument om de provisie toch aan 21% btw te onderwerpen.

De circulaire van 20 november 2013 gaat ervan uit dat provisie niet als misbruik kunnen worden aanzien wanneer er een maximum van 25% werd vooruitbetaald in 2013. Deze 25% moet worden vergeleken met de advocatenpresaties die in 2014 en later zullen worden verricht voor het hangende dossier.

V. De maatstaf van heffing en het tarief

§1. Maatstaf van heffing

A. Regel

De maatstaf van heffing is het totale bedrag waarover het btw-tarief moet worden toegepast, teneinde de verschuldigde btw te kennen.

Volgens artikel 26 WBTW en de administratieve commentaar is dit alles wat de advocaat samen met zijn ereloon en kosten aanrekent aan de cliënt met inbegrip van de belastingen en de heffingen waarvan hij de schuldenaar is en die van hem gevorderd worden, ongeacht of hij deze afzonderlijk in rekening brengt. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de telefoon- en administratieve kosten die aan de klant worden aangerekend.

⁴⁴ HvJ C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd.*

B. Voorgeschoten kosten

De advocaat maakt soms uitgaven die verband houden met diensten die hij maakt in naam en voor rekening van zijn cliënten. Dergelijke uitgaven kunnen als voorgeschoten bedragen worden beschouwd op voorwaarde dat de prijs van deze diensten door de dienstverrichter *rechtstreeks* op naam en voor rekening van de cliënt wordt gefactureerd. Voorgeschoten bedragen zijn op grond van artikel 28, 5° WBTW niet onderworpen aan btw.

Een door de advocaat betaalde taks kan in die zin enkel als een voorschot worden aanzien wanneer de betaling werd gedaan in de naam van de cliënt die er persoonlijk ten aanzien van de bevoegde overheid schuldenaar van is. Bovendien moet het bedrag zonder enige marge worden doorgerekend aan de klant. Indien de kosten niet voor het juiste bedrag aan de klant worden doorgerekend dienen deze in principe in de maatstaf van heffing te worden opgenomen waardoor de advocaat bijgevolg btw over het doorgerekende bedrag zal moeten voldoen.⁴⁵ Dit is ook het geval in de relatie medewerker-kantoor wanneer de medewerker kosten doorrekent waarvan de finale klant van het kantoor de wettelijke schuldenaar is.

In de praktijk kan het daarbij gaan om de volgende kosten:

- zegel-, griffie- en registratierechten evenals de rolrechten op naam van de cliënt;
- de belastingen op naam van de cliënt;
- de deurwaarderskosten op naam van de cliënt inclusief diens erelonen⁴⁶;
- de notariskosten inclusief diens erelonen;
- erelonen en kosten van confraters;
- expertisekosten en vertalingskosten inclusief de erelonen.

De toepassing van artikel 28, 5° WBTW kan ook in de relatie medewerker-kantoor van groot belang zijn. Immers, de medewerker heeft op basis van zijn samenwerkingsovereenkomst veelal het recht om bepaalde kosten die hij maakt in een dossier terug te eisen van het kantoor (bv. parkeerkosten, verplaatsingskosten, ...).

Advocatenkantoren vorderen van hun cliënten in veel gevallen een ‘provisie’ voor de eerste kosten en erelonen, waarna een volgende provisie wordt gevraagd eenmaal het eerst betaalde bedrag werd opgebruikt. Op het ogenblik van de betaling van de ‘provisie’ weet de advocaat veelal niet exact voor welke uitgaven hij staat, i.e. de kosten kunnen worden aangewend voor uitgaven die voldoen aan de voorwaarden van artikel 28, 5° WBTW (voorschot in de btw-technische zin van het woord). Om die reden aanvaardt de administratie dat het

⁴⁵ Beslissing nr. E.T. 123.376 d.d. 31.01.2013 voor notarissen en de toepassing van de voorschottenregeling. Noteer dat enkel voor hypothecaire inschrijvingen een verschil van 5 euro de toepassing van de regeling niet op de helling zet indien het exacte bedrag voor de inschrijving nog niet gekend was.

⁴⁶ Overeenkomstig punt 14 van Administratieve beslissing nr. 125.358 is de deurwaarder steeds verplicht om de factuur uit te reiken aan de verzoekende partij (de cliënt).

bedrag van de provisies voor de helft kan worden toegerekend aan ‘voorschotten’. De advocaat kan dus het ontvangen bedrag initieel slechts voor de helft met btw belasten, met dien verstande dat nadien de nodige rechtzettingen moeten worden verricht in plus c.q. in min zodra het juiste bedrag van de voorschotten kosten in de zin van artikel 28, 5° WBTW is gekend.

§2. Tarief

De diensten van advocaten zijn principieel onderworpen aan het normale tarief van 21% btw, ook al zou de transactie waar de advocaat in tussenkomt of over adviseert aan een ander tarief onderworpen zijn⁴⁷ of zelfs van btw zijn vrijgesteld.

Bij afwijking op voormeld principe zijn de zogenaamde pro deo-dienstprestaties aan de btw onderworpen tegen het nultarief⁴⁸. Concreet impliceert dit dat er geen btw aangerekend wordt over de vergoedingen, doch dat de advocaat wel de btw over de kosten/uitgaven met betrekking tot die diensten in aftrek kan brengen.

Voor de volledigheid moet worden opgemerkt dat bepaalde diensten van de advocaat toch nog vrijgesteld zullen van btw (zie *supra*).

VI. Verplichtingen en vereenvoudigd regime

De advocaat zal vanaf 1 januari 2014 zoals elke andere btw-belastingplichtige onderworpen zijn aan de administratieve verplichtingen die in het btw-wetboek worden voorzien.

Hierna volgt een verkort overzicht van deze verplichtingen daar zij geen bijzonderheden bevatten ten aanzien van de andere belastingplichtigen. Wat wel nieuw is, is dat de fiscale administratie in een optioneel vereenvoudigd regime voorziet voor de diensten tussen de advocaat en het kantoor waar hij ‘werkzaam’ is.

⁴⁷ Voorbeeld is advisering of een gerechtelijke procedure over de toepassing van het verlaagd btw-tarief voor de renovatie en omvorming van woningen die minstens 5 jaar oud zijn (Rubriek XXXVIII van Tabel A als bijlage bij KB nr. 20).

⁴⁸ De omzet uit deze handelingen moet, net als de vrijgestelde handelingen, gerapporteerd worden in rooster 00 van de btw-aangifte (cf. punt 4 van Administratieve Beslissing nr. 125.358).

§1. Normale verplichtingen

A. Activering ondernemingsnummer als btw-nummer

Uiterlijk 20 januari 2014 diende de advocaat, op straffe van een boete, zijn ondernemingsnummer te laten activeren als een btw-nummer bij het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert. Dit gebeurt middels de ‘aanvraag tot identificatie voor btw-doeleinden bij aanvang van een activiteit’ (604A).

Advocaten die voor 1 januari 2014 al over een btw-nummer beschikten maar nog steeds als btw-vrijgestelde belastingplichtige kwalificeerden⁴⁹, dienden een ‘aangifte tot wijziging van een identificatie inzake btw’ (604B) in te dienen.

Het btw-nummer moet met ingang van 1 januari 2014 worden vermeld op alle ereloonstaten die worden uitgereikt door de advocaat en dient ook te worden megedeeld aan alle leveranciers en cliënten van de advocaat.

B. Indienen van periodieke btw-aangiften en betaling van de btw

Op grond van artikel 53, §1, eerste lid, 2° WBTW zijn advocaten sinds 1 januari 2014 verplicht om periodieke btw-aangiften in te dienen.

Het indienen van de periodieke btw-aangifte dient elektronisch te gebeuren via de Intervat-applicatie en moet in principe maandelijks gebeuren. De uiterste datum om de aangifte rechtsgeldig in te dienen is de 20ste dag die volgt op de aangifteperiode.

Wanneer de jaarlijkse omzet niet meer bedraagt dan 2.500.000 euro⁵⁰ kan de advocaat ervoor opteren om een kwartaalaangifte in te dienen. In dat geval moet enkel een aangifte worden ingediend op 20 april voor de handelingen die werden verricht tijdens het eerste kwartaal, 20 juli (tweede kwartaal), 20 oktober (derde kwartaal) en 20 januari (vierde kwartaal).

De advocaat die kwartaalaangiften wenst in te dienen, moet daarvoor uitdrukkelijk opteren en moet rekening houden met de regeling van het maandelijks btw-voorschot. Deze regeling houdt in dat uiterlijk op de 20ste dag van de tweede en de derde maand van ieder kalenderkwartaal een voorschot moet worden betaald van 1/3de van de verschuldigde btw zoals die bleek uit de vorige kwartaalaangifte.⁵¹

⁴⁹ Dit is bijvoorbeeld het geval voor advocaten die in een internationale context actief waren (bv. verstrekken of aankopen van diensten uit een andere lidstaat).

⁵⁰ Met ingang van 1 januari 2014 is de drempelomzet verhoogd van 1.000.000 euro naar 2.500.000 euro. Inzake de omschakeling van de maandaangifte naar kwartaalaangiften, zie nr. 5 van Administratieve Beslissing nr 125.358.

⁵¹ Artikel 19, §1-2 KB nr. 1.

Via de aangifte wordt de aftrekbare btw verrekend met de verschuldigde of door te storten btw. De advocaat moet daarbij enkel het netto-bedrag betalen binnen dezelfde termijn als waarbinnen hij de aangifte moet indienen.⁵² Laattijdige betaling geeft niet alleen aanleiding tot administratieve boetes, maar ook tot nalatighedsintresten tegen een tarief van 9,6%, berekend per begonnen maand aan 0,8% (eventueel ook de opening van een bijzondere rekening).⁵³

C. Intracommunautaire en jaarlijkse opgave van belastingplichtige afnemers

Advocaten zijn ertoe gehouden om jaarlijks en uiterlijk op 31 maart van het volgende kalenderjaar een opgave in te dienen van de btw-belastingplichtige klanten met een Belgisch btw-nummer.⁵⁴

Naast deze jaarlijkse opgave, moeten de advocaten eventueel een opgave van de intracommunautaire handelingen indienen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer zij diensten verrichten voor een belastingplichtige in een andere Europese lidstaat voor zover de diensten van de Belgische advocaat niet vrijgesteld zijn in dat land. Het bedrag van de omzet is irrelevant, doch nihil-aangiften moeten niet worden ingediend.

De intracommunautaire opgave volgt op het vlak van de periodiciteit in principe de periodieke aangifte. Een kwartaalaangever dient dus ook kwartaalopgaven in, tenzij de advocaat intracommunautaire leveringen zou verrichten voor meer dan 50.000,00 euro tijdens het lopende kwartaal én de vier voorgaande kwartalen, waardoor hij een maandelijkse opgave zou moeten indienen. Dit lijkt ons voor de advocaat echter van weinig belang te zijn.

D. Uitreiken van facturen

1) Algemeen

Sinds 1 januari 2014 moeten advocaten zich ook schikken naar de verplichting om btw-conforme facturen uit te reiken, telkens de cliënt zelf een belastingplichtige is of een niet-belastingplichtige rechtspersoon (bv. overheid).

Voor diensten verleend aan natuurlijke personen die een advocaat onder de arm nemen voor private doeleinden (bv. echtscheiding) dient geen factuur uitgereikt te worden. De advocaat mag in zo'n geval wel een factuur uitreiken, maar is daartoe niet verplicht.

⁵² Artikel 47 WBTW.

⁵³ Artikel 91 WBTW.

⁵⁴ Voor zover aan hen voor meer dan 250,00 euro excl. btw diensten werden verstrekt.

Indien er een factuur dient uitgereikt te worden verplicht de btw-wetgeving om deze factuur binnen een bepaalde termijn uit te reiken⁵⁵, m.n. de vijftiende dag van de maand na die waarin de belasting opeisbaar is geworden over het geheel of een deel van de prijs.

De factuur dient niet alleen binnen voormelde termijn te worden uitgereikt, maar moet ook bepaalde vermeldingen bevatten zoals de factuurdatum, het volgnummer, naam, adres en het btw-nummer van de advocaat en zijn cliënt, de datum van het belastbaar feit, de omschrijving van de diensten, voor elk tarief de maatstaf van heffing, de vermelding van de tarieven en de verschuldigde belasting (of in voorkomend geval 'btw-verlegd' of 'vrijgesteld').

De administratieve circulaire gaat ook in op 'drie-partijen-relaties' waarin het niet altijd duidelijk is voor wie de advocaat werkelijk optreedt en aan wie de factuur dus moeten worden uitgereikt, i.e. de werkelijke klant is niet altijd diegene de erelonen betaalt.

Ter zake de identificatie van de klant, neemt de btw-administratie in de circulaire de volgende standpunten in:

- Voor de dienstverlening in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand is de btw-administratie van oordeel dat de overheid de opdrachtgever is van de advocaat ('B2G') en niet de particulier wiens belangen worden verdedigd;
- Wanneer een rechtsbijstandverzekeraar tussenkomt, laat de fiscus zich leiden door de vrije keuze van de advocaat als één van de fundamentele beginselen van de rechtsbijstandverzekering. De verzekeringsmaatschappij heeft derhalve geen 'zeggenschap' in de keuze van de advocaat⁵⁶, hij betaalt enkel de erelonen volgens de voorwaarden die in de polis werden overeengekomen. De werkelijke klant van de advocaat is dan ook de verzekerde en niet de rechtsbijstandverzekeringsmaatschappij. De factuur mag toekomen bij de verzekeraar als derde betaler, die dan de som binnen de polisvoorwaarden betaalt, waarna de factuur door de verzekeraar naar de verzekerde wordt doorgestuurd voor het saldo.
- Wanneer een persoon zich laat verzekeren of zich moet laten verzekeren voor burgerlijke aansprakelijkheid, gaat men ervan uit dat de verzekeraar de leiding heeft van het geschil ook al komt de advocaat het vaakst tussen in naam van de verzekerde. Ten aanzien van de burgerrechtelijke belangen en voor zover de belangen van de verzekeraar en de verzekerde gelijklopend zijn, heeft de verzekeraar het recht om, in de plaats van de verzekerde, de vordering van de benadeelde te bestrijden.⁵⁷ De fiscus gaat er daarbij van uit dat de verzekeraar de opdrachtgever is van de advocaat tenzij de verzekerde zijn advocaat heeft kunnen kiezen en deze keuze wordt gevolgd door de verzekeraar. Als medecontractant van de advocaat wordt de verzekeraar aangeduid, zoals blijkt uit de administratieve circulaire. Dit standpunt lijkt ons niet volledig accuraat te zijn, daar de advocaat in alle gevallen nog de belangen van de cliënt verdedigt. Indien de cliënt niet

⁵⁵ Artikel 4 KB nr. 1.

⁵⁶ Artikel 92 van de wet van 25 juni 1992 op de landverzekeringsovereenkomst.

⁵⁷ Artikel 79 van de wet van 25 juni 1992 op de landverzekeringsovereenkomst.

aansprakelijk zou worden gesteld, is de verzekeringsmaatschappij er ook niet toe gehouden om enige vergoeding te betalen. Deze laatste verplichting vloeit enkel voort uit de vastgestelde aansprakelijkheid van de verzekerde en de contractuele verhouding tussen de verzekerde en de verzekeraar.

Daarenboven geeft de circulaire aan dat van zodra er een belangenconflict is en de verzekerde diegene is die advocaat aanstelt, doch het belangenconflict niet te wijten is aan de verzekerde (bv. vordering van de benadeelde is aanzienlijk kleiner dan de polisdekking), de medecontractant de verzekerde is.

2) Omschrijving van de diensten

De btw-regels⁵⁸ eisen dat op de factuur de gegevens moeten voorkomen die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de verschuldigde belasting vast te stellen, inzonderheid de gebruikelijke benaming van de geleverde goederen en van de verstrekte diensten en hun hoeveelheid alsook het voorwerp van de diensten.

Deze gegevens zijn nodig opdat de fiscale administratie bij de dienstverrichter een afdoende controle zou kunnen uitvoeren op de verrichte handelingen en bij de klant het recht op aftrek van voorbelasting kan controleren.

Dit zou betekenen dat elke factuur van de advocaat voldoende detail zou moeten omvatten opdat kan worden nagegaan welke diensten werden verstrekt. Een te grote detaillering zou er echter toe kunnen leiden dat de naleving van het beroepsgeheim⁵⁹ door de advocaat in het gedrang komt. Om die reden aanvaardt de fiscus dat de advocaat zich kan beperken tot de vermelding dat het om diensten van advocaten gaat. In voorkomend geval dient de factuur wel de vermelding te bevatten dat de handeling kadert in de professionele of privé-activiteiten van de cliënt.

Naast de inhoud van de diensten moet ook de omvang van de prestaties door de advocaat kunnen beoordeeld worden. Indien de prijs per uur wordt berekend moet het aantal uren evenals de prijs/uur vermeld worden. Indien er een forfaitaire prijs per item gevraagd wordt, dienen de diverse items met hun afzonderlijke prijs vermeld te worden.

§2. Vereenvoudigd optioneel regime

A. Krachtlijnen

Advocaten die werkzaam zijn binnen een advocatenkantoor zijn sinds 1 januari 2014 gewone btw-belastingplichtigen. Om die reden dienen zij ook de normale

⁵⁸ Artikel 5, 6° KB nr. 1.

⁵⁹ Zie Cass. fr. 24 mei 1862, *DP* 1862, I, 545; artikel 458 Strafwetboek en Cass. 20 februari 1905, *Pas.* 1905, I, 141.

btw-verplichtingen na te leven en dus op periodieke basis facturen uit te reiken aan het kantoor, de btw over hun prestaties te voldoen, de opgaven in te dienen, ...

De fiscale administratie was zich bewust van de enorme impact die deze wijziging met zich zou meebrengen voor de vele kantoren die werkzaam zijn in België en voerde om die reden een 'bijzondere regeling' in voor alle advocaten die deel uitmaken van een kantoor.

Deze bijzondere regeling heeft vooral tot doel om de verplichtingen van die advocaten tot een minimum te beperken. De krachtlijnen van deze bijzondere regeling zijn de volgende:

- Zij is enkel toepasselijk op de advocaten die handelingen verrichten voor het advocatenkantoor waarvoor ze werken en geen eigen klanten hebben die ze in persoonlijke naam bijstaan. Van zodra de advocaat naast de diensten voor het kantoor nog andere btw-belaste handelingen stelt, vervalt voor hem, in principe, het voordeel van de bijzondere regeling met ingang van het eerstvolgend kwartaal.
De fiscus nuanceert deze voorwaarde echter gevoelig door de bijzondere regeling combineerbaar te maken met bijkomende btw-belaste handelingen waarvan de omzet 15.000,00 euro op jaarbasis niet overschrijdt (voor de concrete berekening van die drempel zie punt 185 van de Circulaire).
- De advocaat moet zich in ieder geval voor btw-doeleinden laten registreren, zoals dat het geval is bij toepassing van de normale regeling
- De advocaat die de bijzondere regeling toepast, is ervan ontheven om periodieke btw-aangiften in te dienen. De keerzijde van deze ontheffing is dat de betrokken advocaat op vrijwillige basis afziet van zijn recht op btw-aftek.
- De advocaat is er niet toe gehouden om de btw over zijn diensten voor het kantoor af te dragen aan de Belgische schatkist wanneer het kantoor zelf in België is gevestigd en bijgevolg periodieke btw-aangiften indient. Het zal het kantoor zijn dat verantwoordelijk is voor het doorstorten van de verschuldigde btw door opname van de diensten in de periodieke btw-aangifte. De btw over de prestaties van de advocaat is in hoofde van het kantoor volgens de normale regels aftrekbaar.
- De advocaat is er ook niet toe gehouden om zijn prestaties te factureren aan het kantoor. Het is het kantoor dat er op grond van artikel 53, §2, tweede lid WBTW toe gehouden is om de factuur uit te reiken in naam en voor rekening van de advocaat (self-billing). De factuur dient ook uitdrukkelijk te verwijzen naar de circulaire en de toepassing van de bijzondere regeling door het opnemen van de volgende vermelding '*Btw verlegd – Circulaire AAFisc nr. 47/2013*'.
- De advocaat blijft er wel toe gehouden om een jaarlijkse opgave van de btw-belastingplichtige afnemers in te dienen.

- De belastingplichtige die overgaat van de bijzondere regeling naar de normale regeling, kan ten vroegste op 1 januari van het tweede jaar daarop volgend opnieuw overgaan naar de bijzondere regeling. Bij deze laatste overgang zal rekening moeten worden gehouden met de terugstorting van de in aftrek gebrachte btw (herzieningen). Omgekeerd, wanneer de advocaat de normale regeling toepast en wenst over te stappen naar de bijzondere regeling, moet dit uiterlijk op 15 december van het jaar schriftelijk meedelen aan zijn btw-controlekantoor. De bijzondere regeling gaat dan in vanaf 1 januari daaropvolgend.

B. Aandachtspunten van de bijzondere regeling

1) *Combinatie met andere handelingen*

De toepassing van de bijzondere regeling is onderworpen aan de voorwaarde dat de advocaat uitsluitend btw-belaste handelingen stelt voor het kantoor waar hij werkzaam is. Van zodra hij nog andere btw-belaste handelingen verricht, vervalt voor hem de mogelijkheid om te opteren voor de bijzondere regeling. Noteer dat de vrijstelling voor kleine ondernemingen⁶⁰ niet kan worden gecombineerd met deze bijzondere regeling, waardoor de diensten altijd onderworpen zullen zijn aan btw behoudens wanneer voor deze handelingen een afzonderlijke vrijstelling kan worden ingeroepen (bv. familiale bemiddeling, publicaties in het kader van een contract voor uitgave, ...).

Eerder werd al aangestipt dat de fiscus de combinatie met andere handelingen toch mogelijk acht, voor zover deze bijkomende handelingen maximaal 15.000,00 euro aan btw-belaste omzet vertegenwoordigen. Het bedrag van 15.000,00 euro heeft enkel betrekking op de bijkomende handelingen – *handelingen die niet aan het kantoor worden verricht* – waarvoor effectief Belgische btw door de advocaat moet worden aangerekend. Vallen dus buiten de drempel van 15.000,00 euro, de handelingen die niet in België plaatsvinden, de handelingen die vrijgesteld zijn, de bijkomende handelingen met verlegging van heffing, de pro deo's (0%-tarief) en de handelingen die buiten het toepassingsgebied vallen (bv. vergoedingen als plaatsvervangend rechter).

Het dient opgemerkt te worden dat de bijzondere regeling, waarbij zowel de facturering als het voldoen van de btw wordt gecentraliseerd bij het kantoor, niet geldt ten aanzien van de bijkomende handelingen. De administratieve circulaire verduidelijkt dat voor deze handelingen een afzonderlijke factuur moet worden uitgereikt die aan alle 'normale' voorwaarden voldoet en dat de btw dient te worden afgedragen via de bijzondere btw-aangifte⁶¹.

⁶⁰ Overeenkomstig deze regeling kunnen belastingplichtigen met een jaaromzet van minder dan 5.580 euro buiten de btw blijven en dienen zij geen btw aan te rekenen over de uitgaande handelingen (cf. art. 56, §2 WBTW). Deze drempel wordt met ingang van 1 april 2014 verhoogd naar 15.000 euro.

⁶¹ Artikel 53ter WBTW.

2) *Intracommunautaire handelingen*

De advocaat die goederen of diensten aankoopt vanuit een andere lidstaat blijft ook in de bijzondere regeling een normale btw-belastingplichtige die er derhalve toe gehouden is om over elke intracommunautaire levering of dienst die onderworpen is aan Belgische btw, deze btw te voldoen. De drempel van 11.200,00 euro voor de intracommunautaire aankoop van goederen⁶² en zoals die in 2013 voor de vrijgestelde advocaten nog speelt, is dus vanaf 1 januari 2014 niet meer van belang.

De advocaten dienen derhalve hun btw-nummer mee te delen aan de leverancier of dienstverrichter.

Omgekeerd wanneer de advocaten in eigen naam diensten verlenen aan een onderneming die in een andere lidstaat dan België is gevestigd, is deze dienst op basis van de hoofdregels onderworpen aan de btw waar deze cliënt is gevestigd. De advocaat zal zijn dienst moeten factureren en hij zal een intracommunautaire opgave moeten indienen⁶³.

VII. Recht op aftrek

Als vrijgestelde belastingplichtigen konden de advocaten de btw over hun professionele uitgaven niet in aftrek brengen. Artikel 45 WBTW, wat de doordruk is van artikel 168 BTW-Richtlijn, koppelt de aftrekbaarheid van btw immers aan het toewijzen van de kosten aan btw-belaste omzet.

De wetswijzing per 1 januari 2014 leidt er toe dat de traditioneel vrijgestelde omzet vanaf die datum btw-belaste omzet wordt, waardoor de advocaten volgens de algemene regels het recht hebben om de btw op hun uitgaven in aftrek te brengen. Daarnaast voorziet de wet eveneens in de mogelijkheid om de 'historische btw' te herzien. Dit betekent dat advocaten de mogelijkheid hebben om de btw over de kosten die zij in het verleden hebben gemaakt te kunnen terugvorderen.

§1. Aftrek van btw

De btw die verband houdt met de professionele uitgaven die op hun beurt kunnen worden gelinkt aan btw-belaste uitgaande transacties kan in aftrek worden gebracht.

De aftrek gebeurt praktisch gezien via de btw-aangifte, door deze toe te rekenen op de verschuldigde btw.⁶⁴

⁶² Artikel 25ter, §1, tweede lid, 2° WBTW.

⁶³ Artikel 53sexies, §1 WBTW.

⁶⁴ Artikel 47 WBTW.

Bij de uitoefening van het recht op aftrek dient de advocaat rekening te houden met de aftrekbeperkingen die er bestaan. Zo neemt de administratie aan dat oorspronkelijke kunstwerken die door een belastingplichtige worden gekocht zonder de bedoeling ze door te verkopen maar als belegging en waarvan de waarde niet daalt, niet kaderen in de professionele activiteit van de belastingplichtige waardoor de btw over deze aankopen niet aftrekbaar is.⁶⁵

Maar zelfs indien de kosten kaderen in de professionele en btw-belaste activiteit, verhindert het btw-wetboek de aftrek over bepaalde uitgaven. Deze aftrekbeperkingen omvatten onder andere uitgaven die verband houden met wagens, hotelkosten, restaurantkosten,⁶⁶ ...

Deze regels zijn in se niet verschillend van deze voor alle andere btw-belastingplichtigen.

§2. Gemengde btw-belastingplichtige

In de inleiding hebben wij aangegeven dat bepaalde diensten die een advocaat verricht ook nog na 2014 van btw zullen worden vrijgesteld, zoals de familiale bemiddeling. Indien de advocaat zowel btw-belaste als vrijgestelde handelingen stelt, noemt men hem een ‘gemengde belastingplichtige’.

De logica van het btw-systeem wil alsdan dat de btw over de kosten die gelinkt zijn aan de vrijgestelde omzet, niet aftrekbaar is. De manier waarop deze niet-aftrekbare btw moet worden berekend, is vervat in het artikel 46 WBTW en maakt het onderscheid tussen de volgende methoden:

- Het algemeen verhoudingsgetal, waarbij de jaaromzet van de vrijgestelde activiteiten wordt vergeleken met de totale omzet van datzelfde jaar.⁶⁷ Het aldus bekomen percentage vertegenwoordigt het aftrekpercentage dat van toepassing is op alle professionele kosten.
- Het werkelijk gebruik waarbij voor iedere kost dient te worden beoordeeld of deze toewijsbaar is aan de btw-belaste activiteit dan wel een de btw-vrijgestelde activiteit.⁶⁸ De kosten die volledig toewijsbaar zijn aan deze laatste activiteit is logischerwijze niet aftrekbaar. Voor kosten die aan de volledige activiteit moeten worden toegewezen, zoals dit het geval is voor de algemene kosten, zal opnieuw een aftrekpercentage moeten worden berekend. Men spreekt van een bijzonder verhoudingsgetal.

⁶⁵ BTW-Handleiding nr. 336.

⁶⁶ Artikel 45 WBTW.

⁶⁷ Artikel 12 KB nr. 3.

⁶⁸ Artikel 19 en volgende KB nr. 3.

§3. Historische aftrek - herziening

A. Situering

Wanneer de positie van een belastingplichtige op btw-technisch vlak wijzigt heeft dit evident gevolgen voor de btw-aftrek. Dergelijke wijzigingen worden in de regel opgevangen door 'herzieningen' die een zo correct mogelijke aftrek van btw trachten te garanderen.

Om die reden heeft de advocaat vanaf 1 januari 2014 de mogelijkheid om een deel van de btw die hij heeft betaald over zijn professionele uitgaven en nog niet in aftrek heeft kunnen brengen, alsnog terug te vorderen of te 'herzien' voor

- de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen, die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 1 januari 2014;
- voor de bedrijfsmiddelen die op 1 januari 2014 nog bestaan, voor zover die goederen nog bruikbaar zijn en de herzieningstermijn bepaald bij artikel 48, § 2 WBTW nog niet is verstreken.

Ter illustratie van de eerste kosten kan worden verwezen naar de advocaat die een beroep heeft gedaan op een expert om de waarde van een onderneming te bepalen in het kader van een overname. De expert heeft zijn diensten met btw gefactureerd in 2013, doch de eigenlijke overname wordt pas volledig gerealiseerd in 2014. Omdat de kosten van de expert kunnen worden gelinkt aan een btw-belaste dienst van de advocaat, kan deze laatste de btw op de factuur van de expert vooralsnog in aftrek brengen. De diensten van de expert kunnen immers worden geacht nog niet te zijn verbruikt en hebben duidelijk betrekking op btw-belaste diensten van de advocaat. Het recht op aftrek van deze btw dient te gebeuren binnen de normale vervalltermijn, zijnde vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de af te trekken btw opeisbaar is geworden.

Als gevolg van het feit dat de regularisatie ten vroegste kan plaatsvinden in het jaar 2014, kan enkel de btw geheven van goederen en diensten die vanaf 1 januari 2011 opeisbaar is geworden, alsnog in aftrek worden gebracht. Het recht op aftrek van deze btw moet worden opgenomen in een inventaris die uiterlijk eind januari voor maandaangevers en uiterlijk eind maart voor kwartaalaangevers moet worden ingediend.

B. De herziening op historische investeringen

1) Algemeen

Bedrijfsmiddelen zijn de lichamelijke goederen, de zakelijke rechten op onroerende goederen (bv. vruchtgebruik) en de diensten die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrumenten of exploitatiemidde-

len⁶⁹ voor zover deze thans een bedrag van minstens 1000,00 euro⁷⁰ excl. btw vertegenwoordigen.

Het kenmerkende voor bedrijfsmiddelen is dat de btw volledig in aftrek kan worden gebracht, maar de btw-wetgeving wel de voorwaarde oplegt om deze middelen voor 5 of 15 jaar ook effectief aan te wenden voor de btw-belaste activiteiten. Indien men binnen deze periode de middelen niet langer gebruikt voor de btw-belaste activiteit, zal een deel van de btw moeten worden teruggestort aan de Belgische schatkist.

Het herzieningstijdvak bedraagt in de regel vijf jaar voor de bedrijfsmiddelen. Voor de oprichtings- of aankoopkosten van een onroerend goed is dit vijftien jaar.

Deze termijn van 5/15 jaar begint te lopen op 1 januari van het jaar waarin de btw opeisbaar is geworden. In de praktijk zal dit eenvoudigheidshalve het jaar van de aankoop zijn. Voor onroerende goederen dient het volgende onderscheid te worden gemaakt:⁷¹

- voor onroerende bedrijfsmiddelen die in gebruik zijn genomen vanaf 1 januari 2012, begint de 15-jarige termijn altijd te lopen op 1 januari van het jaar waarin het in gebruik werd genomen ook al gebeurde de aankoop of de betaling van de prijs vóór deze datum.
- ten aanzien van de onroerende bedrijfsmiddelen die al vóór 1 januari 2012 in gebruik waren genomen geldt nog het principe dat de 15-jarige termijn begint te lopen op het ogenblik dat de btw opeisbaar werd (factuurdatum, opleveringsdatum, betalingsdatum). Op basis van een individuele vergunning van het btw-controlekantoor kan deze aanvangsdatum worden verschoven naar 1 januari van het jaar waarin het onroerend goed in gebruik werd genomen. In hun hoedanigheid van vrijgestelde belastingplichtige (tot en met 31 december 2013) hadden advocaten er vóór 1 januari 2014 geen belang bij om voornoemde vergunning te bekomen met betrekking tot de onroerende bedrijfsmiddelen die ze al in gebruik hadden genomen vóór 1 januari 2012. Daarom wordt het deze belastingplichtigen toegestaan alsnog een verzoek tot het bekomen van die vergunning te richten aan het hoofd van het bevoegde btw-controlekantoor.

2) Methode van herziening en formaliteiten

De historische aftrek ter zake bedrijfsmiddelen is mogelijk voor die bedrijfsmiddelen die op 1 januari 2014 nog bestaan én nog bruikbaar zijn en in de mate dat de herzieningstermijn bepaald bij artikel 48, § 2 WBTW nog niet is verstreken.

⁶⁹ Artikel 6 KB nr. 3.

⁷⁰ Tot 31 december 2013 bedroeg de drempel voor de kwalificatie als bedrijfsmiddel 250 euro, excl. btw. Voor het verrichten van de historische herziening van de btw mag dit bedrag verder gehanteerd worden.

⁷¹ Beslissing nr. E.T. 121.450 van 27 maart 2012.

Het bedrag van de regularisatie is dan gelijk aan de belasting die vóór 2014 niet in aftrek kon worden gebracht, verminderd met een vijfde of een vijftiende en dit naargelang de aard van het goed zoals hierboven uiteengezet, per jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de btw opeisbaar is geworden c.q. het bedrijfsmiddel in gebruik is genomen.

Dit betekent dat bij bedrijfsmiddelen, voor ieder verstreken jaar voor 1 januari 2014 één vijfde of één vijftiende voor onroerende goederen van de niet-afgetrokken btw verloren is. Het restant van de niet-afgetrokken btw kan daarentegen worden ‘teruggeclaimd’.

De herziening is afhankelijk van de indiening bij het lokaal btw-controlekantoor van een inventaris van de op 1 januari 2014 nog niet gebruikte of verbruikte goederen en diensten en van een staat van de op dat tijdstip nog bruikbare bedrijfsmiddelen. Die stukken moeten worden opgemaakt in twee exemplaren, waarvan er één bestemd is voor het btw-controlekantoor. Deadline om deze inventaris in te dienen is 30 juni 2014, met dien verstande dat de historische aftrek niet kan worden uitgeoefend zolang de inventaris niet werd ingediend.

Een concreet voorbeeld ter verduidelijking. Een advocaat heeft in 2012 een nieuwe pc aangekocht voor een netto-prijs van 2.000,00 euro die uitsluitend voor professionele doeleinden wordt gebruikt. Het bedrag van 420,00 euro (21% op 2.000,00 euro) btw kon, gelet op de toenmalige vrijstelling van btw, niet in aftrek worden gebracht. Op grond van artikel 49, 3° WBTW en artikel 21bis KB nr. 3 kan de advocaat in 2014 wél nog een deel van deze btw recupereren voor zover (i) de pc nog bestaat, (ii) bruikbaar is en (iii) in de mate dat de herzieningstermijn van vijf jaar nog niet is verstreken. Dit resulteert in een totaal aftrekbaar bedrag van 252,00 euro (3/5 van 420,00 euro).

Het artikel 21bis KB nr. 3 laat niet toe om dit bedrag in eigenlijke contanten terug te vragen. Het wetsartikel schrijft voor dat het saldo telkens naar de volgende aangiftetijdvakken dient te worden overgebracht (‘carry-forward’). Men moet dit saldo steeds voor zich uitschuiven en compenseren met het verschuldigde btw-saldo van een aangifteperiode. Dit vormt op zich een afwijking van de ‘normale’ teruggaafregels die voorzien in de mogelijkheid van terugbetaling van een btw-krediet ten gevolge van een kredietsaldo in een btw-aangifte⁷².

3) *Kritische bedenkingen*

De vraag stelt zich of dit verplicht vooruitschuiven van het btw-krediet wel conform is met de Europese bepalingen in de BTW-Richtlijn 2006/112/EG dan wel met het Belgische btw-wetboek.

Allereerst merken wij op dat de BTW-Richtlijn in artikel 183 aan de lidstaten een keuzemogelijkheid laat om een aftrekoverschot terug te geven dan wel over te brengen naar het volgende tijdvak. Hoewel sommige rechtsleer heeft

⁷² Zie artikel artikel 81 van KB nr. 4.

verdedigd dat de Richtlijn toelaat dat ontstane overschotten zonder enige beperking steeds moeten worden overgedragen⁷³ heeft het Europees hof deze stelling al onderuit gehaald, oordelende dat de nationale btw-regels de belastingplichtige steeds in staat moeten stellen om het btw-overschot te innen binnen een redelijke termijn en dit door een betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze.⁷⁴ De wijze van teruggaaf mag daarbij in geen geval voor de belastingplichtige een financieel risico met zich meebrengen.

Daarnaast kan men zich de vraag stellen of de categorie van belastingplichtigen die een positieve btw-herziening willen doorvoeren als gevolg van de afschaffing van een btw-vrijstelling anders kunnen worden behandeld dan iedere andere belastingplichtige die met een historisch btw-aftrekoverschot wordt geconfronteerd. Het Hof van Justitie heeft al verduidelijkt dat *het evenredigheidsbeginsel zich verzet tegen een bijzondere teruggaafregeling voor een bepaalde categorie belastingplichtigen voor zover deze maatregelen, indien zij verder gaan dan nodig is voor het bereiken van het daarmee beoogde doel, de beginselen van het gemeenschappelijk btw-stelsel en in het bijzonder de aftrekregeling, een wezenlijk bestanddeel daarvan, aantasten*.⁷⁵

Een louter budgettaire reden is o.i. onvoldoende om dergelijke verschillende behandeling inzake btw-teruggaaf te verantwoorden.

Ten slotte kan vanuit Belgisch oogpunt de vraag gesteld worden of deze bijzondere regeling wel een wettelijke basis heeft. Zoals boven aangehaald werd het artikel 21bis KB nr. 3 ingevoegd op basis van het gewijzigde artikel 49, 3° WBTW waarin aan de Koning de bevoegdheid wordt gegeven om de toepassing van de herzieningsregels vast te leggen. De verplichting om het btw-tegoed vooruit te schuiven heeft o.i. geen betrekking op de toepassing van de herzieningsregels als dusdanig maar heeft daarentegen betrekking op de teruggaafregels.

Deze regels zijn vastgelegd in artikel 76 en 77 WBTW en het KB nr. 4 terwijl 76 WBTW daarenboven de belastingplichtigen nog steeds de mogelijkheid een btw-krediet op het einde van het jaar terug te vragen. Vanuit die optiek voorziet de circulaire in punt 119 alsnog de mogelijkheid voor de advocaten om de niet verrekende btw te vermelden in de btw-aangifte van december 2014 (maand aangifte) of deze van het vierde kwartaal van december 2014.

⁷³ F. WAUTERS, 'Over btw-tegoeden – Een nieuwe lente, een nieuw geluid', *AFT* 1984, p. 100.

⁷⁴ HvJ C-78/00, *Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Italiaanse Republiek*.

⁷⁵ Zie HvJ C-25/07, *Alicja Sosnowska* waarin het hof oordeelde dat een nationale regeling waarin de termijn waarover de nationale belastingadministratie beschikt voor de teruggaaf van het btw-overschot aan 'nieuwe' ondernemers / belastingplichtigen, wordt verlengd van 60 tot 180 dagen, tenzij deze een zekerheid van 250 000 PLN stelt, strijdig is met het huidige artikel 183 van de BTW-Richtlijn.

VIII. Besluit

Geïnspireerd door een zoektocht naar nieuwe inkomsten en met het oog op het zich aligneren met de andere Europese Lidstaten, heeft België beslist om de btw-vrijstelling voor advocaten met ingang van 1 januari 2014 af te schaffen.

Zowel voor de advocaten (cf. administratieve verplichtingen) als voor de rechtzoekende doet dit heel wat stof opwaaien en dreigt de kost van juridische bijstand voor particulieren, overheden, banken, verzekeringen en andere entiteit met een beperkt recht op aftrek gevoelig te stijgen.

Het is voorlopig onduidelijk wat de exacte impact van de regeling zal zijn. Gaan cliënten de btw-kost effectief laten doorwegen in hun keuze om een rechtsgeschil op te starten of om een advocaat te raadplegen? Gaat de maatregel de verhoopde opbrengst opleveren (cf. historische btw-aftrek, advocaten die hun activiteiten stopzetten, ...)? Weegt de complexiteit van de maatregel (cf. administratieve verplichtingen, gemengde belastingplicht, ...) op tegen het verhoopde resultaat? Heeft de procedure tot vernietiging van de maatregel door het Grondwettelijk Hof een kans van slagen?

De tijd zal op de meeste vragen een antwoord bieden, doch het is nu al duidelijk dat deze maatregel niet ongemerkt zal passeren voor de advocaten en de rechtzoekenden.