De btw-eenheid

1. Begrip btw-eenheid

A. Definitie

De btw-eenheid bestaat erin om belastingplichtigen die in het binnenland zijn gevestigd en die in juridisch opzicht onafhankelijk zijn maar onderling financieel, organisatorisch en economisch nauw met elkaar zijn verbonden als één belastingplichtige te beschouwen.

In zekere zin is de btw-eenheid op vlak van de btw een wettelijke fictie, waarop de bepalingen van het Btw-Wetboek van toepassing zijn.

Aldus bepaalt artikel 1, § 1, van het koninklijk besluit nr. 55, voornoemd, dat, in de mate dat ze in België zijn gevestigd, de belastingplichtigen in de zin van artikel 4, § 1, van het Btw-Wetboek, overeenkomstig artikel 4, § 2, van het Btw-Wetboek als één belastingplichtige kunnen aangemerkt worden als de volgende voorwaarden cumulatief zijn voldaan:

•ze financieel nauw met elkaar verbonden zijn

•ze organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn

•ze economisch nauw met elkaar verbonden zijn.

Deze verbondenheidsvoorwaarden worden hierna toegelicht.

Er wordt reeds opgemerkt dat de verbondenheidsvoorwaarden dienen voldaan te zijn op het tijdstip van de aanvraag tot identificatie van de btw-eenheid. De btw-eenheid is immers een omschrijving van een feitelijke en juridische toestand waarin bepaalde belastingplichtigen zich bevinden op een gegeven moment en strekt zich niet uit tot intenties van partijen naar de toekomst toe.

Het geheel van de belastingplichtigen die samen aangemerkt worden als één belastingplichtige wordt btw-eenheid genoemd. De btw-eenheid wordt geïdentificeerd onder een uniek btw-identificatienummer. Vanaf haar oprichting en gedurende haar bestaan treedt de btw-eenheid in de plaats van haar leden voor al hun rechten en verplichtingen zoals voorzien in het Btw-Wetboek en de bijbehorende uitvoeringsbesluiten.

Een belastingplichtige die deel uitmaakt van een btw-eenheid, wordt lid van een btw-eenheid genoemd. Een belastingplichtige die lid is van een btw-eenheid vormt samen met de andere leden van die btw-eenheid één enkele belastingplichtige. Elk lid heeft een sub-btw-identificatienummer. Een belastingplichtige kan niet tegelijk behoren tot meer dan één btw-eenheid.

Handelingen die worden verricht door een derde voor een lid van een btw-eenheid, worden niet beschouwd als verricht voor dat lid maar verricht voor de btw-eenheid. Omgekeerd geldt dat de handelingen die worden gedaan door de leden van een btw-eenheid voor een derde, geacht worden door de btw-eenheid te worden verricht en niet door de individuele leden.

B. Optioneel karakter

Het stelsel van de btw-eenheid is optioneel, onder voorbehoud van hetgeen wordt gezegd onder titel 6, hierna. Het treedt slechts in werking door het uitoefenen van een optie, zowel door het geheel van belastingplichtigen die hebben beslist een btw-eenheid te vormen als, in principe, individueel door elk van de leden.

Voor zover nodig, wordt verduidelijkt dat de optie die wordt uitgeoefend door de in België gevestigde belastingplichtige geldt voor het geheel van die juridische entiteit, met inbegrip dus van elk van haar vaste inrichtingen (exploitatiezetels, filialen) gevestigd in België.

Het spreekt voor zich dat dit principe van toepassing is op alle vaste inrichtingen in België van een belastingplichtige vennootschap gevestigd in het buitenland.

C. Solidariteit

Aangezien de btw-eenheid als zodanig één belastingplichtige is met alle rechten en plichten die voortvloeien uit het Btw-Wetboek en de bijbehorende uitvoeringsbesluiten, is zij bijgevolg gehouden tot voldoening van de belasting waarvan zij schuldenaar is, evenals van de boeten en interesten die haar kunnen worden opgelegd in geval van niet-naleving van haar verplichtingen.

Artikel 51ter van het Btw-Wetboek (inwerkingtreding: 01.04.2007) voorziet bovendien dat 'de personen die bij toepassing van artikel 4, § 2, van het Btw-Wetboek als één belastingplichtige worden aangemerkt, ten opzichte van de Staat hoofdelijk gehouden zijn tot de voldoening van de belasting, de interesten, de geldboeten en de kosten die opeisbaar zijn ingevolge de handelingen die betrekking hebben op de periode waarin deze personen als één belastingplichtige worden aangemerkt voor de toepassing van dit Wetboek'.

Artikel 51ter van het Btw-Wetboek voert aldus een hoofdelijkheid in tussen alle leden van eenzelfde btw-eenheid tot voldoening van alle schulden (belasting, boeten, interesten en kosten) van de btw-eenheid zelf.

De btw-eenheid is slechts een fictie, ze bezit geen eigen rechtspersoonlijkheid. De door artikel 51ter van het Btw-Wetboek ingevoerde hoofdelijkheid strekt ertoe het collectief karakter van de btw-eenheid in haar werking te versterken.

De door artikel 51ter van het Btw-Wetboek bedoelde hoofdelijkheid beoogt enkel de schulden die slaan op handelingen met betrekking tot de periode waarin de leden één enkele belastingplichtige (de btw-eenheid) vormen in de zin van artikel 4, § 2, van het Btw-Wetboek. Worden derhalve uitgesloten: de schulden die door de leden zijn aangegaan vóór hun toetreding tot de btw-eenheid, wanneer zij nog belastingplichtigen als zodanig waren.

2. Wie kan deel uitmaken van een btw-eenheid?

A. Btw-belastingplicht

De belastingplichtigen die juridisch onafhankelijk zijn van elkaar maar op financieel, organisatorisch en economisch vlak nauw met elkaar zijn verbonden, kunnen in aanmerking komen voor het stelsel van het btw-eenheid. Deze verbondenheidsvoorwaarden worden onder titel 5, hierna besproken.

Enkel belastingplichtigen die in België gevestigd zijn kunnen toetreden tot een btw-eenheid.

Bedoeld worden de volledige, gemengde en vrijgestelde belastingplichtigen.

Betreffende de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie, [Commissie tegen Ierland, zaak C-85/11, van 09.04.2013](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/f9d64636-af82-43d5-aad7-49c18355cbf7) en [Commissie tegen Zweden, zaak C-480/10, van 25.04.2013](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1bf0c0ff-4fd0-4038-93a8-69a513e4c0c2), dient het volgende te worden opgemerkt. Artikel 11, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG, bepaalt dat elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige kan aanmerken. Uit de bewoordingen van artikel 11, eerste alinea, voornoemd, blijkt niet dat niet-belastingplichtigen niet in een btw-eenheid kunnen worden opgenomen.

Uit de bewoordingen van artikel 11, eerste alinea, voornoemd, noch uit het dictum van voornoemde rechtspraak volgt echter evenmin dat lidstaten verplicht zijn om in de mogelijkheid te voorzien dat niet-belastingplichtigen deel kunnen uitmaken van een btw-eenheid.

Op grond van artikel 11, tweede alinea, van de richtlijn 2006/112/EG kunnen de lidstaten immers alle maatregelen nemen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking middels de in de eerste alinea van artikel 11 voorziene mogelijkheid, te voorkomen. Dergelijke maatregelen moeten evenwel met eerbiediging van het Unierecht worden genomen. Het staat de lidstaten dus onder dit voorbehoud vrij de toepassing van de regeling van dat artikel 11 te beperken om belastingfraude en -ontwijking tegen te gaan.

België heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheid van artikel 11, tweede alinea, van de richtlijn 2006/112/EG teneinde de toepassing van artikel 11, eerste alinea, te beperken. Hoewel er in artikel 4, § 2, van het Belgische Btw-Wetboek ook sprake is van 'personen' dient voornoemd artikel evenwel te worden samengelezen met de bepalingen van het koninklijk besluit nr. 55, voornoemd. Krachtens artikel 1, § 1, van dat koninklijk besluit kunnen enkel btw-belastingplichtigen in de zin van artikel 4, § 1, van het Btw-Wetboek lid worden van een btw-eenheid.

Er dient dan ook te worden besloten dat de arresten C-85/11 en C-480/10, voornoemd, geen gevolgen hebben op de Belgische wetgeving inzake de btw-eenheid noch op de administratieve rechtsleer. Er wordt ook verwezen naar de richtsnoeren van de btw-comités, 101e vergadering, van 20.10.2014 - Document C - taxud.c.1(2015)46844 - 824 (raadpleegbaar op de website van de Europese Commissie: https://ec.europa.eu/taxation\_customs/business/vat/vat-committee\_en)

Niet-belastingplichtige personen kunnen derhalve niet toetreden tot een btw-eenheid.

Zijn bijvoorbeeld uitgesloten:

•de passieve holdings

•de openbare instellingen, in de mate dat ze niet handelen in het kader van een economische activiteit die hen de hoedanigheid geeft van belastingplichtige

•natuurlijke personen die als zodanig niet de hoedanigheid hebben van belastingplichtige, zelfs indien zij functies als zaakvoerder of bestuurder van vennootschappen uitoefenen, waarvan zij geheel of gedeeltelijke aandeelhouder zijn

•de belastingplichtigen die in het buitenland zijn gevestigd.

Wanneer een natuurlijke persoon zich beperkt tot het verhuren van (on)roerende goederen, zal er niet altijd sprake zijn van een economische activiteit in de zin van artikel 4 van het Btw-Wetboek die betrokkene de hoedanigheid van btw-belastingplichtige verleent. De bepaling van de hoedanigheid van btw-belastingplichtige is in dergelijke gevallen een feitenkwestie die berust op de analyse van een geheel van elementen. Het is daarom aangewezen om contact op te nemen met de lokale btw-diensten teneinde uitsluitsel te bekomen.

Gedeeltelijke belastingplichtigen kunnen slechts tot een btw-eenheid toetreden voor het gedeelte van hun activiteit waarvoor ze de hoedanigheid hebben van btw-belastingplichtige. In voorkomend geval moeten ze echter voor hun volledige activiteit als btw-belastingplichtige toetreden tot de btw-eenheid.

Voorbeeld:

Een holding, die naast het louter houden van aandelenparticipaties in ondernemingen waaruit zij dividenden bekomt (activiteit buiten de werkingssfeer) ook beheersadviezen verstrekt (belaste activiteit) aan andere ondernemingen, mag enkel voor laatstgenoemde activiteit toetreden tot de btw-eenheid.

Bijzonder geval: toetreding van openbare instelling tot een btw-eenheid

Een openbare instelling bedoeld in artikel 6 van het Btw-Wetboek kan enkel tot een btw-eenheid toetreden indien ze minstens één activiteit uitoefent die haar de hoedanigheid van btw-belastingplichtige verleent. Ze mag evenwel enkel voor die activiteit(en) toetreden tot de btw-eenheid. Wanneer ze verschillende activiteiten uitoefent die haar de hoedanigheid van btw-belastingplichtige verleent, moet ze voor al haar activiteiten die haar die hoedanigheid verlenen tot de btw-eenheid toetreden.

Voorbeeld:

Een gemeente bedoeld in artikel 6, eerste lid, van het Btw-Wetboek die de hoedanigheid heeft van btw-belastingplichtige voor de exploitatie van een parkeergelegenheid (artikel 6, derde lid, 8°, van het Btw-Wetboek) kan enkel voor die activiteit toetreden tot een btw-eenheid. Indien die gemeente bovendien de hoedanigheid heeft van btw-belastingplichtige voor werkzaamheden in reclame (artikel 6, derde lid, 9°, van het Btw-Wetboek) zal zij voor haar volledige activiteit als belastingplichtige moeten toetreden tot die btw-eenheid (zowel exploitatie van de parkeergelegenheid als voor de reclamewerkzaamheden).

Wanneer een openbare instelling toetreedt tot een btw-eenheid, vervallen de administratieve toleranties die voorzien zijn in de [circulaire nr. 42/2015 (nr. E.T.125.567) van 10.12.2015](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f), inzonderheid voor wat betreft de drempel van 25.000 euro voorzien onder de punten IV, V en VI van die circulaire.

Bovendien moet een btw-eenheid waarvan een lid een openbare instelling is die binnen de btw-eenheid belastbare activiteiten ontplooit en buiten de btw-eenheid niet-belastbare activiteiten als openbare instelling ontplooit, haar recht op aftrek uitoefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik (zie artikel 46, § 2, van het Btw-Wetboek), in voorkomend geval, in combinatie met een bijzonder verhoudingsgetal voor de niet specifiek toewijsbare kosten.

B. In België gevestigd

In overeenstemming met het territorialiteitsbeginsel van de fiscale wet, kan een btw-eenheid slechts gevormd worden door leden die de hoedanigheid hebben van in België gevestigde belastingplichtige.

Voor de toepassing van de bepalingen van het Btw-Wetboek en de ter uitvoering daarvan genomen besluiten wordt een belastingplichtige aangemerkt als in België gevestigd wanneer hij in België:

•zijn woonplaats heeft (indien het een natuurlijk persoon betreft)

•zijn maatschappelijke of statutaire zetel heeft (indien het een rechtspersoon betreft)

•of een vaste inrichting heeft (bijvoorbeeld een bijhuis).

Er wordt in dit verband verwezen naar de randnummers 8 en 9 van de [circulaire AOIF nr. 4/2003 (nr. E.T. 103.925) van 04.03.2003](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/47333ad0-eecf-4842-8f24-0524c3c0a6fb) met betrekking tot de niet in België gevestigde belastingplichtigen. De niet in België gevestigde belastingplichtigen kunnen geen deel uitmaken van een Belgische btw-eenheid. Hetzelfde geldt voor de buitenlandse vaste inrichtingen van Belgische ondernemingen.

Het feit dat een in het buitenland gevestigde belastingplichtige in zijn land van vestiging lid is van een btw-eenheid, heeft niet tot gevolg dat een Belgische vaste inrichting van deze belastingplichtige zelf geen deel zou kunnen uitmaken van een btw-eenheid in België. In het kader van het Belgisch stelsel van de btw-eenheid kan een Belgische vaste inrichting van een buitenlandse onderneming immers deel uitmaken van een Belgische btw-eenheid, maar de buitenlandse vestigingen van Belgische of buitenlandse ondernemingen zijn daarentegen uitgesloten.

In het geval dat de in België gevestigde vaste inrichtingen niet kunnen worden aangemerkt als personen onderscheiden van de in het buitenland gevestigde belastingplichtige, dient de financiële, organisatorische en economische verbondenheid, waarvan sprake hierna, in hoofde van laatstgenoemde te worden beoordeeld, zelfs wanneer deze in het buitenland gevestigde belastingplichtige geen deel kan uitmaken van de Belgische btw-eenheid.

3. De verbondenheidsvoorwaarden van de btw-eenheid

Om deel uit te maken van een btw-eenheid, moeten de belastingplichtigen in de zin van artikel 4, § 1, van het Btw-Wetboek, financieel, organisatorisch en economisch nauw verbonden zijn.

De begrippen nauwe financiële, organisatorische en economische verbondenheid zijn communautaire begrippen waaraan bijgevolg een communautaire omschrijving moet worden gegeven. Echter, in zoverre de richtlijn 2006/112/EG deze niet omschrijft en dat het Hof van Justitie van de Europese Unie zich in dit verband nog niet heeft uitgesproken, heeft de administratie besloten om er haar eigen definitie van te geven, door een beroep te doen op bekende concepten en normen uit het intern recht (bijvoorbeeld het Wetboek van Vennootschappen) die echter zullen worden beperkt om de doelgerichtheid en de economie van voormelde richtlijn te eerbiedigen.

De voorwaarden inzake nauwe financiële, economische en organisatorische verbondenheid zijn cumulatief en moeten worden voldaan door de belastingplichtigen die een btw-eenheid zouden willen vormen.

De verbondenheid tussen de belastingplichtigen die een btw-eenheid willen vormen kan evenwel aangetoond worden via belastingplichtigen of niet-belastingplichtigen die zelf geen deel willen of kunnen uitmaken van de btw-eenheid.

Daarnaast moet bedoelde verbondenheid een permanent karakter hebben, wat betekent dat die verbondenheid tijdens het bestaan van de btw-eenheid moet blijven bestaan.

A. De financiële verbondenheid

Artikel 1, § 1, 1°, van het koninklijk besluit nr. 55, voornoemd, 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.

Voorbeeld top-down benadering (zie onderstaande figuur):

Veronderstel een vennootschap C die in vennootschap A een deelneming aanhoudt van 40% en in vennootschap B van 60%. B heeft een deelneming van 35% in D. De financiële verbondenheid is voldaan tussen A, B, en C en D. Tussen A en B is meer dan 10% van de maatschappelijke rechten in handen van dezelfde persoon, namelijk C. C bezit een onrechtstreekse deelneming in D via de maatschappelijke rechten die eerstgenoemde bezit in B.

Fig. 01



Opmerking: stel dat B slechts een deelneming van 15% heeft in D en dat C geen deel wenst uit te maken van de btw-eenheid. In dat geval kan de financiële verbondenheid tussen A, B en D niet worden aangetoond op grond van hun deelneming in het kapitaal (de financiële verbondenheid is niet aangetoond tussen A en D - zie ook voorbeeld 2 onder subrubriek a, hierna).

Hierna volgt een andere situatie.

Veronderstel een vennootschap A die financieel is verbonden met vennootschap C (via een deelneming in het kapitaal van 40%) en een vennootschap B die eveneens nauw financieel verbonden is met vennootschap C (via een deelneming in het kapitaal van 60%). C bezit in D een rechtstreekse deelneming van 45%. A kan een btw-eenheid vormen met C OF B kan een btw-eenheid vormen met C. A kan eveneens een btw-eenheid vormen met C en D OF B kan een btw-eenheid vormen met C en D. A kan een btw-eenheid oprichten met D OF B kan een btw-eenheid oprichten met D. A en B kunnen echter geen btw-eenheid vormen aangezien zijzelf, in de gegeven omstandigheden, niet nauw financieel verbonden zijn met elkaar.

Fig. 02



Men spreekt hier ook van een 'omgekeerde piramide'-structuur.

Stel, in dit laatste geval, dat vennootschap X een deelneming van 40% zou aanhouden in A en een deelneming van 40% zou aanhouden in B, dan kunnen A en B wel een btw-eenheid vormen.

a. Deelneming in het kapitaal

•Minstens 10% van de maatschappelijke rechten bezitten

De administratie neemt aan dat deze voorwaarde is vervuld wanneer een belastingplichtige, rechtstreeks of onrechtstreeks, in volle of naakte eigendom, 10% of meer van de maatschappelijke rechten (het kapitaal), met of zonder stemrecht, bezit van een andere vennootschap waarmee hij een btw-eenheid wenst te vormen. Louter het vruchtgebruik van deze maatschappelijke rechten bezitten, is onvoldoende. Het vruchtgebruik verleent immers, in principe, enkel stemrechten en een recht op dividenden terwijl de eigendom van het feitelijke kapitaal in principe bij de naakte eigenaar zit.

Voor zover een belastingplichtige via meerdere tussenpersonen cumulatief 10% of meer van de maatschappelijke rechten (van het kapitaal) bezit van een andere vennootschap waarmee hij een btw-eenheid wenst te vormen, wordt deze voorwaarde ook geacht vervuld te zijn.

Voorbeeld:

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, door middel van tussenpersoon B, minstens 10% van de maatschappelijke rechten bezit van C.

Fig. 03



 Stel nu dat A slechts een deelneming van 10% zou bezitten in B en B op zijn beurt een deelneming van 10% in C. In dat geval is de 10%-voorwaarde niet vervuld tussen A en C (10% x 10% is slechts 1%). Er kan, op basis van voornoemde regel, geen btw-eenheid worden opgericht tussen A en C.

•Minstens 10% van de maatschappelijke rechten in dezelfde handen

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 volle of naakte eigendom, 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 1 (zie onderstaande figuur):

A bezit een deelneming van 35% in B en van 25% in C. B en C wensen een btw-eenheid op te richten. Minstens 10% van de maatschappelijke rechten van B en C zijn in de handen van A. Bijgevolg kan een btw-eenheid worden opgericht tussen B en C.

Fig. 04



Voorbeeld 2 (zie onderstaande figuur):

A bezit een deelneming van 35% in B en van 25% in C. B bezit een deelneming van 15% in D.

B. C en D willen een btw-eenheid oprichten. De financiële verbondenheid kan in casu niet worden aangetoond middels voornoemde 10%-voorwaarde. A bezit slechts een  onrechtstreekse deelneming van 5,25% (zijnde 35% x 15%) in D. De financiële verbondenheid voor de vorming van een btw-eenheid A - C - D is evenmin aangetoond. D kan eventueel een beroep doen op de vermoedens inzake controle (zie subrubriek b, hierna) om alsnog deel te kunnen uitmaken van de beoogde btw-eenheid.

In het geval van onrechtstreekse deelneming (A bezit een onrechtstreekse deelneming in D, wanneer ze maatschappelijke rechten bezit in B die zelf maatschappelijke rechten bezit in D), dient bijgevolg een dubbele beperking te worden toegepast voor de berekening van de verhouding van maatschappelijke rechten (eerst in functie van de verhouding van maatschappelijke rechten gehouden door A in B en vervolgens in functie van de verhouding van maatschappelijke rechten gehouden door B in D).

Voor zover een belastingplichtige geen beroep kan doen op deze principes, kan de belastingplichtige de financiële verbondenheid aantonen op basis van de vermoedens inzake controle (zie subrubriek b, hierna).

De administratie aanvaardt evenwel dat de financiële verbondenheid voor de vorming van een btw-eenheid A - B - C - D of een btw-eenheid A - B - D voldaan is.

Fig. 05



Voorbeeld 3 (zie onderstaande figuur):

Veronderstel een vennootschap A die een deelneming aanhoudt in vennootschap B tot beloop van 40% en B op zijn beurt deelnemingen aanhoudt tot beloop van 20% in vennootschap C en tot beloop van 30% in vennootschap D. De administratie zal hierbij in elk geval aanvaarden dat de voorwaarde inzake financiële verbondenheid voldaan is tussen A, B, C en D.

Voor zover er niet wordt geopteerd om B deel te laten uitmaken van een btw-eenheid met A of indien B geen deel kan uitmaken van een btw-eenheid (onder meer in het geval waarbij B niet gevestigd is in België en/of als een niet-belastingplichtige holding kwalificeert) zal de administratie in elk geval aanvaarden dat de voorwaarde inzake financiële verbondenheid voldaan is tussen de vennootschappen A en D. A heeft in dit geval immers een onrechtstreekse deelneming van 12% in D. Wat vennootschap C betreft kan op basis van bovenvermelde principes de financiële verbondenheid niet vermoed worden vervuld te zijn. Het aantonen van de financiële verbondenheid is dus afhankelijk van het gegeven dat B al dan geen deel uitmaakt van de btw-eenheid. Vennootschap C kan een beroep doen op de vermoedens inzake controle (zie subrubriek b, hierna) om alsnog de financiële verbondenheid te onderbouwen.

Fig. 06



Voorbeeld 4 (zie onderstaande figuur):

Veronderstel een niet-belastingplichtige holding A (al dan niet gevestigd in het buitenland) die deelnemingen aanhoudt in een Belgische niet-belastingplichtige holding B tot beloop van 99%, in vennootschap C tot beloop van 60%, in vennootschap D tot beloop van 15% en in vennootschap E tot beloop van 9%. De administratie zal hierbij in elk geval aanvaarden dat de voorwaarde inzake financiële verbondenheid voldaan is tussen C en D vermits meer dan 10% van de maatschappelijke rechten van C en D in handen zijn van A. Vennootschap B kan geen deel uitmaken van de btw-eenheid aangezien zij geen belastingplichtige is. Wat vennootschap E betreft, kan op basis van bovenvermelde principes de financiële verbondenheid niet vermoed worden vervuld te zijn. Vennootschap E kan een beroep doen op de vermoedens inzake controle (zie subrubriek b, hierna) om alsnog de financiële verbondenheid te onderbouwen.

Fig. 07



Voorbeeld 5 (zie onderstaande figuur):

Veronderstel een vennootschap A (gevestigd in het buitenland) die deelnemingen aanhoudt in een Belgische vennootschap B tot beloop van 99% en in een Belgische vennootschap C tot beloop van 80%. Op haar beurt houdt vennootschap C een deelneming van 20% aan in vennootschap D en een deelneming van 9% in E. Vennootschap C opteert ervoor om geen deel uit te maken van de btw-eenheid. De administratie zal hierbij in elk geval aanvaarden dat de voorwaarde inzake financiële verbondenheid voldaan is tussen B en D aangezien (on)rechtstreeks meer dan 10% van de maatschappelijke rechten van B en D in handen zijn van A.  Wat vennootschap E betreft kan op basis van bovenvermelde principes de financiële verbondenheid niet vermoed worden vervuld te zijn aangezien A onrechtstreeks slechts 7,2% van de maatschappelijke rechten van E in handen heeft. Vennootschap E kan beroep doen op de vermoedens inzake controle (zie subrubriek b, hierna) om alsnog de financiële verbondenheid te onderbouwen.

Fig. 08



 Indien C wel lid zou zijn van de btw-eenheid, dan wordt aanvaard dat de financiële verbondenheid wel aangetoond is tussen C - B - D - E.

Voorbeeld 6:

Het feit dat er zich wijzigingen voordoen in de aandelenstructuur of dat er aandelen worden overgedragen heeft niet automatisch tot gevolg dat de verbondenheidsvoorwaarden van een btw-eenheid verbroken worden, zoals blijkt uit onderstaand voorbeeld.

 Een btw-eenheid bestaat uit vier leden: A, B, C en D. De financiële verbondenheid werd bij de oprichting van de btw-eenheid aangetoond middels de heer X en mevrouw Y die elk voor 50% aandeelhouder waren in voornoemde vennootschappen. De heer X en mevrouw Y dragen hun aandelen in de vennootschappen A, B en C over aan vennootschap E en de heer Z. De termijn beoogd door artikel 2, § 1, van het koninklijk besluit nr. 55 is nog niet verstreken. De vraag wordt gesteld of de overdracht van de aandelen tot gevolg heeft dat de financiële verbondenheid verbroken wordt.

 Krachtens artikel 2, § 1, van het koninklijk besluit nr. 55 moet een belastingplichtige die opteert om deel uit te maken van de btw-eenheid, lid blijven tot en met 31 december van het derde jaar volgend op de maand waarin de btw-eenheid tot stand komt.

Binnen deze periode dient een lid van een btw-eenheid uit te treden ingeval de verbondenheidsvoorwaarden niet langer vervuld zijn. Het feit dat er zich wijzigingen voordoen in de aandelenstructuur of aandelen worden overgedragen heeft niet automatisch tot gevolg dat de verbondenheid verbroken wordt.

 In casu hebben de heer X en mevrouw Y hun aandelen in vennootschappen A, B en C overgedragen aan de vennootschap E en heer Z. Naar aanleiding van die overdracht verkrijgt vennootschap E een rechtstreekse deelneming van 99% in de vennootschappen A, B en C.

 De financiële verbondenheid tussen de laatstgenoemde vennootschappen (A, B en C) is bijgevolg ononderbroken blijven voortbestaan.

 De financiële verbondenheid is evenwel verbroken met de vennootschap D die in handen blijft van de heer X en mevrouw Y. Vennootschap D dient uit de btw-eenheid te treden.

b. Vermoedens op grond van controle

Naast het principe van het bezit van maatschappelijke rechten, bedoeld onder subrubriek a hiervoor, vestigt het koninklijk besluit nr. 55 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).

Het begrip rechtstreekse controle behoeft geen verdere uitleg.

De onrechtstreekse controle is de controle die door een vennootschap wordt uitgeoefend op een andere vennootschap door een derde vennootschap die optreedt als tussenpersoon (ongeacht of deze tussenkomende vennootschap al dan niet deel (uitmaakt en/of) kan uitmaken van de btw-eenheid):

A → controle op B → controle op C

In dit voorbeeld controleert A op onrechtstreekse wijze C.

Er dient te worden verduidelijkt dat de bepalingen van de artikelen 6 tot 9 van het Wetboek van Vennootschappen van toepassing zijn om voornoemde begrippen te omschrijven of te verduidelijken.

Wat de vaststelling van de controlebevoegdheid betreft, dient er ook op te worden gewezen dat het vermoeden vervat in artikel 7, § 1, van het Wetboek van Vennootschappen op grond waarvan 'de controlebevoegdheid van een persoon die optreedt als tussenpersoon van een andere persoon, geacht wordt uitsluitend in het bezit te zijn van laatstgenoemde' weerlegbaar is wat de beoordeling van de controleverhoudingen betreft. De tussenpersoon moet in dat geval aantonen dat de uitoefening van zijn controlerecht gebeurt met de wil van zijn 'lastgever' om hem de stemrechten volledig af te staan die verbonden zijn aan de aandelen die de lastgever bezit.

De financiële verbondenheid in de zin van die bepaling wordt in navolgende gevallen aangetoond.

Voor zover diegene die de controle uitoefent, in rechte of in feite, rechtstreeks of onrechtstreeks, ervoor opteert om zelf geen deel uit te maken van de btw-eenheid of geen deel kan uitmaken van de btw-eenheid blijven deze vermoedens onverminderd van toepassing.

Typerend voor de financiële verbondenheid op grond van een controleverhouding, is dat er slechts één vennootschap is die de controle uitoefent over de andere vennootschap(pen).

•Controle in rechte

Er is een controleverhouding wanneer er een controle in rechte is in de zin van artikel 5, §§ 1 en 2, van het Wetboek van Vennootschappen.

Volgens deze bepalingen is er controle in rechte (in hoofde van één aandeelhouder die minstens één aandeel in volle eigendom of in vruchtgebruik bezit):

-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.

De aandacht wordt gevestigd op het feit dat het hier gaat om de meerderheid van de stemrechten verbonden aan de aandelen van de vennootschap en niet om het bezit van de meerderheid der aandelen. Bepaalde aandelen kunnen inderdaad uitgegeven zijn zonder stemrecht of met enkelvoudig stemrecht of zelfs in bepaalde gevallen met tweevoudig stemrecht.

-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.

De financiële verbondenheid kan ook worden aangetoond in geval van gezamenlijke controle. Gezamenlijke controle is een vorm van controle in rechte. Wordt, in het kader van het stelsel van de btw-eenheid, beoogd de controle die gezamenlijk wordt uitgeoefend door een beperkt aantal vennoten wanneer deze zijn overeengekomen dat beslissingen met betrekking tot de oriëntatie van het beheer van de vennootschap niet anders kunnen worden getroffen dan met hun gezamenlijke instemming. In deze veronderstelling is het evenwel niet noodzakelijk dat alle vennoten die deze controle gezamenlijk uitoefenen deel uitmaken van de btw-eenheid. De financiële verbondenheid wordt slechts aangetoond tussen één van betrokken vennoten en een gecontroleerde vennootschap. Een dergelijke overeenkomst doet op zich evenwel geen controleverhouding ontstaan tussen de vennootschappen die ze hebben gesloten (zie onderstaand voorbeeld).

Voorbeeld gezamenlijke controle in het kader van een btw-eenheid:

Vennootschap A is aandeelhouder van vennootschap B, samen met vennoten C, D en E. Er is sprake van gezamenlijke controle wanneer A met een beperkt aantal andere vennoten (bijvoorbeeld C, D, E) is overeengekomen dat beslissingen met betrekking tot de oriëntatie van het beheer van B niet kunnen genomen worden dan met hun gezamenlijke instemming. A of C of D of E is verbonden met B, maar A, C, D en E zijn niet onderling verbonden noch gezamenlijk verbonden met B.

•Controle in feite

Er is ook een controleverhouding wanneer er een controle in feite is in de zin van artikel 5 § 3, van het Wetboek van Vennootschappen.

Voor de toepassing van het stelsel van de btw-eenheid aanvaardt de administratie de controle in feite onder meer in het geval waarin een vennoot die minderheidsaandeelhouder zou kunnen zijn wat het bezit van stemrechten betreft, maar die zich tegenover een groot aantal kleine aandeelhouders bevindt die niet op de algemene vergadering vertegenwoordigd zijn, tijdens de twee laatste algemene vergaderingen de meerderheid van de stemrechten verbonden aan de op die vergaderingen vertegenwoordigde titels heeft uitgeoefend. Die vennoot moet beschikken over minstens één aandeel in volle eigendom of in vruchtgebruik.

•Invloed van betekenis

De controleverhouding bestaat eveneens wanneer de vennootschappen verbonden zijn in de zin van artikel 12 van het Wetboek van Vennootschappen.

De controleverhouding kan beoordeeld worden door middel van het bezit van een rechtstreekse of onrechtstreekse deelneming die aan een vennootschap de mogelijkheid biedt een invloed van betekenis uit te oefenen op de oriëntatie van het beleid van de gecontroleerde vennootschap.

Voor de toepassing van het stelsel van de btw-eenheid kan de aanwezigheid van een dergelijke invloed van betekenis onder meer aangetoond worden in het geval waarin de stemrechten verbonden aan die deelneming minstens 20% van de stemrechten van de aandeelhouders of vennoten vertegenwoordigen.

De administratie kan daarenboven de specifieke gevallen die haar worden voorgelegd onderzoeken en vervolgens bepalen of er al dan niet zodanige verbondenheid bestaat.

c. Uitsluitingen

Het enkele gegeven dat vennootschappen deel uitmaken van een consortium in de zin van artikel 10 van het Wetboek van Vennootschappen volstaat niet om het bestaan aan te tonen van een financiële verbondenheid tussen die vennootschappen.

In dezelfde gedachtegang kan de voorwaarde inzake financiële verbondenheid in geen geval geacht te zijn vervuld als twee vennootschappen, waarvan de ene geen deelneming heeft in het kapitaal van de andere, een overeenkomst sluiten krachtens welke een van die vennootschappen aan de andere het beheer of de bedrijfsvoering toevertrouwt, zelfs indien die overeenkomst de beherende vennootschap toelaat om alle beslissingen te nemen op welk domein ook (commercieel of sociaal beleid, enzovoort).

Er wordt bovendien opgemerkt dat het loutere feit dat een vennootschap haar diensten uitsluitend verstrekt aan een andere vennootschap geen bewijs van financiële verbondenheid uitmaakt.

d. Probleem van de personen andere dan rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal

Voor deze personen (openbare instellingen, vzw's, economische samenwerkingsverbanden, tijdelijke handelsvennootschap, vennootschappen naar gemeen recht, gemeenschappelijke verzekeringskassen, verenigingen van onderlinge verzekeringen, enzovoort), is het begrip financiële verbondenheid zoals hiervoor uiteengezet, niet relevant.

De financiële verbondenheid tussen personen andere dan rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal moet 'top-down' worden beoordeeld (zie titel 5, rubriek A, hiervoor).

Artikel 1, § 1, 1°, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 55, stipuleert dat in hoofde van andere personen dan rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal de financiële verbondenheid in ieder geval is voldaan wanneer de meerderheid van de activa die zij hebben ingezet voor de behoeften van hun economische activiteit rechtstreeks of onrechtstreeks behoren tot dezelfde persoon.

Er wordt reeds opgemerkt dat uitsluitend rekening wordt gehouden met activa die door eenzelfde persoon gratis worden ter beschikking gesteld.

Voorts kan men zich, wat de beoordeling betreft van de financiële verbondenheid bij personen andere dan rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal, bij analogie steunen op de basisprincipes ter zake van toepassing op rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal (zie [beslissing nr. E.T. 122.346 van 16.10.2014](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/ffa53204-69fb-4f8b-84a4-ccd26ab459ea)).

In dat verband werd door de administratie reeds beslist dat er, buiten de toepassing van het wettelijk vermoeden van artikel 1, § 1, 1°, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 55, eveneens een nauwe financiële verbondenheid bestaat indien (minstens) één van de volgende voorwaarden is vervuld:

•een persoon bezit minstens 10% van de werkingsmiddelen van een persoon andere dan een rechtspersoon met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal.

Bedoeld wordt het geval waarin een persoon A, zonder tegenprestatie, werkingsmiddelen ter beschikking stelt van persoon B en dat deze werkingsmiddelen een waarde vertegenwoordigen van minstens 10% van de werkingsmiddelen van persoon B. De verhuur onder bezwarende titel van goederen is geen element van financiële verbondenheid.

De waarde van de ter beschikking gestelde werkingsmiddelen moet minstens 10% van de waarde van het patrimonium van B bedragen. Het is aan de partijen om de waarde van dergelijke werkingsmiddelen te bepalen. Het spreekt voor zich dat die waarde noch onder- noch overschat mag worden. Indien de gratis ter beschikking gestelde werkingsmiddelen niet in de jaarrekening worden opgenomen, dan dient de waarde van die middelen aan de hand van andere stukken te worden aangetoond.

Er wordt bovendien opgemerkt dat de werkingsmiddelen die A ter beschikking stelt van B niet definitief verworven mogen worden door B. In dat geval is er immers geen financiële verbondenheid meer tussen A en B. Zo worden, bijvoorbeeld, lidgelden, inbrengen, giften en subsidies in principe definitief verworven door B.

•een persoon verbindt er zich toe de exploitatieverliezen van een persoon andere dan een rechtspersoon met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal ten laste te nemen.

Bedoeld wordt het geval waarin een persoon A er zich onherroepelijk toe verbindt de verliezen die voortvloeien uit de economische activiteit van een persoon B ten laste te nemen. Het verstrekken van een krediet of lening is geen element van financiële verbondenheid.

•een persoon heeft een doorslaggevende of betekenisvolle invloed op het beleid van een persoon andere dan een rechtspersoon met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal.

Bedoeld wordt onder meer het geval waarin een persoon A ten aanzien van persoon B het recht heeft de meerderheid van de bestuurders te benoemen of te ontslaan, minstens 20% van de stemrechten in de algemene vergadering bezit, enzovoort.

Bij ieder onderzoek van een aanvraag tot oprichting van een btw-eenheid worden in principe ook de statuten van de kandidaat-leden onderzocht.

Ieder argument dat aangehaald wordt om de financiële verbondenheid aan te tonen via de 'doorslaggevende of betekenisvolle invloed op het beleid' dient te worden gestaafd aan de hand van documenten waaruit die doorslaggevende invloed effectief blijkt. Het gaat om documenten die buiten het kader van de aanvraag tot oprichting van de btw-eenheid werden opgesteld. Aangezien de verbondenheidsvoorwaarden voor het bestaan van een btw-eenheid een permanent karakter moeten hebben, is bovendien vereist dat betrokkenen op een later tijdstip kunnen aantonen dat de 'doorslaggevende invloed op het beleid' in de praktijk ook uitwerking heeft en niet louter een theoretisch gegeven is.

Het loutere feit dat kandidaat-leden over één of meer gemeenschappelijke bestuurders beschikken volstaat niet als bewijs van financiële verbondenheid. Dit gegeven kan evenwel van belang zijn bij het aantonen van de organisatorische verbondenheid (zie rubriek B, hierna).

Tenslotte wordt de aandacht erop gevestigd dat de verbondenheidsvoorwaarden een permanent karakter hebben, wat betekent dat die verbondenheid tijdens het bestaan van de btw-eenheid moet blijven bestaan

De administratie zal daarenboven de specifieke omstandigheden die haar worden voorgelegd onderzoeken en in elk van die gevallen bepalen of er al dan niet zodanige verbondenheid bestaat.

e. Bijzondere gevallen

•De maatschap

Het bestaan van een associatie tussen twee maten A et B in de vorm van een maatschap is op zich onvoldoende om te besluiten dat de maten A en B onderling financieel verbonden zijn.

•De eenmanszaak, de gewone commanditaire vennootschap, de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid en de vennootschap onder firma

In functie van de feitelijke omstandigheden dient men zich te baseren op de principes die bestaan voor de vennootschappen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal of voor de personen andere dan rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal.

Er wordt evenwel opgemerkt dat het feit dat vennoten in bepaalde gevallen onbeperkt aansprakelijk zijn voor de schulden van een andere vennootschap, onvoldoende is om de financiële verbondenheid aan te tonen tussen die vennoten.

Bijvoorbeeld: indien vennootschappen A en B een VOF X oprichten, heeft het feit dat A en B onbeperkt aansprakelijk zijn voor de schulden van VOF X niet tot gevolg dat A en B onderling financieel verbonden zouden zijn.

•Managementvennootschappen

Voor de vanaf 01.06.2016 belastingplichtige bestuurders-rechtspersonen bestaan er - behoudens wat hierna volgt - geen bijzondere regels voor de oprichting van een btw-eenheid.

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 de schriftelijke parlementaire vraag nr. 3-6.882 van mevrouw de Senator Clotilde Nyssens van 30.01.2007).

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.

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, op basis van de criteria vermeld in de circulaire AOIF nr. 42/2007, voornoemd, geen financiële verbondenheid mogelijk tussen de bestuurders-rechtspersonen onderling.

Tolerantie voorzien in de [beslissing nr. E.T. 127.850 van 30.03.2016](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/614d67e8-6060-43a3-8018-921ba9465926), randnummers 32 tot en met 35.

In het kader van de opheffing van het keuzestelsel ten aanzien van de belastingplicht van bestuurders-rechtspersonen heeft de Minister echter 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 unanimiteit). 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.

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

Deze tolerantie is strikt beperkt tot de situatie waarbij bestuurders-rechtspersonen samen met hun exploitatievennootschap een btw-eenheid willen vormen. Deze tolerantie geldt enkel voor bestuurders-rechtspersonen die rechtstreeks verbonden zijn met hun exploitatievennootschap (deze tolerantie kan met andere woorden niet worden toegepast wanneer de bestuurders-rechtspersonen slechts onrechtstreeks, via een tussenpersoon, verbonden zijn met een exploitatievennootschap).

Er wordt opgemerkt dat bestuurders-natuurlijke personen niet in aanmerking komen voor de tolerantie voorzien in de [beslissing nr. E.T. 127.850 van 30.03.2016](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/614d67e8-6060-43a3-8018-921ba9465926).

Voorbeeld:

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 unanimiteit 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, voornoemd, is voldaan aan de voorwaarden van bovengenoemde tolerantie.

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 van bovengenoemde tolerantie.

•Getrouwd koppel

Wanneer één van de partners van een getrouwd koppel minstens 10% van de maatschappelijke rechten (dit is een deelneming in het kapitaal) van een vennootschap bezit, aanvaardt de administratie ter vereenvoudiging dat de financiële verbondenheid kan worden aangetoond in hoofde van beide echtgenoten en dit ongeacht het huwelijksvermogensstelsel. Een getrouwd koppel wordt met andere woorden aangemerkt als één persoon in hoofde van wie de voorwaarde inzake de financiële verbondenheid kan worden aangetoond.

Onderhavige tolerantie geldt uitsluitend voor de financiële verbondenheid die wordt aangetoond door het bezitten van maatschappelijke rechten (zie subrubriek a, hiervoor) en, voor wat andere personen dan rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal betreft, het bezitten van activa/werkingsmiddelen (zie subrubriek d, hiervoor).

Aangezien het in casu om een administratieve tolerantie gaat die ingegeven is uit praktische overwegingen, kan de administratie, indien ze misbruiken vaststelt of omdat de tolerantie tot ongewenste effecten leidt, beslissen om hierop terug te komen.

Voorbeeld:

Mevrouw X bezit 100% van de maatschappelijke rechten (in volle eigendom) van vennootschap A. Mevrouw X en mijnheer Y bezitten elk minstens 10% (in volle eigendom) van de maatschappelijke rechten van vennootschap B. De administratie aanvaardt dat de financiële verbondenheid aangetoond is tussen vennootschappen A en B.

Hetzelfde geldt wanneer 10% of meer van een de maatschappelijke rechten (in volle eigendom) van vennootschap A toebehoren aan mijnheer Y en 10% of meer van de maatschappelijke rechten (in volle eigendom) van vennootschap B in het bezit zijn van mevrouw X. Ook in dat geval aanvaardt de administratie dat de financiële verbondenheid aangetoond is tussen vennootschappen A en B.

•Aandelen in onverdeeldheid

Stel twee belastingplichtigen X en Y die een btw-eenheid willen vormen. De aandelen van X zijn in het bezit van een burgerlijke maatschap zonder rechtspersoonlijkheid. Deze maatschap is opgericht door natuurlijke personen A, B, C en D. De maatschap is een vorm van onverdeeldheid.

De aandelen in Y zijn in het bezit van A, B, en C, elk voor 33,33 %.

In dat geval is de financiële verbondenheid tussen X en Y niet aangetoond. De financiële verbondenheid moet worden aangetoond middels een persoon die minstens 10% van de maatschappelijke rechten in zowel X als Y bezit. A bezit 33,33% van de aandelen van Y. A bezit samen met B, C en D in onverdeeldheid 100% van de aandelen van X.

Onverdeeldheid betekent in een zekere zin 'mede-eigendom'. Omwille van het feit dat de aandelen van X in onverdeeldheid toebehoren aan A, B, C en D is de financiële verbondenheid in hoofde van dezelfde persoon niet aangetoond. Men heeft enerzijds de mede-eigendom (A, B, C, D) en anderzijds A.

B. De organisatorische verbondenheid

Artikel 1, § 1, 2°, van het koninklijk besluit nr. 55, voornoemd, bepaalt dat belastingplichtigen organisatorisch nauw met elkaar verbonden moeten zijn om te kunnen genieten van het stelsel van de btw-eenheid.

De organisatorische verbondenheid heeft betrekking op de wijze waarop de leden bestuurd worden.

Aan deze voorwaarde wordt in elk geval voldaan wanneer:

•ze in rechte of in feite, rechtstreeks of onrechtstreeks, onder een gemeenschappelijke leiding staan (dit is in het bijzonder het geval wanneer de raden van bestuur of de directiecomités bestaan uit (het merendeel) dezelfde personen en, meer algemeen, in het geval van een consortium in de zin van artikel 10 van het Wetboek van Vennootschappen).

Voorbeeld: een vzw X met bestuurders A, B, C en D, vzw Y met bestuurders A, C, D en E en vzw Z met bestuurders A, C, D en F. Deze drie vzw's zijn organisatorisch verbonden aangezien A, C en D telkens bestuurders zijn in de drie vzw's. De raden van bestuur van de drie vzw's bestaan dus uit het merendeel dezelfde personen.

Wanneer de raden van bestuur of directiecomités samengesteld zijn uit rechtspersonen, wordt aanvaard dat er rekening wordt gehouden met de natuurlijke personen die overeenkomstig de statuten van die rechtspersonen statutair worden aangeduid om deze te vertegenwoordigen. Er zal desgevallend worden nagegaan of de leiding van de (kandidaat-)leden van de btw-eenheid in feite wordt waargenomen door (het merendeel) dezelfde natuurlijke personen.

•of wanneer ze hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in gemeenschappelijk overleg organiseren

Het gaat hier om het nemen van beslissingen inzake het bestuur en alle handelingen die nodig of nuttig zijn voor de verwezenlijking van het doel van de vennootschap.

Dit gegeven kan blijken uit de statuten van de (kandidaat-)leden.

Wanneer dit niet uit de statuten blijkt, kunnen de leden van de btw-eenheid een overeenkomst sluiten waarin ze overeenkomen dat ze hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in gemeenschappelijk overleg organiseren. In dat geval mogen noch de statuten van alle betrokken leden, noch andere documenten met betrekking tot de leden een andersluidend of hiermee tegenstrijdig beding bevatten. Bovendien zal dit gemeenschappelijk overleg ook in de praktijk uit documenten moeten blijken die opgemaakt zijn met betrekking tot de werkzaamheden van de leden van de btw-eenheid.

•of wanneer ze in rechte of in feite, rechtstreeks of onrechtstreeks, onder de controlebevoegdheid staan van één persoon.

C. Economische verbondenheid

a. Wanneer is aan die voorwaarde voldaan?

Artikel 1, § 1, 3°, van het koninklijk besluit nr. 55, voornoemd, bepaalt dat belastingplichtigen economisch nauw met elkaar verbonden moeten zijn om te kunnen genieten van het stelsel van de btw-eenheid.

Aan deze voorwaarde wordt in elk geval voldaan wanneer:

•de voornaamste werkzaamheid van ieder van hen van dezelfde aard is, of

•hun werkzaamheden elkaar aanvullen of beïnvloeden of kaderen in het nastreven van een gezamenlijk economisch doel, of

•de werkzaamheid van de ene belastingplichtige geheel of gedeeltelijk wordt uitgeoefend ten behoeve van de anderen (deze werkzaamheid mag ook gratis gebeuren mits, uiteraard, het lid dat de werkzaamheid uitoefent belastbare handelingen verricht die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verlenen).

b. Bijzondere gevallen

•Toekomstige verhuur van een gebouw in oprichting

In het antwoord op de schriftelijke parlementaire vraag nr. 542 van de heer Volksvertegenwoordiger Peter Luykx van 24.07.2012 werd gesteld dat de verbondenheid reeds moet bestaan op het tijdstip van het verzoek tot oprichting van een btw-eenheid, zodat de loutere bedoeling van een belastingplichtige om een gebouw in oprichting in de toekomst te verhuren aan een andere belastingplichtige onvoldoende is om de economische verbondenheid aan te tonen.

Wanneer belastingplichtigen de economische verbondenheid willen aantonen op grond van een toekomstige verhuur van een gebouw dat op het tijdstip van de aanvraag tot identificatie van de btw-eenheid nog in oprichting is, neemt de administratie aan dat de economische verbondenheid alsnog kan worden aangetoond indien onderstaande voorwaarden samen vervuld zijn:

-het bestaan van de toekomstige onroerende verhuur wordt vastgelegd in een notariële akte (de akte moet worden toegevoegd aan de aanvraag tot identificatie van de btw-eenheid)

-de notariële akte moet zowel de betrokken partijen als het betreffende onroerend goed duidelijk omschrijven (adres, voor welke activiteiten zal het gebouw worden gebruikt, enzovoort)

-indien de oprichting van het gebouw nog moet starten, moet er reeds sprake zijn van een ontvankelijk en volledig verklaarde stedenbouwkundige vergunning

-de identificatie van de btw-eenheid en de ingebruikneming van het gebouw vinden plaats in hetzelfde kalenderjaar.

•Oprichting van een btw-eenheid vóór de splitsing van een vennootschap

Situatie:

Een vennootschap X wordt gesplitst in twee nieuwe vennootschappen A (exploitatievennootschap) en B (patrimoniumvennootschap). In de mate dat de artikelen 11 en 18, § 3, van het Btw-Wetboek van toepassing zijn, dient X geen herzieningen door te voeren (zie [circulaire nr. AOIF 46/2009 (E.T. 110.663) van 30.09.2009](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/7958c851-a0bc-433e-91c8-1872a2182704)). De activiteit van vennootschap B zal erin bestaan het gebouw te verhuren aan vennootschap A. Aangezien B het gebouw zal gebruiken voor een activiteit (vrijgestelde onroerende verhuur) die geen recht op aftrek verleent, dient hij desgevallend een herziening in zijn nadeel te verrichten met betrekking tot de aanvankelijk door de overdrager afgetrokken btw. Teneinde die negatieve herziening in hoofde van B te voorkomen wordt voorgesteld om een btw-eenheid op te richten met leden A en B en dit voorafgaand aan de effectieve splitsing van vennootschap X.

De vraag werd gesteld of in een dergelijk geval voldaan is aan de economische verbondenheidsvoorwaarde tussen A en B en welke de gevolgen zijn op het vlak van herzieningen (in de veronderstelling dat het herzieningstijdvak met betrekking tot het gebouw nog niet verstreken is).

In de veronderstelling dat de vennootschappen A en B reeds kunnen worden aangemerkt als btw-belastingplichtigen (voorwaarde om tot een btw-eenheid te kunnen toetreden), geldt het volgende.

Aangezien de splitsing nog niet heeft plaatsgevonden, kan B, op het tijdstip van het verzoek tot identificatie van de btw-eenheid, nog geen werkzaamheden verrichten voor A. Bijgevolg is op het tijdstip van het verzoek tot oprichting van de btw-eenheid in principe niet voldaan aan de voorwaarde inzake economische verbondenheid. De aanvraag tot oprichting van de btw-eenheid dient te worden verworpen en B zal de nodige herzieningen moeten doorvoeren (artikel 10, § 1, 5° van het [koninklijk besluit nr. 3 van 10.12.1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/8aeb3334-8b47-40d9-9c7c-161e1bc1926b)). Na de effectieve splitsing gevolgd door het sluiten van de huurovereenkomst zal voldaan zijn aan de voorwaarde inzake economische verbondenheid. Indien ook voldaan is aan de financiële en organisatorische verbondenheidsvoorwaarden zal de btw-eenheid kunnen worden opgericht. In de mate dat de btw-eenheid het betreffend gebouw gebruikt voor handelingen die recht op aftrek verlenen, zal ze een herziening in haar voordeel kunnen verrichten (artikel 10, § 2, 2e streepje, van het koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Wanneer de splitsing en het sluiten van de huurovereenkomst zouden plaatsvinden vóór de aanvraag tot oprichting van de btw-eenheid, is in principe voldaan aan de voorwaarde inzake economische verbondenheid op het tijdstip van het verzoek tot oprichting van de btw-eenheid bij de lokale btw-diensten. Teneinde een belangrijke voorfinanciering in hoofde van B te vermijden, aanvaardt de administratie, indien cumulatief voldaan is aan onderstaande voorwaarden, dat de herziening in hoofde van B wordt uitgesteld tot de eerste btw-aangifte dat wordt ingediend door de btw-eenheid:

-de splitsing van de vennootschap en de inwerkingtreding van de huurovereenkomst gelijktijdig gebeuren

-onverwijld na de splitsing (en het sluiten van de huurovereenkomst) een geldige aanvraag tot identificatie van de btw-eenheid wordt ingediend en

-de splitsing en de effectieve oprichting van de btw-eenheid in hetzelfde kalenderjaar plaatsvinden.

Onder een geldige aanvraag tot identificatie van de btw-eenheid wordt verstaan een aanvraag waaruit duidelijk blijkt dat voldaan is aan toepassingsvoorwaarden tot oprichting van een btw-eenheid en die gestaafd wordt aan de hand van de nodige bewijsstukken. Ingeval van twijfel wordt aangeraden om, alvorens over te gaan tot de splitsing van de vennootschap en de aanvraag tot identificatie van de btw-eenheid, contact op te nemen met de lokale btw-diensten teneinde te laten nagaan of voldaan zal zijn aan de toepassingsvoorwaarden van de btw-eenheid en welke stukken aan de aanvraag moeten worden toegevoegd.

Indien voldaan is aan bovengenoemde voorwaarden, aanvaardt de administratie dat de negatieve herziening in hoofde van B slechts wordt opgenomen in de eerste btw-aangifte van de btw-eenheid (rooster [61]). In diezelfde aangifte zal de btw-eenheid een herziening in haar voordeel (rooster [62]) kunnen toepassen in de mate dat ze het gebouw gebruikt voor handelingen die recht op aftrek verlenen.

Hetgeen voorafgaat geldt eveneens ingeval van een partiële splitsing van een vennootschap die vervolgens een btw-eenheid wil oprichten met de nieuw opgerichte vennootschap waarin de afgesplitste bedrijfstak werd ingebracht.

Bovengenoemde tolerantie zal strikt worden toegepast. Indien niet voldaan is aan één van voornoemde voorwaarden, zelfs ingeval van overmacht, zijn de normale regels van toepassing.

De administratie behoudt zich het recht voor op bovengenoemde tolerantie terug te komen indien zou blijken dat de toepassing ervan misbruiken of onvoorziene/ongewenste gevolgen met zich meebrengt.

4. Wie moet deel uitmaken van een btw-eenheid?

Wat rechtspersonen betreft, wordt aangenomen dat van zodra een vennootschap, lid van een btw-eenheid, een rechtstreekse participatie van meer dan 50% in een andere vennootschap bezit, voldaan is aan de drie cumulatieve verbondenheidsvoorwaarden voor het toetreden tot een btw-eenheid en dat laatstgenoemde vennootschap, in principe, deel moet uitmaken van die bestaande btw-eenheid (zie artikel 1, § 2, van het koninklijk besluit nr. 55, voornoemd).

Er wordt aanvaard dat dit vermoeden ook kan worden toegepast bij de oprichting van een btw-eenheid. Wanneer, bij de vorming van een btw-eenheid, de verbondenheidsvoorwaarden zijn aangetoond tussen twee optionele leden, geldt het vermoeden meteen voor de dochterondernemingen van die optionele leden.

Het vermoeden geldt slechts ten aanzien van rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal.

Het vermoeden en de daaraan verbonden verplichting worden 'trapsgewijs' ('top-down') toegepast. Er moet in feite op individuele wijze nagegaan worden of haar rechtstreekse dochterondernemingen zich in dat geval bevinden.

Het vermoeden geldt daarentegen niet, wanneer een vennootschap een rechtstreekse participatie van meer dan 50% verwerft in een lid van een bestaande btw-eenheid. Indien de verwervende vennootschap wenst toe te treden tot de btw-eenheid, dient te worden aangetoond dat voldaan is aan de drie verbondenheidsvoorwaarden.

Bovendien, wanneer een lid van een btw-eenheid een rechtstreekse deelneming verwerft van meer dan 50% in een belastingplichtige die reeds lid is van een andere btw-eenheid, is laatstgenoemde belastingplichtige niet langer lid van de btw-eenheid waartoe hij behoorde en wordt hij lid van de btw-eenheid waartoe de belastingplichtige behoort die hem voor meer dan 50% in zijn bezit heeft, behoudens indien zij kunnen aantonen dat zij organisatorisch, economisch of omwille van andere omstandigheden niet met elkaar verbonden zijn of kunnen zijn (zie artikel 1, § 4, van koninklijk besluit nr. 55, voornoemd).

Er wordt alleen met rechtstreekse participaties van meer dan 50% rekening gehouden. Het vermoeden geldt bijvoorbeeld niet voor een dochteronderneming die voor 33% in handen is van haar drie moederondernemingen, ook al zijn die alle drie lid van de btw-eenheid.

Vermits alleen de in België gevestigde entiteiten kunnen deel uitmaken van de btw-eenheid, is het vanzelfsprekend dat het vermoeden niet geldt ten aanzien van een dochteronderneming die uitsluitend in het buitenland is gevestigd.

Het vermoeden is daarentegen van toepassing op de in het buitenland gevestigde dochteronderneming wanneer die beschikt over een vaste inrichting in België.

De combinatie tussen het optioneel stelsel en het vermoeden kan worden geïllustreerd als volgt.

Een groep ondernemingen waarvan moedervennootschap A twee rechtstreekse dochterondernemingen B en C (elk voor meer dan 50%) in handen heeft en waarbij die dochterondernemingen een rechtstreekse deelneming (eveneens meer dan 50%) hebben respectievelijk in dochteronderneming D en E. Als alle ondernemingen in België zijn gevestigd, kunnen de volgende gevallen zich voordoen:

•A kiest ervoor om een btw-eenheid te vormen met een andere groep vennootschappen tegenover dewelke de cumulatieve voorwaarden vervuld zijn: het vermoeden geldt 'trapsgewijs' voor B en C en vervolgens voor D en E.

•A en B wensen een btw-eenheid te vormen: in dat geval geldt het vermoeden niet.  Ze zullen moeten aantonen dat ze financieel, organisatorisch en economisch verbonden zijn. Indien ze dit kunnen aantonen en er aldus een btw-eenheid wordt gevormd, zal het vermoeden dat evenwel gelden voor dochteronderneming D.

•B kiest ervoor om een btw-eenheid te vormen samen met C: het vermoeden geldt voor hun dochterondernemingen D en E. Het spreekt voor zich dat B en C aan de drie verbondenheidsvoorwaarden, voormeld, moeten voldoen (het is evenwel zo dat de financiële verbondenheid kan worden afgeleid uit de omstandigheid dat B en C worden gehouden door A, die zelf geen deel uitmaakt van de btw-eenheid).

•B en/of C vormen twee afzonderlijke btw-eenheden met een andere groep vennootschappen tegenover dewelke de cumulatieve voorwaarden vervuld zijn: het vermoeden geldt voor hun respectieve dochterondernemingen.

•Stel nu dat vennootschap X een rechtstreekse deelneming van 51% in A verwerft (veronderstel dat een btw-eenheid A - C - E bestaat), dan geldt het vermoeden voor X niet. Het vermoeden geldt immers uitsluitend 'trapsgewijs' ('top-down'). Indien X deel wil uitmaken van de btw-eenheid, zal deze moeten aantonen dat voldaan is aan de drie verbondenheidsvoorwaarden.

Vanaf het ogenblik dat het vermoeden toegepast kan worden, moet de vertegenwoordiger van de btw-eenheid dit binnen de maand melden aan de voor de btw-eenheid bevoegde lokale btw-dienst.

Het vermoeden dat een dochteronderneming die voor meer dan 50% in handen is, voldoet aan de voorwaarden inzake financiële, economische en organisatorische banden voor het vormen van een btw-eenheid, kan weerlegd worden, in die zin dat, niettegenstaande de participatie, de betreffende rechtspersonen kunnen aantonen dat er geen of slechts zwakke economische of organisatorische banden tussen hen bestaan of dat er andere omstandigheden bestaan die de uitsluiting van de dochteronderneming uit de btw-eenheid kunnen verantwoorden.

Als voorbeelden kunnen vermeld worden:

•het feit dat de dochteronderneming een doel heeft of activiteiten ontplooit die sterk verschillen van die van de rest van de groep en/of zich richt tot een welbepaalde categorie van cliënten

•het feit dat de controle in rechte in de praktijk niet heeft plaatsgevonden

•het feit dat de dochteronderneming op het punt staat te worden overgedragen of ontbonden.

Wanneer een dochteronderneming de facto buiten de btw-eenheid wordt gelaten als gevolg van een dergelijke aanvraag, is het vermoeden niet meer van toepassing op haar subdochters. Deze laatsten hebben echter onverminderd het recht om wat hen betreft, aan te tonen dat ze deel kunnen uitmaken van de btw-eenheid.

De volgende omstandigheden gelden bijvoorbeeld niet om het vermoeden om tot een btw-eenheid te behoren, te weerleggen:

•het feit dat de dochteronderneming niet is opgenomen in de consolidatiekring (gevalideerd door de bedrijfsrevisoren)

•het feit dat de omzet van de dochteronderneming te verwaarlozen is in verhouding tot de totale omzet van de btw-eenheid

•het feit dat de regel van de solidariteit nadelige gevolgen zou kunnen hebben voor de dochteronderneming (bijvoorbeeld voor de internationale 'rating' van de onderneming)

•het feit dat betreffende ondernemingen hun activiteiten ontplooien in verschillende geografische gebieden binnen België (bijvoorbeeld Vlaanderen - Wallonië)

De administratie zal de specifieke gevallen die haar worden voorgelegd onderzoeken en vervolgens bepalen of de betrokken belastingplichtigen kunnen worden uitgesloten.