

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

Algemene Administratie van de Fiscaliteit
Centrale diensten btw

ADVOCATEN

MANDATEN

NIET-VRIJGESTELDE BELASTINGPLICHT

PLAATS VAN DE DIENST

BELASTBAAR FEIT

TIJDSTIP VAN OPEISBAARHEID

MAATSTAF VAN HEFFING

RECHT OP AFTREK

VERPLICHTINGEN EN ADMINISTRATIEVE FORMALITEITEN

BEPALING VAN DE MEDECONTRACTANT

SELF BILLING

VERLEGGINGSREGELING

Aan alle ambtenaren van de taxatiediensten, sector btw

Voorwoord

1. De btw-vrijstelling van advocaten, zoals voorzien door artikel 44, § 1, 1^o; van het Btw-Wetboek wordt vanaf 1 januari 2014 opgeheven door artikel 60 van de Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (*B.S.* 1 augustus 2013, tweede editie, blz. 48270).

De advocaten moeten dus vanaf voornoemde datum hun prestaties aan de btw onderwerpen. Alle advocaten worden door deze wetswijziging beoogd, ongeacht of zij hun vrij beroep uitoefenen als natuurlijke persoon of als rechtspersoon.

2. De onderwerping aan de btw is algemeen en geldt dus voor alle prestaties die advocaten verrichten in de normale uitoefening van hun beroep, met inbegrip van juridische en fiscale adviesverlening, adviesverlening op financieel en/of sociaal vlak (Parl. Vr. nr. 167 de Clippele, 21 maart 1986, *Vr. en Antw.* Senaat 1985-86, nr. 15, 793) en de prestaties die zij verrichten in het kader van de rechtspleging en de procesvoering (pleiten).

Bepaalde door advocaten verrichte diensten kunnen een vrijstelling genieten voor zover wordt voldaan aan alle daartoe vereiste toepassingsvoorwaarden.

3. De btw-heffing wordt niet beperkt tot dienstverleningen door advocaten aan ondernemingen maar geldt ook voor hun dienstverleningen aan particulieren.

4. Deze circulaire heeft tot doel de per 1 januari 2014 doorgevoerde wetswijziging toe te lichten.

I. Toepassingsgebied van de btw

1. Algemeen

5. Op grond van artikel 4, § 1, van het Btw-Wetboek is belastingplichtige eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in voornoemd Wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend.

2. Het advocatenkantoor, de vennoten, medewerkers en stagiairs

2.1. Het advocatenkantoor

6. Het advocatenkantoor dient te worden aangemerkt als belastingplichtige met recht op aftrek en dient als dusdanig te worden geïdentificeerd. De vergoedingen die door het kantoor aan het cliënteel worden aangerekend zijn onderworpen aan de btw tegen het normale tarief dat thans 21 pct. bedraagt. Terzake wordt geen onderscheid gemaakt naargelang het advocatenkantoor optreedt onder de vorm van een natuurlijke persoon dan wel als een vennootschap met of zonder rechtspersoonlijkheid.

7. Als het advocatenkantoor lid is van een kostengroepering onder gemeenschappelijke naam, wordt deze kostengroepering zelf als een belastingplichtige met recht op aftrek aangemerkt. De kostengroepering treedt zelf niet op als advocaat, maar verricht alleen ondersteunende diensten en prestaties die dienstig zijn voor de uitoefening van het beroep van advocaat. Bedoelde handelingen worden bij toepassing van artikel 18 van het Btw-Wetboek aangemerkt als belastbare diensten. Aldus dient de kostengroepering die logistieke diensten verstrekt aan haar leden tevens voor btw-doeleinden te worden geïdentificeerd. De vrijstelling als bedoeld in artikel 44, § 2, 1^{bis}, van voornoemd Wetboek is terzake niet van toepassing.

Als het advocatenkantoor daarentegen lid is van een kostengroepering zonder gemeenschappelijke naam, is deze kostengroepering zelf als dusdanig geen belastingplichtige. Elk lid moet dan op zijn deel in de kosten de btw in aftrek brengen.

2.2. De advocaat-vennoot

8. Een vennoot die zijn bedrijvigheid inbrengt in een vennootschap is in principe een gewone belastingplichtige met recht op aftrek van voorbelasting.

9. Als een vennoot (natuurlijke persoon of rechtspersoon) belastingplichtige is wegens de inbreng in vennootschap van zijn bedrijvigheid (werkende vennoot), eist de btw-administratie, hoewel hij strikt juridisch gezien de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, zijn identificatie als belastingplichtige niet wanneer hij enkel om reden van die inbreng van bedrijvigheid belastingplichtige is (Parl. Vr. nr. 22 Lindemans, 8 november 1973; Parl. Vr. nr. 65 Verbist, 22 februari 1977, *Vr. en Antw. Senaat, 1976-1977, 783*).

Deze regel is in principe slechts van toepassing als de vennootschap waarin de inbreng wordt gedaan een belastingplichtige is die verplicht is periodieke aangiften in te dienen en die volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft. Als de vennootschap waarin de bedrijvigheid wordt ingebracht echter een gemengde of gedeeltelijke belastingplichtige is, mag deze regel ook worden toegepast onder de uitdrukkelijke voorwaarde dat de ingebrachte bedrijvigheid niet uitsluitend wordt gebruikt voor het verrichten van handelingen die geen recht op aftrek met zich meebrengen (*Btw-Handleiding*, tekstversie februari 2012, nr. 82/2; Beslissing nr. E.T. 14.699 van 22 juni 1973; Beslissing nr. E.T. 19.082 van 24 juni 1975; Parl. Vr. nr. 258 Hatry, 23 mei 1997).

10. Van advocaten-natuurlijke personen die enkel als belastingplichtige zouden worden aangemerkt omwille van de inbreng van hun bedrijvigheid in een advocatenassociatie met of zonder rechtspersoonlijkheid, eist de btw-administratie dus niet dat zij zich individueel als belastingplichtige identificeren (administratieve tolerantie). Het staat hen echter vrij dit wel te doen. Hetzelfde geldt voor advocaten-rechtspersonen.

11. Als advocaat-vennoten, natuurlijke personen of rechtspersonen, verzaken aan voornoemde tolerantie omdat zij hun handelingen als werkende vennoot willen onderwerpen aan de btw geldt deze (in principe onherroepelijke) keuze voor alle handelingen die zij als dusdanig verrichten.

12. Als advocaat-vennoten, natuurlijke personen of rechtspersonen, naast hun handelingen als werkende vennoot van één of meerdere advocatenkantoren ook specifieke advocatendiensten verlenen aan een eigen cliënteel, zijn zij voor laatstgenoemde diensten wel belastingplichtigen. Als dergelijke advocaat-vennoten ook diensten verrichten voor één of meerdere advocatenkantoren, aanvaardt de btw-administratie dat zij voor hun activiteit als werkende vennoot niet de hoedanigheid hebben van belastingplichtige. In dat geval worden zij aangemerkt als gedeeltelijke belastingplichtige.

2.3. De advocaat-medewerker

13. De advocaat oefent een vrij beroep uit. De advocaat oefent zijn beroep als zelfstandige uit, met uitsluiting van iedere band van ondergeschiktheid.

Medewerkers van een advocatenkantoor hebben de hoedanigheid van niet- vrijgestelde belastingplichtige en dienen als dusdanig te worden geregistreerd. Zij leveren tegen vergoeding prestaties aan hun kantoor van tewerkstelling. Bedoelde vergoeding is onderworpen aan de btw tegen het normale tarief dat thans 21 pct bedraagt.

14. Het komt voor dat advocaat-medewerkers bij hun kantoor van tewerkstelling vrijgestelde sociale bemiddelingsdiensten (in de zin van artikel 44, § 2, 2^o, of 5^o, van het Btw-Wetboek) verrichten die dat kantoor met vrijstelling van btw aanrekent aan zijn cliënt. In dat geval aanvaardt de btw-administratie dat de vrijstelling van btw ook geldt in de relatie tussen het advocatenkantoor en de advocaat-medewerker waarop eerstgenoemde een beroep doet om die diensten te verstrekken voor zover de advocaat-medewerker:

- i. zijn dienstprestaties gedetailleerd uitsplitst (bv. in time sheets), en;
- ii. kan aantonen wel degelijk voornoemde vrijgestelde diensten te hebben verricht.

2.4. De advocaat-stagiair

15. De advocaat-stagiairs zijn volwaardige advocaten, wat wordt bevestigd in artikel 439 van het Gerechtelijk Wetboek. Zij leveren prestaties aan hun advocatenkantoor van tewerkstelling en worden enkel begeleid door hun stagemester. Advocaat-stagiairs oefenen

al gedurende de wettelijk voorziene driejarige stage hun activiteiten op zelfstandige wijze uit. Gedurende deze stage mogen stagiairs alle zaken behandelen, beschikken zij in bepaalde gevallen over een eigen cliënteel en zijn ze belast met bijzondere opdrachten inzonderheid op het stuk van het verplicht verlenen van gerechtelijke bijstand aan minvermogenden (pro deo-opdrachten).

Gelet op wat voorafgaat worden stagiairs aangemerkt als niet-vrijgestelde belastingplichtigen en zijn de door hen aan het advocatenkantoor verleende diensten onderworpen aan de btw.

16. De tolerantie voorzien in randnummer 14 is mutatis mutandis toepasselijk op advocaat-stagiairs.

3. Uitoefening van mandaten door advocaten

3.1. Advocaat als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar

17. De regels toepasselijk op bestuurders, zaakvoerders of vereffenaars van rechtspersonen zijn van toepassing op advocaten die hun beroep uitoefenen als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar van een advocatenassociatie in de vorm van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid.

18. Bestuurders, zaakvoerders en vereffenaars, in hun hoedanigheid van natuurlijke personen, van vennootschappen treden ten opzichte van derden op als organen van de rechtspersoon die zij vertegenwoordigen en handelen dus niet zelfstandig in de zin van het Btw-Wetboek. Hieruit volgt dat, als zij handelen in de gewone uitoefening van hun statutaire opdracht, zij zich in een band van ondergeschiktheid bevinden ten aanzien van de rechtspersoon die deze opdracht aan hen heeft toevertrouwd en zij dus geen belastingplichtige zijn voor de in dat kader verrichte opdrachten (Parl. Vr. nr. 3-6 Nyssens van 8 augustus 2003, *Vr. en Antw. Senaat 2003-2004*, nr. 3-5, 365). Als zij echter buiten het kader van hun statutaire opdracht ook specifieke diensten verlenen aan de betreffende vennootschap (bv. advies voor bedrijfsvoering) worden zij voor die dienstverrichtingen altijd als belastingplichtige aangemerkt.

19. De rechtspersonen die als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar optreden, zijn in principe, in tegenstelling tot de natuurlijke personen, wel belastingplichtig, hoewel de btw-administratie om praktische redenen hun btw-identificatie niet eist voor hun activiteit als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar (administratieve tolerantie). Als deze rechtspersonen verzaken aan deze tolerantie en hun handelingen als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar aan de btw willen onderwerpen geldt deze keuze voor alle handelingen die zij als dusdanig verrichten. Deze keuze is in principe onherroepelijk behalve wanneer de betrokken vennootschap het onomstotelijke bewijs levert van een grondig gewijzigde bedrijfseconomische situatie die een wijziging van de oorspronkelijke keuze rechtvaardigt. Daartoe dient de betrokken vennootschap een gemotiveerde brief te richten aan het bevoegde lokale btw-controlekantoor dat hierover beslist (Beslissing nr. E.T. 118.288 van 27 april 2010; Beslissing nr. E.T. 79.581 van 27 januari 1994).

Als voornoemde rechtspersoon er echter voor kiest om de betreffende handelingen als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar niet aan de btw te onderwerpen, dient zij voor deze activiteit als niet-belastingplichtige te worden beschouwd. Indien zij voor een andere activiteit de hoedanigheid heeft van belastingplichtige (met recht op aftrek of vrijgestelde), wordt zij aangemerkt als een gedeeltelijke belastingplichtige.

3.2. Advocaat als mandataris ad hoc (voorlopig bewindvoerder) van vennootschappen en verenigingen

20. De activiteiten van mandatarissen ad hoc, aangesteld door de rechtbank van koophandel, om tijdelijk, geheel of gedeeltelijk, het beheer waar te nemen van rechtspersonen (als voorlopig bewindvoerder), volgen het statuut van de vergoedingen van de vennootschapsmandatarissen die zij tijdelijk vervangen of aanvullen.

Een voorlopig bewindvoerder (natuurlijke persoon) van een vennootschap, als zodanig benoemd in rechte, heeft in de mate van deze werkzaamheid niet de hoedanigheid van belastingplichtige.

De rechtspersonen die als mandataris ad hoc optreden, zijn in principe, in tegenstelling tot de natuurlijke personen, wel belastingplichtig, hoewel de btw-administratie om praktische redenen hun btw-identificatie niet eist voor hun activiteit als mandataris ad hoc (administratieve tolerantie). Als deze rechtspersonen verzaken aan deze tolerantie en hun handelingen als mandataris aan de btw willen onderwerpen geldt deze (in principe onherroepelijke) keuze voor alle handelingen die zij als dusdanig verrichten.

3.3. Advocaat zetelend als plaatsvervangend rechter

21. Rechters worden voor btw-doeleinden geacht op te treden in een band van ondergeschiktheid. De eventuele vergoedingen die advocaten zouden genieten als plaatsvervangend rechter vallen dus niet onder de btw.

3.4. Uitoefening van mandaten binnen de Orde van advocaten

22. De vergoeding die advocaten rechtstreeks als natuurlijke persoon ontvangen omwille van hun mandaten binnen de Orde van advocaten (het gaat om organen en advocaten-medewerkers van de lokale Ordes, OVB, OBFG, Bureau Juridische Bijstand, Commissie Juridische Bijstand, e.a.) valt niet binnen de toepassingsfeer van de btw. De organen en advocaten handelen niet op zelfstandige wijze in de zin van het Btw-Wetboek. Zij bevinden zich in een band van ondergeschiktheid ten aanzien van de rechtspersoon die hun deze opdracht heeft toevertrouwd en zijn dus geen belastingplichtige voor de in dat kader verrichte opdrachten of mandaten.

23. De rechtspersonen die als mandaathouder optreden, zijn in principe, in tegenstelling tot de natuurlijke personen, wel belastingplichtig, hoewel de btw-administratie om praktische redenen hun btw-identificatie niet eist voor hun activiteit als mandaathouder (administratieve tolerantie). Als deze rechtspersonen verzaken aan deze tolerantie en hun handelingen als mandaathouder aan de btw willen onderwerpen geldt deze (in principe onherroepelijke) keuze voor alle handelingen die zij als dusdanig verrichten.

3.5. Advocaat aangesteld als curator

24. Curatoren worden niet aangemerkt als organen van de rechtspersoon die zij vertegenwoordigen. Advocaten die optreden als curator van een failliet verklaarde vennootschap of handelaar zijn dus belastingplichtigen onderworpen aan de btw.

25. In geval van een "pro deo" faillissement (een faillissement met ontoereikend of geen actief) factureert de curator de gefailleerde voor het daadwerkelijk door hem te ontvangen bedrag, doorgaans 750 euro (exclusief btw). De bedoelde vergoeding is aan de btw onderworpen tegen het normale tarief dat thans 21 pct bedraagt (zie ook infra titel VIII punt 6).

26. Bij de afsluiting van het faillissement door de curator komt het ereloon van de curator van het faillissement ten laste van de massa. Voor de massa is de btw op dit ereloon volgens de gewone regels aftrekbaar, althans wanneer de gefailleerde een belastingplichtige is met recht op aftrek van voorbelasting.

4. Arbitragediensten van advocaten

27. Arbitrage is een buiten de rechterlijke macht ingestelde procedure waarbij bij overeenkomst tussen partijen, om een uit een bepaalde rechtsverhouding tussen hen ontstaan geschil te beslechten, door één of een oneven aantal scheidslieden (arbiters) naar billijkheid en recht uitspraak (arbitrage) wordt gedaan.

De scheidslieden (arbiters) hebben, omdat hun dienstprestaties worden verricht buiten de rechterlijke macht en omwille van de algemene draagwijdte van artikel 18 van het Btw-Wetboek, hiervoor de hoedanigheid van belastingplichtige en zij dienen dus btw aan te rekenen over de ontvangen vergoeding (Beslissing nr. E.T. 77.277 van 25 maart 1993).

5. Pro deo-dienstprestaties van advocaten en advocaat-stagiairs

28. De pro deo-dienstprestaties die door advocaten en advocaat-stagiairs, natuurlijke personen of rechtspersonen, worden verstrekt aan de rechtszoekenden die tweedelijnsbijstand genieten, zijn onderworpen aan de btw tegen het nultarief.

Hoewel op deze pro deo-dienstprestaties geen btw wordt geheven, kan de advocaat of advocaat-stagiair toch als volwaardige belastingplichtige zijn recht op aftrek van de voorbelasting uitoefenen.

29. Op deze prestaties is de vrijstelling voor sociale dienstverlening (in de zin van artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek) niet van toepassing. Het pro deo karakter van de prestaties volstaat niet om deze vrijstelling te kunnen toepassen.

6. Bijzonder geval: vervanging van een confrater (“vervangingsprestaties”)

30. Als een advocaat een collega vervangt of “loco” hem of haar optreedt in een zaak voor de rechtbank, dan treedt deze advocaat op voor de advocaat die om de vervanging vroeg en niet rechtstreeks voor de cliënt. Tussen beide advocaten zal dan de btw volgens de gewone regels moeten aangerekend worden.

7. De advocaat als vrijgestelde belastingplichtige

7.1. De advocaat als schuldbemiddelaar

31. Volgens artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek zijn de diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de bevoegde overheid als instellingen van sociale aard worden erkend, vrijgesteld van de btw. Worden hiermee onder meer bedoeld de instellingen die de begeleiding, de omkadering of de opvang van personen die zich in materiële of morele moeilijkheden bevinden tot doel hebben.

32. In zijn arrest nr. 56/2013 heeft het Grondwettelijk Hof bevestigd dat diensten inzake collectieve schuldenregeling zoals beoogd door artikel 1675 van het Gerechtelijk Wetboek diensten zijn “die nauw samenhangen met maatschappelijk werk” en dat, wanneer deze diensten worden verricht door advocaten, ministeriële ambtenaren en gerechtelijke mandatarissen, waaronder gerechtsdeurwaarders, zij worden verricht door “een organisatie die door de bevoegde overheid als instelling van sociale aard wordt erkend”.

Het Hof heeft aldus bevestigd dat de door een advocaat in het kader van voornoemde collectieve schuldenregeling verrichte diensten aan beide in artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek gestelde voorwaarden voldoen, en bijgevolg van btw zijn vrijgesteld.

7.2. De advocaat als voorlopig bewindvoerder

33. Met artikel 488bis van het Burgerlijk Wetboek heeft de wetgever bescherming willen bieden aan meerderjarige personen die omwille van hun lichamelijke of geestelijke gezondheidstoestand volledig of gedeeltelijk onbekwaam zijn geworden om hun goederen te beheren. Voornoemd artikel voorziet voor deze personen in een procedure van vertegenwoordiging of bijstand door een voorlopig bewindvoerder voor het beheer van hun vermogen.

34. Op grond van voornoemd artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek (zie nr. 7.1. a.i.) zijn de door advocaten als voorlopig bewindvoerder verrichte diensten vrijgesteld van de btw, voor zover deze advocaten aangesteld zijn door een rechter krachtens artikel 488bis van het Burgerlijk Wetboek.

7.3. De advocaat als voogd of voogd ad hoc

35. De door advocaten verrichte diensten als voogd of voogd ad hoc zijn in dezelfde gedachtegang vrijgesteld op grond van artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek.

7.4. De advocaat als familiale bemiddelaar

36. Krachtens artikel 44, § 2, 5°, van het Btw-Wetboek zijn de diensten betreffende onderwijskeuze en gezinsvoorlichting alsook de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen vrijgesteld van de btw.

Op grond van deze wetsbepaling zijn de diensten van bemiddelaars in familiezaken vrijgesteld van de btw. De prestaties die door advocaten als familiale bemiddelaars worden verricht zijn bijgevolg vrijgesteld.

7.5. Miscellanea

37. Andere mogelijk toepasselijke btw-vrijstellingen zijn onder meer nog de vrijstelling voor voordrachtgevers (artikel 44, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek) en de vrijstelling voor de door de auteur of toondichter gesloten contracten voor uitgave van letterkundige werken (artikel 44, § 3, 3°, van het Btw-Wetboek), op voorwaarde dat alle toepassingsvoorwaarden van deze wetsbepalingen worden vervuld.

II. Volledige, gemengde en gedeeltelijke belastingplicht

38. In de onderstaande tabel wordt een samenvattend overzicht gegeven van het toepassingsgebied van de btw in de gegeven omstandigheden zoals hiervoor toegelicht. Deze tabel dient samen gelezen te worden met de toelichting hiervoor.

39. Volledige belastingplichtigen oefenen enkel handelingen uit die recht geven op aftrek van voorbelasting. Het is niet vereist dat al die handelingen aan slechts één economische activiteit zijn toe te wijzen. Het is evenzeer mogelijk dat de volledige belastingplichtige twee of meer van elkaar onderscheiden activiteiten uitoefent, zolang alle verrichte handelingen maar recht geven op aftrek van voorbelasting.

Gemengde belastingplichten oefenen zowel een activiteit uit die recht geeft op aftrek van voorbelasting als een activiteit die van btw is vrijgesteld volgens artikel 44 van het Btw-Wetboek en bijgevolg geen recht op aftrek geeft.

Gedeeltelijke belastingplichtigen oefenen naast een economische activiteit die in principe recht geeft op aftrek van voorbelasting ook een activiteit uit die buiten de werkingssfeer van de btw valt.

Uit de tabel blijkt dat een advocaat volledige, gemengde en gedeeltelijke belastingplichtige kan zijn.

Belastingplichtig	Buiten de werkingssfeer van de btw	Vrijgesteld op grond van art. 44 WBTW
Advocaat-werkende vennoot (<i>natuurlijke persoon of rechtspersoon</i>) van wie duidelijk is dat hij aan de administratieve tolerantie heeft verzaakt in principe onherroepelijke keuze voor <i>alle</i> handelingen <i>als dusdanig</i> verricht	Advocaat-werkende vennoot (<i>natuurlijke persoon of rechtspersoon</i>) voor wie de btw-administratie de identificatie als belastingplichtige niet eist (administratieve tolerantie)	Advocaat als schuldbemiddelaar
Advocaat-bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar (<i>rechtspersoon</i>) van wie duidelijk is dat hij aan de administratieve tolerantie heeft verzaakt in principe onherroepelijke keuze voor <i>alle</i> handelingen <i>als dusdanig</i> verricht	Advocaat-bestuurder, -zaakvoerder of -vereffenaar (<i>rechtspersoon</i>) voor wie de btw-administratie de identificatie als belastingplichtige niet eist (administratieve tolerantie)	Advocaat als voorlopig bewindvoerder voor het beheer van vermogen
Advocaat-bestuurder, -zaakvoerder of -vereffenaar (<i>natuurlijke persoon</i>) voor diensten verricht buiten diens statutair mandaat (bv. advies voor bedrijfsvoering)	Advocaat-bestuurder, -zaakvoerder of -vereffenaar (<i>natuurlijke persoon</i>) in de gewone uitoefening van zijn <i>statutaire opdracht</i>	Advocaat als voogd of voogd ad hoc
Advocaat als mandataris ad hoc (voorlopig bewindvoerder) (<i>rechtspersoon</i>) van wie duidelijk is dat hij aan de administratieve tolerantie heeft verzaakt in principe onherroepelijke keuze voor <i>alle</i> handelingen <i>als dusdanig</i> verricht	Advocaat als mandataris ad hoc (voorlopig bewindvoerder) (<i>rechtspersoon</i>) voor wie de btw-administratie de identificatie als belastingplichtige niet eist (administratieve tolerantie)	Advocaat als familiale bemiddelaar

Belastingplichtig	Buiten de werkingssfeer van de btw	Vrijgesteld op grond van art. 44 WBTW
	Advocaat als mandataris ad hoc (voorlopig bewindvoerder) (<i>natuurlijke persoon</i>) van een vennootschap in de gewone uitoefening van zijn <i>opdracht</i>	
Advocaat-mandaathouder binnen de Orde van Advocaten (<i>rechtspersoon</i>) van wie duidelijk is dat hij aan de administratieve tolerantie heeft verzaakt in principe onherroepelijke keuze voor <i>alle</i> handelingen <i>als dusdanig</i> verricht	Advocaat-mandaathouder binnen de Orde van advocaten (<i>rechtspersoon</i>) voor wie de btw-administratie de identificatie als belastingplichtige niet eist (administratieve tolerantie)	Mogelijk andere vrijgestelde diensten
	Advocaat-mandaathouder binnen de Orde van advocaten (<i>natuurlijke persoon</i>) in de gewone uitoefening van zijn <i>mandaat binnen de Orde van advocaten</i>	
	Advocaat als plaatsvervangend rechter	
Advocaat-medewerkers		
Advocaat-stagiairs		
Advocaat-curatoren		
Advocaat-scheidslieden (arbiters)		
Pro deo-prestaties van advocaten en advocaat-stagiairs		

40. Het onderscheid tussen volledige, gemengde en gedeeltelijke belastingplicht is vooral van belang voor de aftrek van de voorbelasting. Zo heeft de volledige belastingplichtige een volledig recht op aftrek terwijl de gemengde en gedeeltelijke belastingplichtigen de voorbelasting slechts in aftrek kunnen brengen in de mate dat die betrekking heeft op de activiteit waarvoor zij belastingplichtigen met recht op aftrek zijn.

Gemengde en gedeeltelijke belastingplichtigen moeten, net zoals de volledige belastingplichtigen, alvorens enige aftrek te verrichten de btw afzonderen die betrekking heeft op hun privé-uitgaven of andere dan beroepsuitgaven, alsmede de btw waarvoor een uitsluiting of een beperking van het recht op aftrek uitdrukkelijk is voorgeschreven.

Voor het bepalen van de aftrek die zij mogen verrichten, dienen zij zich te richten naar de bepalingen van de artikelen 45 tot 48 van het Btw-Wetboek en de artikelen 12 tot 21 van het Koninklijk Besluit nr. 3.

41. Om de omvang van het recht op aftrek te bepalen, worden twee methoden gehanteerd, die van het algemeen verhoudingsgetal en die van het werkelijk gebruik.

42. Het algemeen verhoudingsgetal, dat uitsluitend toepasselijk is op gemengde belastingplichtigen, is een breuk met als teller het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de handelingen waarvoor aanspraak op aftrek bestaat en met als noemer het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, zowel van de handelingen opgenomen in de teller als van de handelingen waarvoor geen aanspraak op aftrek bestaat. Het totaalbedrag van de handelingen waarmee rekening moet worden gehouden, is de prijs of, bij ontstentenis van de prijs, de normale waarde van de handelingen die hebben plaatsgehad tijdens een kalenderjaar.

Het betreft hier telkens de jaalomzet exclusief btw. De reële bedragen van de jaalomzet worden steeds naar het hogere veelvoud van 10 euro afgerond. Het algemeen verhoudingsgetal is een percentage dat altijd naar de hogere eenheid wordt afgerond.

De volgende handelingen worden echter uitgesloten uit de berekening van het algemeen verhoudingsgetal:

- de opbrengst van het afstoten van bedrijfsmiddelen die de belastingplichtige in zijn bedrijf gebruikt;
- de opbrengst van en de inkomsten uit onroerende verrichtingen en financiële verrichtingen die niet behoren tot de specifieke economische activiteit van de belastingplichtige;
- het bedrag van de handelingen in het buitenland, als die verricht worden door een bedrijfszetel die onderscheiden is van de in België gevestigde zetel en de met die handelingen gepaard gaande kosten niet rechtstreeks door deze laatste zetel worden gedragen.

Voor meer gedetailleerde toelichting wordt verwezen naar nrs. 410 e.v. (spec. nr. 415) van de Btw-Handleiding (tekstversie februari 2012).

43. De btw-administratie kan aan de gemengde belastingplichtige, op zijn verzoek, toestemming verlenen om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten of een deel daarvan. De btw-administratie kan de gemengde belastingplichtige ook verplichten zo te handelen wanneer de aftrek volgens het algemeen verhoudingsgetal leidt tot een scheeftrekking in de heffing van de btw.

De regel van het werkelijk gebruik moet zonder meer altijd toegepast worden voor gedeeltelijke belastingplichtigen.

De toepassing van de regel van het werkelijk gebruik betekent dat de btw geheven van de gedane beroepskosten op te splitsen valt in drie groepen:

- de btw geheven van goederen en diensten die uitsluitend bestemd zijn voor de belaste sector van de economische activiteit, is aftrekbaar volgens de normale regels;
- de btw geheven van goederen en diensten die uitsluitend bestemd zijn voor de niet-belaste sector van de economische activiteit, is niet aftrekbaar;
- de btw geheven van goederen en diensten die voor beide sectoren zijn bestemd, is in de mate van het mogelijke aftrekbaar volgens een bijzonder

verhoudingsgetal. Dit verhoudingsgetal kan gebaseerd zijn op specifieke criteria zoals bijvoorbeeld de personeelssterkte of de tijd besteed aan de belaste dan wel de niet-belaste activiteit. Als bij gebrek aan objectieve criteria geen bijzonder verhoudingsgetal kan worden vastgesteld, kan de belastingplichtige alsnog een beroep doen op een verhoudingsgetal berekend naar analogie met het algemeen verhoudingsgetal.

III. Plaats van de dienst

1. Algemeen

44. De btw is in België opeisbaar mits de prestatie van de advocaat geacht wordt plaats te vinden in België. De vaststelling van de plaats van de handeling wordt in het Btw-Wetboek geregeld door de artikelen 21 (diensten tussen btw-belastingplichtigen) en 21bis (diensten tussen een btw-belastingplichtige en een niet-btw-belastingplichtige).

Voor een algemene commentaar hierover wordt verwezen naar de circulaire AFZ nr. 19/2009 van 22 december 2009 en circulaire AFZ nr. 5/2011 van 27 juni 2011.

45. De plaats van diensten verricht door een advocaat in de uitoefening van zijn geregelde werkzaamheid moet in principe worden bepaald volgens de algemene regels van plaats van de dienst, in functie van de hoedanigheid van de afnemer van de dienst.

De plaats van een dienst verschilt naargelang de ontvanger van de dienst al dan niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft in de zin van artikel 21, § 1, van het Btw-Wetboek. Het begrip "belastingplichtige" zoals gedefinieerd in artikel 21 van het Btw-Wetboek mag alleen in de specifieke context van de plaatsbepaling van diensten worden gebruikt. In geen geval is dit begrip van toepassing in andere bepalingen van het Btw-Wetboek waar alleen de definitie van artikel 4 van het Wetboek geldt als men het heeft over "belastingplichtige".

Artikel 21, § 1, van het Btw-Wetboek bepaalt wat moet worden verstaan onder belastingplichtige voor de toepassing van de regels inzake de plaatsbepaling, namelijk:

- (i) de persoon bedoeld in artikel 4 van het Btw-Wetboek (dus zowel een gewone belastingplichtige als een vrijgestelde of een gemengde belastingplichtige, of ook een toevallige belastingplichtige of een belastingplichtige die onderworpen is aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen);
- (ii) de belastingplichtige die ook werkzaamheden of handelingen verricht die niet als handelingen bedoeld in artikel 2 van het Wetboek worden aangemerkt (bijvoorbeeld een belastingplichtige die ook handelingen om niet verricht, een belastingplichtige die ook een niet-zelfstandige activiteit uitoefent; bijgevolg moeten gedeeltelijke belastingplichtigen die ook niet-belastbare activiteiten verrichten, voor alle door hen verrichte diensten als belastingplichtigen worden behandeld);
- (iii) de niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.

Voor een meer uitgebreide commentaar in verband met deze drie categorieën van belastingplichtigen, wordt verwezen naar de randnummers 6 t.e.m. 10 van de circulaire AFZ nr. 19/2009 van 22 december 2009.

46. Wanneer de afnemer van de dienst de hoedanigheid heeft van belastingplichtige in de zin van voornoemd artikel 21, § 1, dan dient de plaats van de dienst te worden bepaald volgens de bepalingen van artikel 21 van het Btw-Wetboek. Voor wat in het bijzonder de prestaties van advocaten betreft, wordt de plaats van de dienst bepaald door artikel 21, § 2, van voornoemd Wetboek.

Krachtens artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek vindt de dienst verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, plaats daar waar deze belastingplichtige de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten echter verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.

47. Heeft de afnemer van de dienst niet de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van voornoemd artikel 21, § 1, dan wordt de plaats van de dienst verricht door een advocaat bepaald overeenkomstig artikel 21bis, § 1, van het Btw-Wetboek, d.i. de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten echter verricht vanuit een vaste inrichting van de belastingplichtige, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.

2. Bijzondere gevallen

2.1. Diensten verstrekt aan niet-belastingplichtigen gevestigd buiten de Europese Unie

48. De diensten verricht door advocaten in de normale uitoefening van hun beroep die worden verleend aan een niet-belastingplichtige ontvanger in de zin van artikel 21, § 1, van het Btw-Wetboek die buiten de Europese Unie is gevestigd of daar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, vinden plaats waar de ontvanger van de dienst is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (artikel 21bis, § 2, 10°, van het Btw-Wetboek).

2.2. Diensten verstrekt door advocaten-scheidslieden (arbiters) verstrekt aan niet-belastingplichtigen gevestigd buiten de Europese Unie

49. Diensten verstrekt aan een niet-belastingplichtige ontvanger in de zin van artikel 21, § 1, van het Btw-Wetboek door raadgevende personen, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten worden gelokaliseerd waar de afnemer van de dienst is gevestigd (artikel 21bis, § 2, 10°, c), van het Btw-Wetboek, voorheen artikel 21, § 3, 7°, d), van het (oud) Btw-Wetboek).

50. De diensten van scheidslid (arbiter), ook als ze verricht worden door advocaten (zie supra titel I punt 4), worden volgens de btw-administratie echter niet beoogd door voornoemde wetsbepaling. In het arrest von Hoffmann heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie beslist dat de diensten van een arbiter niet kunnen worden beschouwd als diensten van advocaten of als soortgelijke diensten. Daar het niet gaat om de titel verbonden aan de beoogde beroepen maar om de diensten die door deze beroepen worden verricht, dient, volgens het Hof, gekeken te worden naar de aard van de prestatie. Een advocaat is een belangenbehartiger terwijl een arbiter een bemiddelaar is en aldus geen belangen behartigt zoals een advocaat doet; om dezelfde reden verricht hij geen soortgelijke diensten.

51. Voor de bedoelde scheidsrechtelijke beslissingen van advocaten-arbiters die worden verstrekt aan buiten de Europese Unie gevestigde niet-belastingplichtigen dient de algemene regel te worden toegepast volgens dewelke de plaats van de dienst de plaats is waar de dienstverrichter is gevestigd (artikel 21bis, § 1 van het Btw-Wetboek). In dat geval moet een Belgische advocaat dus altijd Belgische btw aanrekenen, ook aan een buiten de Europese Unie gevestigde cliënt.

2.3. Diensten in verband met onroerende goederen

52. Als een advocaat zowel voor belastingplichtigen als voor niet-belastingplichtigen in de zin van artikel 21, § 1, van het Btw-Wetboek tussenkomt bij het opstellen van een overeenkomst die uitsluitend betrekking heeft op de overdracht van een onroerend goed of de vestiging, de overdracht of wederoverdracht van een zakelijk recht op een onroerend goed, wordt de dienst van de advocaat geacht plaats te vinden daar waar het onroerend goed is gelegen (artikelen 21, § 3, 1^o en 21bis, § 2, 1^o; van het Btw-Wetboek).

Ook de dienst waarbij de curator overgaat tot de verkoop van een onroerend goed wordt aangemerkt als een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed. Ook hier is de btw verschuldigd in het land waar het onroerend goed is gelegen.

IV. Belastbaar feit en tijdstip van opeisbaarheid

Voorafgaande opmerking

53. Het is zeer belangrijk om het tijdstip te bepalen waarop de belasting opeisbaar wordt, niet alleen om het tijdvak vast te stellen waarop de belastbare handeling betrekking heeft maar ook:

- i. om de termijnen vast te stellen voor de facturering (artikel 1, § 1, van het Koninklijk Besluit nr. 1);
- ii. om het tijdstip vast te stellen waarop het recht op aftrek van voorbelasting bij de klant (cliënt) ontstaat (artikel 2 van het Koninklijk Besluit nr. 3);
- iii. om het tijdstip vast te stellen waarop de belasting aan de Schatkist moet worden betaald;
- iv. om, in geval van wijziging van stelsel of tarief, vast te stellen of de handeling aan het nieuwe dan wel aan het vroegere stelsel of tarief is onderworpen.

54. In geval van wijziging van btw-stelsel, in casu van een vrijgestelde naar een niet-vrijgestelde activiteit, spreekt het voor zich dat, om vast te stellen of een handeling al dan niet aan de nieuwe regeling onderworpen is, uitsluitend rekening moet worden gehouden met het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt.

1. Wettelijke regeling inzake opeisbaarheid van btw sinds 1 januari 2013

55. De wetgever heeft een definitie van belastbaar feit en opeisbaarheid van de belasting geïntroduceerd in artikel 1, § 12, van het Btw-Wetboek:

- i. *“belastbaar feit”: het feit waardoor de wettelijke voorwaarden worden vervuld die vereist zijn voor het opeisbaar worden van de belasting;*

- ii. *“opeisbaarheid van belasting”*: het recht dat de Schatkist heeft om krachtens de wet de belasting vanaf een bepaald tijdstip te vorderen van de persoon die de belasting moet voldoen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

1.1. Belastbaar feit

1.1.1. Regel

56. Voor diensten vindt het belastbaar feit plaats op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht (artikel 22, § 1, van het Btw-Wetboek). De btw wordt verschuldigd op het tijdstip dat de dienst is verricht, dit is als hij voltooid is of op het einde van het verrichten van de dienst, bijvoorbeeld op het einde van de juridische adviesverlening en begeleiding van een cliënt of op het einde van een gerechtelijke procedure.

Een dienst is verricht wanneer advocaten de essentiële verplichtingen die normaal op hen rusten door de met de cliënt gesloten overeenkomst volledig en tot voldoening van deze laatste zijn nagekomen.

A. Verrichting (voltooiing, afronding) van de dienst bij adviesverlening

57. Bij mondeling advies kan worden aangenomen dat de dienst is verricht (voltooid) op het ogenblik dat het wordt verstrekt aan de cliënt. Schriftelijk advies en de voorbereiding ervan worden aanzien als één globale dienst die verricht (voltooid) is op het ogenblik dat het eindresultaat wordt gecommuniceerd aan de cliënt.

In voorkomend geval is voor permanente telefonische advisering van cliënten voor een vast (maandelijks of jaarlijks) bedrag de hierna uiteengezette regel voor opeenvolgende diensten van toepassing.

B. Verrichting (voltooiing, afronding) van de dienst bij een gerechtelijke procedure

58. Bij een gerechtelijke procedure gaat de btw-administratie er van uit dat de dienst verricht (voltooid) is wanneer de procedure definitief beëindigd is door een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest of wanneer een geschil wordt beëindigd door het sluiten van een dading. Wanneer de procedure voordien wordt stopgezet door de cliënt van de advocaat of wanneer de cliënt na advies uiteindelijk beslist om geen gerechtelijke procedure aan te vatten, wordt de dienst ook geacht verricht (voltooid) te zijn.

59. Als de opdracht van de advocaat ook de uitvoering van de gerechtelijke beslissing (bijvoorbeeld invordering) behelst, dan is de dienst pas voltooid wanneer de uitvoering daarvan is beëindigd.

60. Als ultiem tijdstip waarop de dienst verricht (voltooid) is, kan het tijdstip van aanvang van de burgerrechtelijke verjaring van de aansprakelijkheid van de advocaat worden genomen, te weten het tijdstip waarop de cliënt ondubbelzinnig een einde maakt aan het mandaat van de advocaat.

1.1.2. Opeenvolgende diensten

61. In afwijking van de hiervoor in punt 1.1.1. toegelichte regel worden diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft (artikel 22, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Bij diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen (opeenvolgende diensten) wordt er afgerekend voor wat de advocaat presteert gedurende een bepaalde termijn. Er wordt niet per dienstverrichting betaald of aangerekend maar per periode en dit ongeacht de duur van deze periode.

Worden onder meer als dergelijke diensten aangemerkt de intellectuele prestaties die aanleiding geven tot een periodieke afrekening van de verschuldigde vergoedingen.

62. Als de advocaat periodiek tussentijdse afrekeningen met zijn cliënt overeenkomt, vindt het belastbaar feit plaats bij het einde van iedere afrekenperiode.

Hetzelfde geldt trouwens bij facturatie in een gerechtelijke procedure of in geval van juridische begeleiding waarin tussentijds wordt afgerekend.

Als er bijvoorbeeld in april gefactureerd wordt voor het eerste kwartaal van een jaar en daarbij vermeld wordt dat de factuur betrekking heeft op dat eerste kwartaal, vindt het belastbaar feit niet plaats bij het uitreiken van de factuur, maar bij het verstrijken van het eerste kwartaal (i.e. het belastbaar feit).

Als er voor opeenvolgende diensten bijvoorbeeld wordt afgerekend op kwartaalbasis, aanvaardt de btw-administratie echter dat het tijdstip waarop het belastbaar feit plaatsvindt niet wordt beïnvloed als uit de feiten (te denken valt aan een omstandige omschrijving van de verleende dienstprestaties) zou blijken dat punctuele intellectuele prestaties reeds verricht (voltooid) waren vóór het verstrijken van het betreffende kwartaal.

1.1.3. Doorlopende intracommunautaire diensten

63. Doorlopende intracommunautaire diensten waarvoor de belasting is verschuldigd door de ontvanger van de dienst krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek, en die gedurende een periode langer dan één jaar geen aanleiding geven tot afrekeningen of betalingen in die periode, worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elk kalenderjaar totdat de dienst wordt beëindigd (artikel 22, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

1.2. Opeisbaarheid van belasting

1.2.1. B2B-diensten (waarvoor factureringsplicht geldt)

64. Op grond van artikel 53, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek, moet de belastingplichtige die andere diensten verricht dan diensten vrijgesteld door artikel 44 van het Btw-Wetboek, een factuur uitreiken wanneer hij een dienst heeft verricht voor een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon of wanneer de btw opeisbaar wordt over de gehele of een deel van de prijs van de handeling, vooraleer een dienst wordt verricht. De advocaat die diensten verricht voor natuurlijke personen die de ontvangen diensten bestemmen voor privé-gebruik, is daarentegen niet verplicht om een factuur uit te reiken.

65. Met B2B-diensten worden bedoeld de door de advocaat voor een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon verrichte handelingen, waarvoor de advocaat verplicht is een factuur uit te reiken. In de context van de bepaling van het tijdstip van opeisbaarheid zijn de noties B2B ("Business to Business") en B2C ("Business to Consumer") dus verschillend van de noties B2B en B2C die in de specifieke context van de plaatsbepaling van diensten worden gebruikt.

A. Regel

66. In principe wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip waarop het belastbaar feit plaatsvindt in de zin van de artikelen 22, § 1, en 22, § 2, van het Btw-Wetboek.

B. Vooruitbetaling vooraleer de diensten zijn verricht (voltooid, afgerond) of vooraleer opeenvolgende diensten zijn afgerekend

67. Wordt de prijs of een deel ervan ontvangen vóór het tijdstip waarop de dienst wordt verricht, dan wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip van de ontvangst tot beloop van het ontvangen bedrag (artikel 22bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Indien een advocaat bijvoorbeeld tijdens een gerechtelijke procedure vóór het ultieme tijdstip van het belastbaar feit (tijdstip waarop door de advocaat in de regel de eindstaat wordt opgesteld) al een tussentijdse factuur verstuurt aan de cliënt en deze laatste de advocaat betaalt, is er inderdaad al btw verschuldigd op het tijdstip van de door de advocaat ontvangen betaling.

68. Deze wettelijke regeling inzake opeisbaarheid heeft uiteraard ook zijn gevolgen in hoofde van de medecontractant en het tijdstip waarop het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat. Het recht op aftrek ontstaat ten aanzien van de belasting geheven van de aan de belastingplichtige verleende diensten, op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt krachtens de artikelen 22 en 22bis van het Wetboek (artikel 2 van het Koninklijk Besluit nr. 3). Enkel de wettelijk opeisbare btw is immers aftrekbaar.

1.2.2. B2G-diensten (waarvoor factureringsplicht geldt)

69. Bedoeld worden de door de advocaat aan de overheid gefactureerde handelingen. Te denken valt aan een advocaat die optreedt als vaste raadsman voor een overheidsdienst. Voor dergelijke diensten is de medecontractant van de advocaat de overheidsdienst die instaat voor de uitbetaling van de erelonen.

70. De regeling inzake opeisbaarheid van de btw voor de B2G-diensten is in principe dezelfde als deze die van toepassing is op de B2B-diensten.

71. Gelet op het bijzondere kader waarbinnen een advocaat diensten verricht voor de overheid aanvaardt de btw-administratie dat de belasting slechts verschuldigd is op het tijdstip waarop de bevoegde overheid instemt met het bedrag van diens kosten en erelonen. De bevoegde overheid moet de advocaat daartoe een schriftelijke kennisgeving versturen met vermelding van de datum van deze goedkeuring en het goedgekeurde bedrag. Deze kennisgeving is niet vereist voor advocaten die onderworpen zijn aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen.

Het tijdstip van opeisbaarheid van de btw wordt dan verdaagd tot het tijdstip waarop de advocaat schriftelijk in kennis wordt gesteld van de definitieve begroting (goedkeuring) van zijn kosten en honoraria door de bevoegde overheid (administratieve tolerantie).

72. Deze administratieve tolerantie vindt logischerwijze geen toepassing voor de handelingen waarvoor het belastbaar feit plaatsvindt vóór 1 januari 2014. Voor dergelijke handelingen blijft de vrijstelling van artikel 44, § 1, 1^o, van het Btw-Wetboek van toepassing.

1.2.3. B2C-diensten (waarvoor geen factureringsplicht geldt)

73. Met B2C-diensten worden in deze context bedoeld de diensten verricht voor natuurlijke personen die de ontvangen diensten bestemmen voor hun privé-gebruik.

De btw is opeisbaar naarmate van de incassering van de prijs wanneer de advocaat gewoonlijk diensten verricht voor particulieren waarvoor hij niet verplicht is een factuur uit te reiken (artikel 22bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek; zie ook circulaire AFZ nr. 02/2013 van 23 januari 2013 (AFZ/2011-0272), randnummer 123 jo. 110: *“Ten aanzien van de diensten verricht door een belastingplichtige die gewoonlijk diensten verricht voor particulieren en waarvoor hij niet verplicht is een factuur uit te reiken, wordt de belasting opeisbaar in verhouding tot de ontvangst van de prijs (...).”*

De regel dat de belasting opeisbaar wordt naarmate van de incassering van de prijs (kassysteem) vindt ook toepassing in de gevallen waarin de belastingplichtige een factuur heeft uitgereikt ondanks het feit dat hij zich in een situatie bevindt waarin hij, overeenkomstig artikel 53, § 2, van het Btw-Wetboek, geen factuur hoefde op te stellen.

De enige oorzaak van opeisbaarheid van de btw is dan het tijdstip van ontvangst van de betaling ongeacht of deze gebeurt vóór of na het belastbaar feit (kassysteem). De btw wordt dan verschuldigd naargelang van de ontvangst van de prijs. De omstandigheid of de advocaat een factuur uitreikt of niet, heeft dan geen invloed.

74. De btw-administratie aanvaardt dat er wordt van uitgegaan dat elke advocaat, ook een zakenadvocaat, een belastingplichtige is die diensten verstrekt aan natuurlijke personen die de ontvangen diensten bestemmen voor privé-doeleinden (administratieve tolerantie). Het is dan aan de advocaat om aan te tonen dat hij dat niet doet, in welk geval de oorzaak van opeisbaarheid in de regel samenvalt met de verrichting (voltooiing, afronding) van de dienst, tenzij de afwijkingen op deze regel voorzien in artikel 22bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek (betaling, geheel of gedeeltelijk, vóór het belastbaar feit), van toepassing zijn (cf. supra).

2. Overgangsregeling uitsluitend toepasselijk in 2014 in omstandigheden waar factureringsplicht geldt

75. Naar aanleiding van de wettelijke regeling inzake opeisbaarheid van de btw vanaf 1 januari 2013 heeft de btw-administratie een overgangsregeling uitgewerkt die loopt van 1 januari 2013 tot 31 december 2013 (Beslissing nr. E.T. 123.563 van 19 december 2012). Op vraag van de bedrijfswereld heeft de Minister van Financiën ingestemd met de verlenging van de beslissing nr. E.T. 123.563 van 19 december 2012 met één jaar tot en met 31 december 2014.

76. Tijdens deze overgangsperiode blijft het in omstandigheden waar factureringsplicht geldt mogelijk de uitreiking van de factuur, vooraleer de betaling of het belastbaar feit zich heeft voorgedaan, aan te merken als oorzaak van opeisbaarheid (door toepassing van de regels die van kracht waren tot en met 31 december 2012).

De belastingplichtige heeft steeds, handeling per handeling, de keuze om hetzij de wettelijke regeling toe te passen, hetzij gebruik te maken van deze overgangsregeling.

Als hij beslist om van deze tolerantie gebruik te maken, kan de advocaat de factuur die hij heeft opgesteld beschouwen als een oorzaak van opeisbaarheid, terwijl er zich geen enkele oorzaak van opeisbaarheid zoals voorzien in de artikelen 22 (belastbaar feit) en 22bis, eerste lid (betaling vóór het belastbaar feit), van het Btw-Wetboek heeft voorgedaan.

Hieruit volgt dat hij er alle juridische gevolgen van moet aanvaarden en dus niet kan wachten op een oorzaak van opeisbaarheid zoals voorzien in artikel 22 en 22bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek (naargelang het geval het belastbaar feit of de betaling vóór het belastbaar feit) om deze handeling op te nemen in de periodieke aangifte.

Deze overgangsregeling heeft ook tot gevolg dat zijn cliënt, in afwijking van de bepalingen van artikel 2 van het Koninklijk Besluit nr. 3, onmiddellijk zijn recht op aftrek kan uitoefenen.

77. De overgangsregeling vervat in voornoemde beslissingen kan in de opvatting van de btw-administratie echter niet worden toegepast voor tijdens 2013 uitgereikte voorschotfacturen. Het tijdstip van uitreiking van de voorschotfactuur kan slechts een oorzaak van opeisbaarheid zijn voor zover:

- i. de advocaat gebruikt maakt van de overgangsregeling, én;
- ii. de voorschotfactuur wordt uitgereikt tijdens de periode van 1 januari 2014 tot en met 31 december 2014.

De btw-administratie is immers van oordeel dat deze overgangsregeling alleen een vereenvoudiging van de administratieve lasten voor ondernemingen beoogt en in geen geval het fiscale lot van een handeling, te weten vrijstelling of daadwerkelijk verschuldigde btw, kan beïnvloeden.

3. Bijzondere overgangsregelingen

3.1. Bijzondere overgangsregeling voor advocatendiensten die op 31 december 2013 nog niet volledig zijn verricht

78. Bij een ereloon dat gedeeltelijk betrekking heeft op dienstprestaties die uiterlijk op 31 december 2013 materieel zijn verricht en gedeeltelijk op dienstprestaties die materieel verricht worden vanaf 1 januari 2014, blijft het ereloon in rekening gebracht voor de vóór 1 januari 2014 materieel verrichte dienstprestaties waarvoor de btw bij toepassing van de wettelijke regels nog niet opeisbaar is geworden uiterlijk op 31 december 2013, toch onder de vrijstelling van artikel 44, § 1, 1^o, van het Bt w-Wetboek vallen, op voorwaarde dat:

- i. een gedetailleerde factuur wordt uitgereikt, én;
- ii. de prijs duidelijk bepaalbaar is en kan toegerekend worden aan de vóór 1 januari 2014 materieel gepresteerde diensten.

Deze factuur dient uiterlijk op 31 januari 2014 te worden uitgereikt.

79. Als advocaten bij de afsluiting van een langlopende procedure een succesfee in rekening brengen in 2014, is deze succesfee in dezelfde gedachtegang in haar geheel aan de btw onderworpen, ook al werden de dienstprestaties nog gedeeltelijk vóór 1 januari 2014 materieel verricht, indien geen opsplitsing kan worden gemaakt tussen de dienstprestaties die materieel werden verricht tot en met 31 december 2013 en deze die materieel worden verricht vanaf 1 januari 2014. Indien een dergelijke opsplitsing en gerelateerde prijszetting wel gebeuren, is de succesfee met betrekking tot de dienstprestaties die de advocaat verricht heeft tot en met 31 december 2013, vrijgesteld van btw, terwijl de succesfee met betrekking tot de dienstprestaties die de advocaat verricht vanaf 1 januari 2014, onderworpen is aan de btw.

3.2. Bijzondere overgangsregeling voor advocatendiensten verstrekt aan particulieren die vóór 1 januari 2014 volledig zijn verricht

80. Bij B2C-diensten die volkomen voltooid zijn vóór 1 januari 2014 maar geheel of gedeeltelijk nog niet betaald zijn, blijft voor het niet-betaalde gedeelte de vrijstelling van btw toch van toepassing op voorwaarde dat aan de particulier uiterlijk op 31 januari 2014 een gedetailleerde factuur wordt uitgereikt.

Nota bene

81. Het spreekt voor zich dat beide hiervoor bedoelde bijzondere overgangsregelingen in de gegeven omstandigheden alleen van toepassing zijn als het in rekening gebrachte ereloon niet is betaald vóór 1 januari 2014. Als dat wel het geval zou zijn, hebben de wettelijke regels inzake opeisbaarheid van de btw voorrang.

4. Voorschotten betaald aan advocaten vóór 1 januari 2014

82. Op voorschotten betaald aan de advocaat vóór 1 januari 2014 moet geen btw betaald worden. De voorwaarde is wel dat deze vooruitbetalingen duidelijk kunnen worden toegewezen aan gedetailleerde advocatenprestaties en zij er niet hoofdzakelijk op gericht zijn om de latere btw-heffing te vermijden.

83. In laatstgenoemd geval kan toepassing worden gemaakt van het misbruikbeginsel op grond van artikel 1, § 10, van het Btw-Wetboek. Daarbij kan de vergelijking gemaakt worden met de vroeger gangbare gebruiken in de sector van de belastingplichtige, daarbij rekening houdend met de specifieke omstandigheden.

Een rode draad doorheen de Europese btw-rechtspraak inzake btw-misbruik is de verwijzing naar normale of niet-kunstmatige situaties. Om de toepassing van het btw-misbruikbeginsel te vermijden volstaat het niet om strikt overeenkomstig de voorwaarden van een bepaalde (wettelijke) norm te handelen, maar is het ook nodig om normaal te handelen, dit wil zeggen niet in strijd met het doel van de norm en niet met als wezenlijk doel een belastingvoordeel te verkrijgen.

84. In lopende dossiers die vóór 1 januari 2014 al aan de advocaat zijn toegewezen en waarvoor vóór 1 januari 2014 al een contract is afgesloten voor de advocatendiensten waarvoor een voorschot wordt gevraagd met betrekking tot de prestaties die materieel zullen worden verricht vanaf 1 januari 2014, zal de btw-administratie geen misbruik inroepen als het voorschot gevraagd en betaald vóór 1 januari 2014 niet meer bedraagt dan 25 pct van het ereloon dat zal worden aangerekend voor te verrichten advocatendiensten in 2014 of later.

5. Vertrek balie

85. De advocaat die de balie verlaat op 1 januari 2014 behoudt zijn hoedanigheid van belastingplichtige zolang hij zijn economische activiteit niet volledig heeft stopgezet. Zijn btw-positie wordt dan bepaald door de toepasselijke regels inzake belastbaar feit en opeisbaarheid van de btw, zoals hiervoor uiteengezet.

6. Samenvattende tabellen overgangsregeling inzake opeisbaarheid van btw

86. In de tabellen infra wordt een samenvatting gegeven van de toepassingsgevallen van de overgangsregeling inzake opeisbaarheid van de btw. In de laatste kolom van de tabellen wordt aangeduid of de erelonen van de advocaten in de gegeven omstandigheden vrijgesteld zijn van btw of onderworpen zijn aan btw en wordt verwezen naar de wettelijke grondslag daarvoor of in voorkomend geval de toegepaste administratieve tolerantie.

87. Deze tabellen dienen samen gelezen te worden met de hiervoor gegeven toelichting.

Samenvattende tabellen overgangsregeling inzake opeisbaarheid van de btw

B2B-diensten (waarvoor factureringsplicht geldt)

Belastbaar feit*	Facturering	Betaling	Vrijstelling van btw (V) of onderwerping aan btw (btw) - Wettelijke grondslag of administratieve tolerantie
2013	2013	2013	V want oorzaak van opeisbaarheid in 2013 (art. 22, § 1 of art. 22, § 2 WBTW of nog art. 22bis, eerste lid WBTW)
2013	2013	01/2014	V want oorzaak van opeisbaarheid in 2013 (art. 22, § 1 of art. 22, § 2 WBTW) zelfs als betaling in 2014
2013	01/2014	02/2014	V want oorzaak van opeisbaarheid in 2013 (art. 22, § 1 of art. 22, § 2 WBTW) zelfs als betaling of facturering in 2014
2014	06/2014	08/2014	btw want oorzaak van opeisbaarheid in 2014 (art. 22, § 1 of art. 22, § 2 WBTW of nog art. 22bis, eerste lid WBTW)

- * Voltooiing van de dienst of, bij opeenvolgende diensten, einde van de afrekenperiode (het verstrijken van de afrekenperiode is dan voltooiing).

Prestaties	Facturering	Betaling	Vrijstelling van btw (V) of onderwerping aan btw (btw) - Wettelijke grondslag of administratieve tolerantie
2013/2014	uiterlijk op 31/01/2014	vanaf 01/02/2014	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V voor deel dienstprestaties <i>materieel verricht vóór</i> 2014 ▪ btw voor deel dienstprestaties <i>materieel verricht in</i> 2014 bij toepassing van <i>bijzondere</i> overgangsregeling mits naleving van gestelde voorwaarden

Voorschotten B2B

Belastbaar feit*	Facturering voorschot**	Betaling voorschot	Vrijstelling van btw (V) of onderwerping aan btw (btw) - Wettelijke grondslag of administratieve tolerantie
2013	2013	2013	V want betaling van voorschot in 2013 (art. 22bis, eerste lid WBTW)
2014	2013	2013	V want betaling van voorschot in 2013 (art. 22bis, eerste lid WBTW) behalve bij misbruik (art. 1 § 10 WBTW)
2014	2013	2014	btw want betaling van voorschot in 2014 (art. 22bis, eerste lid WBTW)

- * Voltooiing van de dienst of, bij opeenvolgende diensten, einde van de afrekenperiode (het verstrijken van de afrekenperiode is dan voltooiing).

** De overgangsregeling vervat in de beslissing nr. E.T. 123.563 van 19 december 2012 en bij ministeriële beslissing verlengd tot uiterlijk eind 2014, kan volgens de btw-administratie niet worden toegepast voor tijdens 2013 uitgereikte voorschotfacturen.

B2C-diensten (waarvoor geen factureringsplicht geldt) §

Belastbaar feit*	Facturering	Betaling	Vrijstelling van btw (V) of onderwerping aan btw (btw) - Wettelijke grondslag of administratieve tolerantie
2013	2013	2013	V want betaling in 2013 (art. 22bis, tweede lid WBTW)
2013	2013	01/2014	V wegens toepassing van <i>bijzondere</i> overgangsregeling
2013	01/2014	02/2014	V wegens toepassing van <i>bijzondere</i> overgangsregeling
2013	/	02/2014	btw want betaling in 2014 (art. 22bis, tweede lid WBTW) en geen toepassing van <i>bijzondere</i> overgangsregeling (geen facturering)
2013	02/2014	03/2014	btw want betaling in 2014 (art. 22bis, tweede lid WBTW) en geen toepassing van <i>bijzondere</i> overgangsregeling (facturering te laat)
2014	06/2014	08/2014	btw want betaling in 2014 (art. 22bis, tweede lid WBTW)

§ Voor diensten aan particulieren (natuurlijke personen die de ontvangen diensten bestemmen voor hun privé-gebruik) waarvoor geen factureringsplicht geldt (het feit of de advocaat aan een particulier vrijwillig een factuur uitreikt of niet is hierbij irrelevant), wordt altijd toepassing gemaakt van het kassysteem voor de bepaling van het tijdstip van opeisbaarheid.

* Voltooiing van de dienst of, bij opeenvolgende diensten, einde van de afrekenperiode (het verstrijken van de afrekenperiode is dan voltooiing).

Prestaties	Facturering	Betaling	Vrijstelling van btw (V) of onderwerping aan btw (btw) - Wettelijke grondslag of administratieve tolerantie
2013/2014	uiterlijk op 31/01/2014	vanaf 01/02/2014	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V voor deel dienstprestaties <i>materieel verricht</i> vóór 2014 bij toepassing van <i>bijzondere</i> overgangsregeling mits naleving van gestelde voorwaarden ▪ btw voor deel dienstprestaties <i>materieel verricht</i> in 2014 want betaling in 2014 (art. 22bis, tweede lid WBTW)
2013/2014	na 31/01/2014	03/2014	<ul style="list-style-type: none"> ▪ btw voor deel dienstprestaties <i>materieel verricht</i> vóór 2014 want betaling in 2014 (art. 22bis, tweede lid WBTW) en geen toepassing van de <i>bijzondere</i> overgangsregeling ▪ btw voor deel dienstprestaties <i>materieel verricht</i> in 2014 want betaling in 2014 (art. 22bis, tweede lid WBTW)

Voorschotten B2C £

Belastbaar feit*	Facturering voorschot**	Betaling voorschot	Vrijstelling van btw (V) of onderwerping aan btw (btw) - Wettelijke grondslag of administratieve tolerantie
2013	2013	2013	V want betaling van voorschot in 2013 (art. 22bis, tweede lid WBTW)
2014	2013	2013	V want betaling van voorschot in 2013 (art. 22bis, tweede lid WBTW) behalve bij misbruik (art. 1 § 10 WBTW)
2014	2013	2014	btw want betaling van voorschot is eerste oorzaak van opeisbaarheid van btw in 2014 (art. 22bis, tweede lid WBTW)

£ In deze specifieke context gaat het om door de advocaat gevraagde en aan hem betaalde bedragen waarvoor geen prestaties (materieel) verricht zijn (en waarvoor de bijzondere overgangsregeling dus nooit van toepassing is).

* Voltooiing van de dienst of, bij opeenvolgende diensten, einde van de afrekenperiode (het verstrijken van de afrekenperiode is dan voltooiing).

** De overgangsregeling vervat in de beslissing nr. E.T. 123.563 van 19 december 2012 en bij ministeriële beslissing verlengd tot uiterlijk eind 2014, kan volgens de btw-administratie niet worden toegepast voor tijdens 2013 uitgereikte voorschotfacturen.

B2G-diensten (waarvoor factureringsplicht geldt)

Belastbaar feit*	Facturering	Betaling	Vrijstelling van btw (V) of onderwerping aan btw (btw) - Wettelijke grondslag of administratieve tolerantie
2013	2013	2013	V want oorzaak van opeisbaarheid in 2013 (art. 22, § 1 of art. 22, § 2 WBTW of nog art. 22bis, eerste lid WBTW)
2013	2013	01/2014	V want oorzaak van opeisbaarheid in 2013 (art. 22, § 1 of art. 22, § 2 WBTW) zelfs als betaling in 2014
2013	01/2014	02/2014	V want oorzaak van opeisbaarheid in 2013 (art. 22, § 1 of art. 22, § 2 WBTW) zelfs als betaling of facturering in 2014
2014	06/2014	08/2014	btw want oorzaak van opeisbaarheid in 2014 (art. 22, § 1 of art. 22, § 2 WBTW of nog art. 22bis, eerste lid WBTW) Nota bene: eventueel toepassing administratieve tolerantie, i.e. de btw is slechts verschuldigd bij goedkeuring van het bedrag van de erelonen door de overheid

* Voltooiing van de dienst of, bij opeenvolgende diensten, einde van de afrekenperiode (het verstrijken van de afrekenperiode is dan voltooiing).

Prestaties	Facturering	Betaling	Vrijstelling van btw (V) of onderwerping aan btw (btw) - Wettelijke grondslag of administratieve tolerantie
2013/2014	uiterlijk op 31/01/2014	vanaf 01/02/2014	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V voor deel dienstprestaties <i>materieel verricht</i> in 2013 ▪ btw voor deel dienstprestaties <i>materieel verricht</i> in 2014 bij toepassing van <i>bijzondere</i> overgangsregeling mits naleving van gestelde voorwaarden

V. Maatstaf van heffing

1. Algemeen

88. Op grond van artikel 26 van het Btw-Wetboek wordt voor het verrichten van diensten de belasting berekend over alles wat de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van diegene aan wie de dienst wordt verstrekt, of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handeling verband houden.

Tot de maatstaf van heffing behoren onder meer de sommen die de advocaat aan de cliënt in rekening brengt als kosten van commissie, verzekering, vervoer, ongeacht of dat al dan niet bij een afzonderlijk debetdocument wordt gedaan of door een afzonderlijke overeenkomst. Belastingen, rechten en heffingen moeten ook in de maatstaf van heffing worden opgenomen.

89. Artikel 28, 5°, van het Btw-Wetboek bepaalt echter dat de sommen voorgeschoten door de dienstverrichter voor uitgaven die hij in naam en voor rekening van zijn medecontractant heeft gedaan niet tot de maatstaf van heffing behoren.

Sommen die algemene werkingskosten zijn van de advocaat, zoals loonkosten of telefoonkosten, zijn in geen geval voorschotten, zelfs niet als ze afzonderlijk aan de medecontractant worden aangerekend. Deze kosten behoren tot de maatstaf van heffing.

2. Administratief standpunt

90. Op grond van wat voorafgaat dient de advocaat naast zijn ereloon alle door hem gemaakte en aan de cliënt doorgerekende kosten op te nemen in de maatstaf van heffing, met inbegrip van de belastingen en de heffingen waarvan hij de schuldenaar is en die van hem gevorderd worden, ongeacht of hij deze al dan niet afzonderlijk in rekening brengt.

91. De uitgaven die de advocaat maakt in naam en voor rekening van zijn cliënten kunnen als voorgeschoten bedragen worden beschouwd op voorwaarde dat de prijs van deze uitgaven door de derde dienstverrichter rechtstreeks op naam en voor rekening van de cliënt wordt gefactureerd.

92. Een door de advocaat betaalde taks, recht of belasting kan slechts als een voorgeschoten bedrag in de zin van artikel 28, 5°, van het Btw-Wetboek worden beschouwd wanneer de betaling werd gedaan in naam van de cliënt die er persoonlijk ten aanzien van de bevoegde overheid schuldenaar van is en voor het juiste bedrag aan laatstgenoemde wordt doorgerekend. Of de cliënt al dan niet schuldenaar is van de taksen, rechten of belastingen blijkt uit de betreffende wetten, decreten, ordonnanties en regelgeving.

Als een advocaat-medewerker of -stagiair van een advocatenkantoor taksen, rechten of belastingen voorschiet waarvan de uiteindelijke cliënt van het advocatenkantoor de wettelijke schuldenaar is en deze doorrekent aan zijn advocatenkantoor van tewerkstelling, en het advocatenkantoor, dat zelf uiteraard niet de wettelijke schuldenaar is, deze voorgeschoten sommen zonder winstopslag doorrekent aan de uiteindelijke cliënt, kan niet alleen de doorrekening in de verhouding tussen het kantoor en de uiteindelijke cliënt beschouwd worden als een voorschot in de zin van artikel 28, 5°, van het Btw-Wetboek maar kan ook al de doorrekening in de verhouding tussen de advocaat-medewerker of -stagiair en het kantoor als zodanig beschouwd worden zodat de advocaat-medewerker of -stagiair er geen btw moet op aanrekenen.

93. Uit de praktijk blijkt dat op het moment dat advocaten een “voorschot” (provisie) ontvangen, zij niet altijd nauwkeurig kunnen bepalen in welke mate dit voorschot bestemd is om uitgaven te dekken die op het stuk van de btw kunnen aangemerkt worden als voorgeschoten bedragen en dus niet behoren tot de maatstaf van heffing.

Om die reden aanvaardt de btw-administratie dat het bedrag van de voorgeschoten sommen in de zin van artikel 28, 5°, van het Btw-Wetboek 50 pct bedraagt van de ontvangen provisie, met dien verstande uiteraard dat later de nodige regularisaties in plus of in min worden doorgevoerd van zodra het juiste bedrag van de voorgeschoten sommen gekend is.

94. De volgende doorgerekende kosten worden inzonderheid aangemerkt als voorgeschoten bedragen in de zin van artikel 28, 5°, van het Btw-Wetboek, voor zover deze bedragen voor het juiste bedrag aan de cliënt zijn doorgerekend:

- de zegel-, griffie- en registratierechten evenals de rolrechten voor rekening van de cliënt (de registratierechten die tot de gerechtskosten behoren zijn het algemeen vast recht dat verschuldigd is op de vonnissen die een veroordeling, een vereffening of een toewijzing van sommen of roerende waarden inhouden);
- de belastingen (evenredige registratierechten, andere belastingen) voor rekening van de cliënt;
- de deurwaarderskosten (inclusief de erelonen) op naam en voor rekening van de cliënt;
- de kosten van notarissen (inclusief de erelonen) op naam en voor rekening van de cliënt;
- de kosten van andere advocaten (inclusief de erelonen), op naam en voor rekening van de cliënt;
- de expertisekosten en kosten voor vertalingen (inclusief de erelonen) op naam en voor rekening van de cliënt;
- de verzekeringspremies van een door een advocaat afgesloten verzekering op naam en voor rekening van de cliënt.

VI. Tarieven

95. Op de diensten van advocaten die in België plaatsvinden is het normale btw-tarief, dat thans 21 pct bedraagt, van toepassing.

VII. Aftrek van voorbelasting

1. Algemeen

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

97. Opdat de advocaat die goederen en diensten heeft ontvangen, rechtmatig zijn recht op aftrek van de btw die hierover werd geheven, zou kunnen uitoefenen, dient hij in het bezit te zijn van geldige facturen opgemaakt in overeenstemming met artikel 5 van het Koninklijk Besluit nr. 1 (zie artikel 3, § 1, 1^o; van het Koninklijk Besluit nr. 3), dit wil zeggen dat de facturen verplicht een zeker aantal vermeldingen moeten bevatten zoals de identificatiegegevens van de betrokken partijen (met inbegrip van het identificatienummer bedoeld in artikel 50 van het Btw-Wetboek), de gegevens die toelaten de handeling te bepalen, de maatstaf van heffing, het bedrag van de verschuldigde belasting en het tarief van deze belasting, het inschrijvingsnummer in het boek voor uitgaande facturen van de leverancier, enzovoorts.

98. Als de factuur onregelmatig of onvolledig is wat de bepalingen van voornoemd Koninklijk Besluit nr. 1 betreft, weigert de btw-administratie in principe het recht op aftrek van de voorbelasting.

2. Recht op aftrek van historische btw

2.1. Omvang

99. Tot en met 31 december 2013 verricht een advocaat op grond van artikel 44, § 1, 1^o; van het Btw-Wetboek vrijgestelde diensten die hem geen recht op aftrek van voorbelasting verlenen. Vanaf 1 januari 2014 wordt deze vrijstelling ingetrokken.

De advocaten moeten dus vanaf 1 januari 2014 hun prestaties aan de btw onderwerpen. Deze prestaties verlenen hen vanaf deze datum recht op aftrek van de voorbelasting over de door hen in het kader van hun beroepsactiviteit gemaakte kosten.

100. Op grond van artikel 49, 3^o; van het Btw-Wetboek en artikel 21bis, § 1, van het Koninklijk Besluit nr. 3 kan de advocaat bij wijze van regularisatie zijn recht op aftrek van voorbelasting uitoefenen:

- 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, van het Btw-Wetboek nog niet is verstreken.

De advocaat moet hiervoor bij het btw-controlekantoor een inventaris indienen ten laatste 20 dagen vóór de uiterlijke indieningsdatum van de eerste periodieke btw-aangifte waarin hij de aftrek van historische btw uitoefent. Uiterlijk op 30 juni 2014 moet ook de inventaris van degenen die ondertussen nog geen aftrek van historische btw uitgeoefend hebben, ingediend worden.

2.2. Regularisatie met betrekking tot de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 1 januari 2014

101. De advocaat mag een regularisatie in zijn voordeel toepassen voor de belasting geheven van de in zijn hoofde ontvangen goederen en diensten, andere dan bedrijfsmiddelen, die:

- nog niet werden gebruikt of verbruikt op 1 januari 2014, of;
- rechtstreeks en duidelijk toewijsbaar zijn aan een door de advocaat verrichte belaste prestatie.

Voor de goederen en diensten die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 1 januari 2014 wordt opgemerkt dat de btw geheven van algemene onkosten (telefoon, energie, water, e.a.) die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan voornoemde datum, niet aftrekbaar is.

102. Er dient in het bijzonder op gewezen te worden dat het bedrag van de aftrekbare belasting dient opgenomen te zijn in één van de aangiften die de advocaat indient vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de af te trekken belasting opeisbaar is geworden (zie artikel 4 van het Koninklijk Besluit nr. 3).

Doordat de aftrek onderworpen is aan deze vervaltermijn van drie jaar en rekening houdend met het feit dat de regularisatie ten vroegste kan plaatsvinden in 2014, kan slechts de btw geheven van goederen en diensten die vanaf 1 januari 2011 opeisbaar is geworden, in aftrek worden gebracht.

103. Het recht op aftrek van deze historische btw opgenomen in de in te dienen inventaris (cf. infra), vervalt voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw die opeisbaar is geworden in 2011 (respectievelijk in 2012, 2013) op 1 januari 2015 (respectievelijk 2016, 2017). In samenhang met de tolerantie vervat in het laatste lid van deze titel, mag de btw die opeisbaar is geworden in de loop van 2011 alsnog worden gerecupereerd in de btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand december 2014 of van het vierde kwartaal 2014, in te dienen tegen uiterlijk 20 januari 2015.

2.3. Regularisatie met betrekking tot bedrijfsmiddelen die op 1 januari 2014 nog aangewend worden voor de economische activiteit van de advocaat

2.3.1. Algemeen

104. Bedrijfsmiddelen zijn de lichamelijke goederen, de zakelijke rechten bedoeld in artikel 9, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek en de diensten die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrumenten of exploitatiemiddelen (artikel 6, § 1, van het Koninklijk Besluit nr. 3). Verpakkingsmiddelen, klein materieel, klein gereedschap en kantoorbenodigdheden die minder kosten dan het bedrag vermeld in artikel 1 van het Ministerieel Besluit nr. 1 (exclusief btw), worden niet aanzien als bedrijfsmiddelen (artikel 6, tweede lid, van het Koninklijk Besluit nr. 3 en artikel 1 van het Ministerieel Besluit nr. 1).

105. De advocaat kan bij wijze van regularisatie zijn recht op aftrek uitoefenen 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, van het Btw-Wetboek nog niet is verstreken.

Het herzieningstijdvak bedraagt in de regel vijf jaar voor de bedrijfsmiddelen, maar voor de belasting geheven van handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting van een

onroerend goed, de verkrijging van een onroerend goed en de verkrijging van een zakelijk recht op een onroerend goed bedraagt het herzieningstijdvak vijftien jaar.

Voor bedrijfsmiddelen is het bedrag van de regularisatie gelijk aan de belasting die niet in aftrek kon worden gebracht, verminderd met een vijfde of een vijftiende (naargelang van de aard van het goed in de zin van artikel 9, § 1, van het Koninklijk Besluit nr. 3) per jaar vanaf 1 januari van het jaar dat volgens artikel 2 van het Koninklijk Besluit nr. 3 in aanmerking moet worden genomen voor de berekening van de aftrek tot 31 december 2013 (toepassing artikel 21bis, § 1, van het Koninklijk Besluit nr. 3). Dit betekent dat bij bedrijfsmiddelen, voor ieder verstreken jaar vóór 1 januari 2014 één vijfde (voor roerende goederen) of één vijftiende (voor onroerende goederen) van de niet-afgetrokken btw verloren is. Het restant van de niet-afgetrokken btw kan worden herzien.

Deze herziening gebeurt bij toepassing van de artikelen 45 tot 49 van het Btw-Wetboek en in overeenstemming met de regels van artikel 3 van voornoemd Koninklijk Besluit nr. 3.

106. De herziening wordt verricht door toerekening in de periodieke btw-aangifte.

107. De herziening is afhankelijk van de indiening, bij het btw-controlekantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert, 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 (artikel 21bis, § 2, van het Koninklijk Besluit nr. 3, cf. infra).

2.3.2. Bedrijfsmiddelen, andere dan onroerende bedrijfsmiddelen, in gebruik genomen vanaf 1 januari 2014

108. Voor de belasting geheven van deze bedrijfsmiddelen, is de aftrek die oorspronkelijk door de belastingplichtige werd verricht onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat, dit wil zeggen het jaar waarin de van het bedrijfsmiddel geheven belasting opeisbaar is geworden (artikel 9, § 1, eerste lid, van het Koninklijk Besluit nr. 3).

109. De btw-administratie kan toestaan, of zelfs voorschrijven, dat als uitgangspunt van het herzieningstijdvak wordt aangenomen de eerste januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen (artikel 9, § 2, van het Koninklijk Besluit nr. 3). Er wordt opgemerkt dat de bepaling van het uitgangspunt van het herzieningstijdvak geen invloed heeft op de duur van de periode.

De belastingplichtige mag dat uitgangspunt gebruiken wanneer hij een boekhouding voert die het hem mogelijk maakt het tijdstip waarop het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen te bepalen door het overboeken van de investeringsuitgaven van de rekening "vaste activa in aanbouw" naar de rekening "vastgelegde middelen", met vermelding van het goed in kwestie en van de belasting voldaan terzake van de totstandkoming ervan. Die mogelijkheid is afhankelijk van een vergunning verleend door het btw-controlekantoor waarvan de belastingplichtige afhangt.

Anderzijds schrijft het hoofd van het btw-controlekantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert voor dat de eerste januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen als uitgangspunt van het herzieningstijdvak wordt genomen, in de gevallen waarin het uitgangspunt dat door artikel 9, § 1, van het Koninklijk Besluit nr. 3 wordt bepaald, de herziening klaarblijkelijk dreigt te vervalsen. Dit is inzonderheid het geval voor de investeringen die gedaan worden door een nieuwe onderneming, wanneer de totstandkoming van deze onderneming over meer dan één jaar gespreid is.

2.3.3. Onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vanaf 1 januari 2012

110. Voor de btw geheven van onroerende bedrijfsmiddelen als bedoeld in artikel 9, § 1, laatste lid, van het Koninklijk Besluit nr. 3 die sinds 1 januari 2012 in gebruik werden genomen, moet steeds als uitgangspunt van het herzieningstijdvak genomen worden de 1^e januari van het jaar waarin die bedrijfsmiddelen door de belastingplichtige in gebruik worden genomen (Beslissing nr. E.T. 121.450 van 27 maart 2012).

111. Omdat het herzieningstijdvak samenvalt met een kalenderjaar is dit algemene administratieve standpunt enkel van toepassing op onroerende bedrijfsmiddelen die in gebruik werden genomen sinds 1 januari 2012.

2.3.4. Herzieningen ten aanzien van bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vóór 1 januari 2012

112. Voor de onroerende bedrijfsmiddelen die al vóór 1 januari 2012 in gebruik waren genomen geldt nog het toenmalige administratieve standpunt dat als volgt kan worden samengevat.

Krachtens artikel 9, § 1, van het Koninklijk Besluit nr. 3 begint het herzieningstijdvak te lopen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat, dit wil zeggen het jaar waarin de van het bedrijfsmiddel geheven belasting opeisbaar is geworden.

In afwijking van dit algemeen principe kan de btw-administratie toestaan of zelfs voorschrijven dat als uitgangspunt van het herzieningstijdvak wordt aangenomen de eerste januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen (artikel 9, § 2, van het Koninklijk Besluit nr. 3).

De belastingplichtige mag dat uitgangspunt gebruiken wanneer hij beschikt over een vergunning die voorafgaandelijk aan het tijdstip van ingebruikname van het bedrijfsmiddel wordt verleend door het btw-controlekantoor. Het hoofd van het controlekantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert moet bovendien verplichten voornoemd artikel 9, § 2 toe te passen in de welbepaalde gevallen waarin het uitgangspunt dat door voornoemd artikel 9, § 1 wordt bepaald, de herziening klaarblijkelijk dreigt te vervalsen.

Het bewijs van de juistheid van de datum van de ingebruikneming kan geleverd worden door alle feitelijke gegevens en alle rechtsmiddelen met uitzondering van de eed.

113. 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 krijgen voor de onroerende bedrijfsmiddelen die ze al in gebruik hadden genomen vóór 1 januari 2012. Daarom mogen deze belastingplichtigen alsnog die vergunning aanvragen bij het hoofd van het bevoegde btw-controlekantoor. Dit verzoek moet samen met de inventaris worden ingediend ten laatste 20 dagen vóór de uiterlijke indieningsdatum van de eerste periodieke btw-aangifte waarin aftrek van historische btw wordt uitgeoefend. Degenen die ondertussen nog geen aftrek van historische btw hebben uitgeoefend, moeten uiterlijk op 30 juni 2014 dit verzoek samen met de inventaris indienen.

2.4. Uitvoering van de regularisatie van de historische btw

2.4.1. Op te maken inventaris en tijdstip van indiening van deze inventaris

114. Voornoemde regularisatie is afhankelijk van de indiening bij het controlekantoor van de btw waaronder de belastingplichtige ressorteert 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 worden opgemaakt in twee exemplaren waarvan er één bestemd is voor het btw-controlekantoor. Ze vermelden op gedetailleerde wijze de goederen en diensten die nog in aanmerking komen voor de betreffende regularisatie, de datum en het nummer van de factuur van de aankoop of het invoerdocument, de maatstaf van heffing waarover ze met de btw werden belast en het te regulariseren bedrag aan btw (artikel 21bis, § 2, van het Koninklijk Besluit nr. 3).

115. Deze inventaris moet ten laatste 20 dagen vóór de uiterlijke indieningsdatum van de eerste periodieke btw-aangifte waarin aftrek van historische btw wordt uitgeoefend, worden ingediend. Uiterlijk op 30 juni 2014 moet ook de inventaris van degenen die ondertussen nog geen aftrek van historische btw hebben uitgeoefend, ingediend worden.

2.4.2. Samenhang inventaris en vergunning inzake begindatum van het herzieningstijdvak

116. Het is belangrijk er rekening mee te houden dat de inhoud van de betreffende inventaris wordt beïnvloed door het al of niet aanvragen van de vergunning waarvan sprake is in punt 2.3.4.

2.4.3. Principe en praktische uitvoering

117. Artikel 21bis, § 3 van het Koninklijk Besluit nr. 3 bepaalt dat de regularisatie tot beloop van het passende bedrag wordt verricht door toerekening op het aan de Staat verschuldigde bedrag van de belasting in rooster 71 van kader VI van de periodieke aangifte. Wanneer het resultaat van deze toerekening een door de Staat verschuldigd bedrag is, wordt dat bedrag naar de volgende aangiftetijdvakken overgebracht tot passend beloop van rooster 71 van deze aangiften.

118. Praktisch dient er als volgt gewerkt te worden.

Met betrekking tot de eerste periodieke aangifte (januari 2014 of eerste kwartaal 2014) berekent men het resultaat volgens de gewone btw-regels. Hierbij wordt eerst nog geen rekening gehouden met de verrekening van de historische btw opgenomen in de inventaris.

Als het resultaat een door de Staat verschuldigd bedrag is (rooster 72) kan de hiervoor bedoelde verrekening van de aftrek van de historische btw nog niet in aanmerking genomen worden en dient het volgende aangiftetijdvak afgewacht te worden.

Als het resultaat echter in principe een aan de Staat verschuldigd bedrag is (rooster 71), dient de nog in het voordeel van de belastingplichtige te regulariseren historische btw die opgenomen is in voornoemde inventaris, voor maximaal het hiervoor vernoemd berekend resultaat, in rooster 62 van deze periodieke aangifte opgenomen te worden. Bijgevolg moet het rooster 71 opnieuw berekend worden en resulteert dit in een kleiner te betalen bedrag of 0,00 euro.

De in het voordeel van de belastingplichtige te regulariseren historische btw die opgenomen is in de inventaris, die op die manier nog niet verricht kon worden, moet overgedragen worden naar het volgende aangiftetijdvak. Opnieuw mag het normaliter in rooster 71 op te nemen bedrag op een zelfde manier verminderd worden of herleid worden tot 0,00 euro.

Deze werkwijze dient herhaald te worden tot het volledige bedrag aan historische btw waarop de belastingplichtige recht heeft, werd verrekend.

119. De btw-administratie aanvaardt echter dat het bedrag van de te regulariseren historische btw dat nog niet kon worden verrekend in de eerste elf maandaangiften of de eerste drie kwartaalaangiften van het jaar 2014, mag worden vermeld in de btw-aangifte van december 2014 (voor maandaangevers) of de btw-aangifte van het vierde kwartaal 2014 (voor kwartaalaangevers), ongeacht het eindresultaat (rooster 71/72) van deze laatstbedoelde aangifte.

VIII. Btw-verplichtingen en administratieve formaliteiten

1. Inleiding

120. De advocaten moeten in principe voldoen aan de gewone btw-verplichtingen. De voornaamste btw-verplichtingen worden hierna opgesomd en summier toegelicht.

2. Identificatie voor btw-doeleinden

121. De advocaat dient zich voor btw-doeleinden te laten identificeren bij het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert.

Om zich te identificeren voor btw-doeleinden dient het document 604 A gebruikt te worden. De papieren versie kan verkregen worden op het bevoegde btw-controlekantoor of via www.myminf.be (ga naar "myminf zonder authenticatie" en klik op "Formulieren", "604" invullen bij identificatienummer) en dient overgemaakt te worden aan het btw-controlekantoor.

Het formulier mag ook op elektronische wijze ingediend worden maar dit vereist de tussenkomst van een ondernemingsloket.

122. In het kader van de opheffing van de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 1, 1^o van het Btw-Wetboek dient de aanvraag tot identificatie uiterlijk op 15 december 2013 te gebeuren.

123. Bovendien wordt opgemerkt dat de advocaten die al over een btw-nummer zouden beschikken (bijvoorbeeld door intracommunautaire verwervingen) binnen een termijn van één maand met het document 604 B het btw-controlekantoor moeten inlichten dat ze voortaan indiener van periodieke btw-aangiften zijn. In feite dient de wijziging uiterlijk op 31 januari 2014 doorgegeven te worden. Aangeraden wordt om zich ook op dat vlak al tegen 15 december 2013 in orde te stellen. Het document 604 B is ook beschikbaar op voornoemde website.

3. Gebruik van het btw-identificatienummer

124. Op grond van artikel 53quater van het Btw-Wetboek dienen de belastingplichtigen hun btw-identificatienummer mee te delen aan hun leveranciers en aan hun klanten. Dit nummer moet bovendien worden vermeld op alle contracten, facturen, bestelbons, verzendingsnota's en andere stukken met betrekking tot de economische activiteit (artikel 30, van het Koninklijk Besluit nr. 1).

4. Periodieke aangifte

125. Advocaten zijn er volgens artikel 53, § 1, eerste lid, 2^o, van het Btw-Wetboek toe gehouden iedere maand een aangifte in te dienen. Als zij echter aan de voorwaarden van artikel 18, § 2, van het Koninklijk Besluit nr. 1 voldoen, kunnen zij kiezen voor de normale btw-regeling met indiening van kwartaalaangiften. De belangrijkste voorwaarde terzake is dat

de jaaronzet, exclusief btw, voor de volledige economische activiteit niet meer bedraagt dan het in laatstgenoemd artikel vernoemde drempelbedrag. De periodieke aangifte moet uiterlijk de 20^e dag volgend op het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft worden ingediend.

126. De periodieke aangifte moet verplicht elektronisch worden ingediend via de toepassing INTERVAT. Via de portaalsite van de FOD Financiën (www.minfin.fgov.be) kan men de toepassing INTERVAT selecteren (onder e-services). Om de aangifte te verzenden moet een elektronische handtekening geplaatst worden met een elektronische identiteitskaart (met kaartlezer) of een digitaal certificaat van niveau 3. De btw-administratie stuurt automatisch een ontvangstbevestiging bij de ontvangst van de aangifte.

Er is echter vrijstelling van de verplichting tot indiening langs elektronische weg zolang de belastingplichtigen en in voorkomend geval de persoon die gemachtigd is om aangiften namens hen in te dienen, niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikken om aan deze verplichting te voldoen.

5. Facturatie

5.1. Algemeen

127. Op grond van artikel 53, § 2, van het Btw-Wetboek zijn de belastingplichtige advocaten ertoe gehouden een factuur uit te reiken en een kopie daarvan op te stellen of ervoor te zorgen dat in hun naam of voor hun rekening door hun medecontractant of een derde een factuur wordt uitgereikt en een kopie daarvan wordt opgesteld wanneer hun medecontractant een belastingplichtige is of een niet-belastingplichtige rechtspersoon.

128. Hoewel er geen verplichting bestaat om een factuur uit te reiken aan natuurlijke personen die de ontvangen diensten bestemmen voor privé-gebruik, kan er aan hen vrijwillig gefactureerd worden.

129. Op grond van artikel 4 van het Koninklijk Besluit nr. 1 moet de factuur worden uitgereikt uiterlijk de 15^e dag van de maand na die waarin de belasting opeisbaar is geworden volgens de artikelen 16, §§ 1 en 2, derde lid, 17, § 1, 22, § 1 en 22bis, van het Btw-Wetboek over het geheel of een deel van de prijs.

5.2. Factuurvereisten

130. Artikel 5 van het Koninklijk Besluit nr. 1 somt alle vermeldingen op die verplicht moeten voorkomen op de factuur.

Het gaat onder meer over de factuurdatum, het volgnummer, de naam, het adres en het btw-nummer van de dienstverrichter en van de medecontractant, 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”).

131. De bepaling van de medecontractant (naam, adres en btw-nummer) en de omschrijving van de diensten worden hierna toegelicht.

5.2.1. Bepaling van de medecontractant

132. Op grond van artikel 5, § 1, 3^o, van het Koninklijk Besluit nr. 1 dient de factuur de naam of de maatschappelijke benaming, het adres en het btw-nummer van de medecontractant te vermelden.

133. Er bestaan tal van situaties waarin de advocaat wordt geraadpleegd door een persoon (natuurlijke persoon of rechtspersoon) maar wordt betaald door een andere persoon (natuurlijke persoon of rechtspersoon).

De persoon voor wie de advocaat in rechte tussenkomt of aan wie een advies wordt verleend en de persoon die het ereloon van de advocaat betaalt zijn dus niet noodzakelijk dezelfde persoon. De vraag is dan wie de medecontractant van de advocaat is op wiens naam de factuur moet worden opgemaakt.

134. Deze vraag stelt zich meer bepaald wanneer rechtsbijstandsverzekeraars of verzekeraars burgerlijke aansprakelijkheid tussenkomen ten bate van hun verzekerden.

135. *A. Tussenkomst van een rechtsbijstandsverzekeraar*

De vrije keuze van advocaat is één van de fundamentele beginselen van de rechtsbijstandsverzekering (Circulaire CBFA 2010-22 van 19 oktober 2010, punt III F). Een clause in een overeenkomst van rechtsbijstandsverzekering die bepaalt dat de verzekerde de advocaat kiest, maar de verzekeraar hem aanstelt, is in strijd met de vrije keuze van advocaat (Circulaire CBFA 2010-22 van 19 oktober 2010, punt VI). In iedere rechtsbijstandsverzekeringsovereenkomst dient verplicht en uitdrukkelijk bepaald te worden dat de verzekerde het recht heeft zelf de persoon te kiezen die hem zal verdedigen, vertegenwoordigen of zijn belangen zal verdedigen (artikel 92 van de wet van 25 juni 1992 op de landverzekeringsovereenkomst).

Als een advocaat wordt aangesteld door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon met een rechtsbijstandsverzekering, moet hij zijn factuur opmaken op naam van de natuurlijke persoon of rechtspersoon die hem vrij heeft gekozen. Niets belet echter dat de advocaat zijn factuur rechtstreeks doet toekomen aan de derde betaler, met name de verzekeringsmaatschappij, die de hoofdsom buiten btw en de door de verzekerde niet-aftrekbare btw voldoet en vervolgens de factuur doorstuurt naar de medecontractant voor het verschuldigd blijvend saldo.

De medecontractant van de advocaat is in dit geval dus de verzekerde en niet de verzekeringsmaatschappij.

136. *B. Tussenkomst van een verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid*

In dit geval dringt het volgende onderscheid zich op al naargelang de verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid de leiding van het geschil op zich neemt (kan nemen of wil nemen).

137. *a. De verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid neemt de leiding van het geschil op zich*

Als de belangen van de verzekeraar en de verzekerde gelijklopend zijn, neemt de verzekeraar bij aansprakelijkheidsverzekeringen de "leiding van het geschil" op zich (artikel 79 van de wet van 25 juni 1992 op de landverzekeringsovereenkomst), ook al komt de advocaat het vaakst tussen in naam van de verzekerde.

Vanaf het ogenblik dat de verzekeraar verplicht is tot dekking en voor zover die wordt ingeroepen, is hij verplicht zich achter de verzekerde te stellen binnen de grenzen van de dekking. 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. Dit is logisch omdat de verzekeraar de benadeelde moet vergoeden indien daartoe grond bestaat.

Als een advocaat wordt aangesteld door een verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid om één van zijn verzekerden, natuurlijke persoon of rechtspersoon, te verdedigen, moet hij zijn factuur opmaken op naam van de verzekeraar die hem heeft aangesteld.

Bij aansprakelijkheidsverzekeringen is de medecontractant van de advocaat in dit specifieke geval dus de verzekeringsmaatschappij en niet de verzekerde.

138. *b. De verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid en de verzekerde hebben een belangenconflict*

Bij een belangenconflict tussen de verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid en zijn verzekerde, kan de verzekeraar de leiding van het geschil uiteraard niet op zich nemen. In dergelijk geval zien de verzekerde en de verzekeraar zich verplicht om zelf voor hun verdediging in te staan.

In dat geval moet voor de bepaling van de medecontractant van de advocaat een onderscheid worden gemaakt tussen de volgende drie hypothesen:

- als de advocaat is aangesteld door de verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid, spreekt het voor zich dat de advocaat zijn factuur opmaakt op naam van deze verzekeraar. De verzekeraar is dan de medecontractant van de advocaat;
- als de advocaat is aangesteld door de verzekerde en het belangenconflict tussen de verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid en de verzekerde te wijten is aan de verzekerde (de verzekerde verkeerde bijvoorbeeld in staat van dronkenschap tijdens een ongeval en de verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid kan overwegen een regresvordering tegen de verzekerde in te stellen), moet de advocaat zijn factuur opmaken op naam van de verzekerde. In dit geval is de verzekerde de medecontractant van de advocaat;
- als de advocaat is aangesteld door de verzekerde en het belangenconflict tussen de verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid en de verzekerde niet te wijten is aan de verzekerde (bijvoorbeeld de vordering van het slachtoffer overtreft ruimschoots de grenzen van de dekking of het slachtoffer is verwant met de verzekerde), is artikel 82, derde lid van de wet van 25 juni 1992 op de landverzekeringsovereenkomst van toepassing. Dit artikel bepaalt dat de verzekeraar, zelfs boven de grenzen van de dekking, de kosten van burgerlijke rechtsvorderingen en de erelonen en de kosten van de advocaten en de deskundigen betaalt, maar alleen in zover die kosten door hem of met zijn toestemming zijn gemaakt of, in geval van een belangenconflict dat niet te wijten is aan de verzekerde, voor zover die kosten niet onredelijk zijn. Ook in deze situatie moet de factuur opgemaakt worden op naam van de verzekerde en blijft de verzekerde voor de btw de medecontractant van de advocaat.

139. *c. De verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid weigert dekking aan de verzekerde*

Als de advocaat wordt aangesteld door een verzekerde van wie de aansprakelijkheid wordt ingeroepen door een derde partij maar wiens verzekeraar burgerlijke aansprakelijkheid hem geen dekking wil verlenen en dus de leiding van het geschil niet op zich wil nemen, moet de advocaat zijn factuur opmaken op naam van de verzekerde. In dit geval is de verzekerde de medecontractant van de advocaat.

140. De vraag wie de medecontractant van de advocaat is op wiens naam de factuur moet worden opgemaakt stelt zich onder meer ook nog wanneer:

- een vennootschap tussenkomt voor bijstand van de huidige of voormalige bestuurder, zaakvoerder, werknemer, e.a., die worden aangesproken wegens beroepsaansprakelijkheid
- ouders of andere familieleden het ereloon van een advocaat betalen ten bate van hun kinderen of familieleden die zelf onvoldoende middelen hebben
- een financiële instelling een advocaat raadpleegt in verband met een verrichting waar één van haar klanten bij betrokken is, en zij met haar klant en de advocaat overeenkomt dat de erelonen van de advocaat worden betaald door de klant van de bank
- de overheid tussenkomt in de bijstand van een ambtenaar die vervolgd wordt wegens (vermeende) beroepsfout
- de overheid de kosten dient te dragen van procedures van hun aangestelden voor feiten die zich hebben voorgedaan in de uitoefening van hun mandaat, bezigheid of dienst (te denken valt aan de Politieraad die instaat voor de betaling van kosten en erelonen voor de recuperatie van schade geleden door een politieagent, naar aanleiding van een overval) en die niet (volledig) gedekt zijn door een verzekering
- een vakbond procedeert ten bate van één of meer van haar leden.

141. In laatstgenoemde gevallen waar het ereloon van de advocaat betaald wordt door een andere persoon dan de te verdedigen of te vertegenwoordigen persoon, moet, om te bepalen wie als medecontractant wordt aangemerkt, worden nagegaan met wie de advocaat een contractuele band heeft.

142. In de hiervoor bedoelde gevallen waarin de advocaat de factuur moet opmaken op naam van de medecontractant maar het ereloon wordt voldaan door een derde partij spreekt het voor zich dat de advocaat de factuur rechtstreeks kan doen toekomen aan de derde partij (derde betaler), zoals bijvoorbeeld een verzekeringsmaatschappij.

5.2.2. Omschrijving van de diensten

143. Uit artikel 5, § 1, 6°, van het Koninklijk Besluit nr. 1 blijkt dat op de factuur de gegevens moeten voorkomen die nodig zijn om te handeling te bepalen en het tarief van de verschuldigde belasting vast te stellen, meer bepaald de gebruikelijke benaming van de geleverde goederen en van de verstrekte diensten en hun hoeveelheid alsook het voorwerp van de diensten.

Voornoemde gegevens moeten op de factuur worden vermeld om bij de leverancier of de dienstverrichter een controle te kunnen uitvoeren op de verrichte handelingen en de gerealiseerde omzet en bij de klant op het recht op aftrek van voorbelasting.

144. De btw-administratie aanvaardt dat de omschrijving beperkt blijft tot de vermelding dat het om diensten van advocaten gaat gevolgd door de vermelding dat de handeling kadert in de professionele of privé-activiteiten van de cliënt.

Bovendien moet de omvang van de door de advocaat verrichte prestatie kunnen beoordeeld worden. Doorgaans wordt de prijs contractueel bepaald, maar deze kan eventueel ook

eenzijdig zijn vastgesteld door de advocaat. Diverse methoden van berekening kunnen bij het bepalen van erelonen gehanteerd worden. Het kan onder meer gaan om een uurtarief, om een forfait, om een jaarcontract of om een percentage in functie van het belang van de zaak. Indien de prijs per uur wordt berekend moeten het aantal uren en de prijs per uur vermeld worden. Als een forfaitaire prijs per item wordt gevraagd, dienen de diverse items met hun afzonderlijke prijs vermeld worden.

De factuur moet de weerspiegeling zijn van wat effectief wordt aangerekend aan de cliënt. Indien er om één of andere reden een hogere of lagere prijs wordt aangerekend dan er initieel was overeengekomen, dient deze prijs op de factuur voor te komen. Er wordt bijvoorbeeld een lagere prijs aangerekend als de financiële draagkracht van de cliënt zeer beperkt is.

Bovendien, wanneer een advocaat beslist om niet alle uren die effectief aan een dossier gespendeerd werden aan de cliënt aan te rekenen, dienen alleen de uren die worden aangerekend op de factuur voor te komen.

145. Als de factuur, rekening houdend met wat voorafgaat, op zich onvoldoende gegevens bevat maar een bijlage de vereiste gegevens aanvult, maakt deze bijlage een integrerend bestanddeel uit van de factuur en vormt ze er één geheel mee. De factuur dient te verwijzen naar deze bijlage. De volledige factuur, inclusief bijlage, dient dan opgenomen te worden in de boekhouding van beide partijen. Met andere woorden, de bijlage met de noodzakelijke aanvulling (de toegestane tolerantie in acht genomen) op de omschrijving van de verrichte prestaties en de verstrekte hoeveelheden dient eveneens in de boekhouding van de dienstverrichter opgenomen te worden en moet kunnen worden voorgelegd aan de controlerende ambtenaar die er om verzoekt.

146. Als de omschrijving op de factuur daarentegen voldoende is om het recht op aftrek bij de klant te controleren en de verrichte handelingen bij de advocaat te controleren, dan maken bijkomende documenten verzonden naar de cliënt (zoals bijvoorbeeld time sheets of verdere details over de verrichte handelingen) geen deel uit van de factuur.

5.3. Self billing

147. Als de medecontractant van de advocaat op grond van artikel 53, § 2, van het Btw-Wetboek, in naam en voor rekening van de advocaat de factuur uitreikt, dient aan de in het tweede lid van dit artikel vermelde voorwaarden voldaan te worden, enerzijds moet er een voorafgaand akkoord bestaan tussen de beide partijen en anderzijds moet elke factuur het voorwerp uitmaken van een procedure van aanvaarding door de advocaat.

148. Het is niet noodzakelijk dat het voorafgaand akkoord een uitdrukkelijk of schriftelijk karakter heeft. Een "voorafgaand" akkoord betekent dat er tussen de beide partijen een akkoord moet bestaan vooraleer zij beginnen met de uitreiking van de facturen volgens de self billing procedure. Anderzijds moet het bestaan van een dergelijk akkoord door elke partij kunnen worden aangetoond bij een onderzoek van de btw-administratie. Omwille van de rechtszekerheid is het dus in het belang van de contracterende partijen om te beschikken over een "schriftelijk" voorafgaand akkoord.

149. De procedure van aanvaarding factuur per factuur mag eveneens uitdrukkelijk of stilzwijgend zijn, naar keuze van de partijen. Deze procedure kan worden overeengekomen in het voorafgaand akkoord of kan blijken uit de behandeling van de factuur of nog van de ontvangst van betaling door de leverancier of de dienstverrichter.

6. Schuldenaar van de belasting - Curatoren

150. Krachtens artikel 51, § 1, 1^o, van het Btw-Wetboek is de belasting verschuldigd door de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of dienstprestatie verricht.

In afwijking hiervan voorzien de artikelen 51, § 2, en 51, § 4, van het Btw-Wetboek een aantal specifieke gevallen waarin de belasting verschuldigd is door de medecontractant van de leverancier of de dienstverrichter.

151. 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.

Dezelfde situatie doet zich voor bij zogenaamde “pro deo” faillissementen. De curator factureert de “pro deo” vergoeding (doorgaans 750 euro, exclusief btw) en de hierop verschuldigde btw aan de gefailleerde. Hoewel de factuur betaald wordt door een derde, kan de gefailleerde, als medecontractant, de btw in aftrek nemen, wat leidt tot een vraag tot teruggave van btw in de laatste btw-aangifte.

152. Rekening houdend met de termijn die nodig is voor een terugbetaling van een btw-tegoed door de btw-administratie en om de faillissementsprocedure niet nodeloos te verlengen, staat de btw-administratie onder welbepaalde voorwaarden 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, in afwijking van voornoemde wetsbepaling.

Deze afwijking heeft het karakter van een administratieve vereenvoudigingsmaatregel. De afwijking voorzien voor voornoemde specifieke situatie moet verplicht toegepast worden als de volgende voorwaarden samen vervuld zijn:

- i. de gefailleerde is een belastingplichtige die, vóór het begin van de faillissementsprocedure en de indiening van jaaraangiften door de curator, verplicht was om btw-aangiften als bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2^o, van het Btw-Wetboek (periodieke maand- of kwartaalaangiften) in te dienen, en;
- ii. op de factuur opgemaakt door de curator wordt in de plaats van de vermelding van de tarieven en van het totaalbedrag van de verschuldigde belasting, de vermelding “Belasting te voldoen door de medecontractant – Circulaire AAFisc nr. 47/2013” aangebracht.

153. De btw-administratie behoudt zich het recht voor voornoemd toepassingsgeval waarbij de verlegging van heffing moet worden toegepast, voor de toekomst te wijzigen als zij dit nodig acht om de belangen van de Schatkist te vrijwaren.

7. Boekhouding

154. Om de btw te kunnen toepassen en controleren dienen de advocaten een boekhouding te voeren overeenkomstig de artikelen 14 en 15 van het Koninklijk Besluit nr. 1. Inzonderheid dient minimaal een boek voor inkomende facturen en een boek voor uitgaande facturen gehouden te worden.

155. Bovendien moeten de handelingen waarvoor advocaten niet verplicht zijn een factuur uit te reiken en waarvoor zij geen factuur hebben uitgereikt, ingeschreven worden in een dagboek van ontvangsten (artikel 14, § 2, van het Koninklijk Besluit nr. 1). De inschrijvingen in het dagboek moeten gesteund zijn op verantwoordingsstukken die gedateerd zijn en waarvan een origineel exemplaar of een dubbel dient te worden bewaard (artikel 15, § 2, van het Koninklijk Besluit nr. 1). De ontvangsbewijzen die de advocaten moeten uitreiken door de wetgeving op het gebied van de inkomstenbelastingen voor handelingen met particulieren, worden beschouwd als de verantwoordingsstukken die moeten worden opgemaakt voor de btw-wetgeving. Het dagboek mag ofwel op papier ofwel op digitale wijze gehouden worden (Beslissing nr. E.T. 112.577 van 8 november 2007).

8. Voldoening van de belasting

8.1. Algemeen

156. De eventueel verschuldigd geworden belasting moet voldaan worden binnen de termijn van indiening van de periodieke aangifte (artikel 53, § 1, 3°, van het Btw-Wetboek).

8.2. Betaling van voorschotten door indieners van btw-kwartaalaangiften

157. De belastingplichtige die op grond van artikel 18, § 2, van het Koninklijk Besluit nr. 1, slechts om de drie maanden een aangifte indient, moet uiterlijk de 20^e dag van de tweede en de derde maand van ieder kalenderkwartaal een voorschot voldoen op de belasting waarvan de opeisbaarheid uit die aangifte zal blijken. Het bedrag van het voorschot is gelijk aan één derde van de belasting die door die belastingplichtige voor het vorige kalenderkwartaal verschuldigd was.

De aandacht wordt gevestigd op het feit dat er bij wijze van overgang nog geen voorschot moet betaald worden op 20 februari 2014 en op 20 maart 2014.

8.3. Betaling van het decembervoorschot door indieners van btw-maandaangiften

158. De belastingplichtige die op 1 december van het lopende kalenderjaar gehouden is tot het indienen van btw-maandaangiften, moet op grond van artikel 19, § 3, van het Koninklijk Besluit nr. 1 een voorschot betalen op de belasting die verschuldigd is over zijn handelingen van de maand december. Het voorschot moet uiterlijk op 24 december betaald worden. Deze datum moet beschouwd worden als uiterste betalingsdatum en dit zonder enig uitstel.

159. Het bedrag van het voorschot stemt overeen met de belasting die door de belastingplichtige effectief verschuldigd is over de handelingen die hij heeft verricht vanaf 1 december tot en met 20 december van het lopende kalenderjaar. Dit voorschot wordt opgenomen in rooster 91 van de periodieke aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand december.

160. De belastingplichtige kan ervoor kiezen deze rooster niet in te vullen. Wanneer de belastingplichtige rooster 91 van de aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand december niet invult of deze aangifte met een ingevulde rooster 91 niet tijdig indient, is het bedrag van het voorschot gelijk aan de belasting die verschuldigd is voor de handelingen van de maand november van het lopende kalenderjaar (rooster 71 van de aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand november). Hij moet geen voorschot betalen wanneer uit de aangifte van de maand november een belastingtegoed (rooster 72 van de aangifte) of geen enkel aan de Schatkist verschuldigd bedrag ("nihil-aangifte") blijkt.

9. Jaarlijkse opgave van belastingplichtige afnemers

161. De advocaten zijn er op grond van artikel 53quinquies, van het Btw-Wetboek en het Koninklijk Besluit nr. 23 toe gehouden om jaarlijks, uiterlijk op 31 maart, een opgave in te dienen van de btw-belastingplichtige afnemers. Concreet gaat het om een lijst met belastingplichtige klanten aan wie het afgelopen kalenderjaar voor meer dan 250 euro (exclusief btw) diensten werden verstrekt. De eerste lijst zal dus betrekking hebben op het jaar 2014 in te dienen tegen uiterlijk 31 maart 2015.

10. Opgave van de intracommunautaire handelingen

162. Op grond van artikel 53sexies, van het Btw-Wetboek en het Koninklijk Besluit nr. 50 moeten de advocaten eventueel een opgave van de intracommunautaire handelingen indienen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer zij diensten verrichten voor een belastingplichtige van een andere EU lidstaat die volgens artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek daar plaatsvinden en waarbij deze belastingplichtige schuldenaar is van de belasting voor zover deze diensten niet vrijgesteld zijn van de belasting in die lidstaat. In dat geval dient het btw-identificatienummer van de afnemer van de dienst en het bedrag van de handeling (exclusief btw) opgenomen te worden in de opgave met betrekking tot het tijdvak waarin de belasting opeisbaar is geworden.

163. De intracommunautaire opgave moet in principe maandelijks worden ingediend uiterlijk de 20^e dag van de maand volgend op het tijdvak waarop ze betrekking heeft. De indieners van periodieke kwartaalaangiften kunnen deze opgave echter per kwartaal indienen als voldaan is aan de voorwaarden van artikel 5 van het Koninklijk Besluit nr. 50. De opgave moet niet worden ingediend indien er geen handelingen moeten opgenomen worden.

IX. Facultatieve bijzondere regeling voor advocaat-medewerkers (natuurlijke persoon of rechtspersoon) en advocaat-stagiairs (natuurlijke persoon of rechtspersoon)

164. Advocaat-medewerkers en advocaat-stagiairs worden als belastingplichtigen beschouwd in de zin van artikel 4, § 1, van het Btw-Wetboek. Als zij echter geen andere met btw belaste activiteiten verrichten dan de diensten verstrekt aan het advocatenkantoor waarvoor ze werken, kunnen zij kiezen voor de "bijzondere regeling voor advocaat-medewerkers en advocaat-stagiairs". In de regel gaat het om slechts één advocatenkantoor waaraan ze als medewerker of stagiair verbonden zijn. Het is echter niet uitgesloten dat medewerkers of stagiairs aan meer dan één kantoor verbonden zijn en de bijzondere regeling kunnen genieten voor meer dan één kantoor.

165. Door deze bijzondere regeling worden voor voornoemde belastingplichtigen de verplichtingen op het vlak van de btw tot een minimum herleid, zoals hieronder uiteengezet.

166. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de advocaat-medewerkers en advocaat-stagiairs door de invoering van deze bijzondere regeling niet de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen als voorzien in artikel 56, § 2, van het Btw-Wetboek kunnen genieten, omdat de bijzondere regeling bijkomende voordelen biedt op het vlak van btw-verplichtingen.

1. Identificatie

167. De betrokken belastingplichtige dient zich bij het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert te identificeren voor btw-doeleinden met het document 604 A. In principe is hij aan de normale btw-regeling onderworpen met indiening van periodieke btw-aangiften. Indien hij wil opteren voor de "bijzondere regeling voor advocaat-medewerkers en advocaat-

stagiars" dient hij het bevoegde btw-controlekantoor hierover in te lichten door vak 7 ("Bijzondere regeling zonder indiening van btw-aangiften") aan te kruisen in kader III, B van het document 604 A.

168. De belastingplichtige die al over een btw-identificatienummer zou beschikken (bijvoorbeeld door intracommunautaire handelingen of omdat hij aan de normale btw-regeling onderworpen is) dient een document 604 B in te dienen bij het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert om kenbaar te maken dat hij deze bijzondere regeling wil genieten.

169. De advocaat-medewerker of -stagiair dient aan het advocatenkantoor mee te delen dat hij onderworpen is aan de bijzondere regeling.

170. Deze belastingplichtigen dienen volgens artikel 53quater van het Btw-Wetboek ook hun btw-identificatienummer mee te delen aan hun leveranciers en aan hun klanten.

2. Ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke maand- of kwartaalaangiften - Verzaking aan het recht op aftrek

171. Een belastingplichtige die deze bijzondere regeling geniet is niet verplicht periodieke maand- of kwartaalaangiften in te dienen. Gedurende de volledige periode waarin hij onderworpen is aan de bijzondere regeling ziet hij vrijwillig af van zijn recht op aftrek van btw.

3. Betaling van de btw

172. Als de advocaat-medewerker of -stagiair bedoelde prestaties verricht in België, is hij in principe op grond van artikel 51, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek schuldenaar van de btw.

173. Als het kantoor van tewerkstelling van de advocaat-medewerker of -stagiair in België gevestigd is en dus een in België gevestigde indiener van periodieke btw-aangiften is, wordt de heffing van de btw door deze beslissing verlegd naar de medecontractant. Daardoor zal het advocatenkantoor gehouden zijn tot voldoening van de verschuldigde btw op de betrokken handelingen door opname van deze handelingen in zijn periodieke btw-aangifte.

4. Facturering

174. Het in België gevestigde advocatenkantoor, indiener van periodieke btw-aangiften, moet, rekening houdend met de modaliteiten uiteengezet in artikel 53, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek (zie infra deze titel punt 5.3.), in naam en voor rekening van de advocaat-medewerker of -stagiair een factuur opmaken (verplichte self bill).

175. Dit document bevat de gewone factuurvermeldingen als bedoeld in artikel 5, § 1, van het Koninklijk Besluit nr. 1. In plaats van het btw-tarief en het bedrag van de verschuldigde btw wordt de volgende vermelding aangebracht: "Btw verlegd – Circulaire AAFisc nr. 47/2013". Voor de nummering van dit document gebruikt het advocatenkantoor een volgnummer genomen uit een ononderbroken reeks die wordt bepaald per onderscheiden advocaat-medewerker of -stagiair.

176. Het advocatenkantoor reikt het dubbel van dit document uit aan de advocaat-medewerker of -stagiair.

177. De procedure van aanvaarding factuur per factuur (self bill per self bill) mag ook uitdrukkelijk of stilzwijgend zijn, naar keuze van de partijen.

178. De advocaat-medewerker of -stagiair houdt de door het advocatenkantoor opgemaakte en uitgereikte self bills, met name zijn uitgaande facturen, bij volgens de nummering vermeld op het document. Als de advocaat-medewerker of -stagiair echter bijkomende handelingen verricht waardoor de drempel bedoeld in randnummer 185, eerste alinea, wordt overschreden, moet hij een boek voor uitgaande facturen en in voorkomend geval een dagboek van ontvangsten bijhouden (zie infra deze titel punt 7).

179. Het advocatenkantoor moet de btw voldoen in de plaats van de advocaat-medewerker of -stagiair. Het kantoor vermeldt het bedrag van de ontvangen diensten (maatstaven van heffing) in de roosters 82 en 87 van zijn periodieke btw-aangifte. Het bedrag van de over deze diensten verschuldigde btw wordt door het kantoor opgenomen in rooster 56. De aftrek van die belasting kan worden uitgeoefend volgens de gewone regels in rooster 59 van dezelfde aangifte.

5. Jaarlijkse opgave van de btw-belastingplichtige afnemers

180. De advocaat-medewerkers of -stagiairs zijn krachtens artikel 53quinquies van het Btw-Wetboek gehouden om jaarlijks uiterlijk op 31 maart een opgave in te dienen van de btw-belastingplichtige afnemers. Concreet dienen de advocaat-medewerkers of -stagiairs een opgave in te dienen van de belastingplichtige afnemers voor wie ze het afgelopen kalenderjaar voor minstens 250 euro (exclusief btw) prestaties hebben verricht.

6. Overgang van de normale regeling naar de bijzondere regeling of van de bijzondere regeling naar de normale regeling

181. De vrijwillige overgangen van de normale btw-regeling naar de "bijzondere regeling voor advocaat-medewerkers of advocaat-stagiairs" of van bedoelde bijzondere regeling naar de normale regeling, gaan in vanaf 1 januari van het volgende jaar en mits de advocaat-medewerker of -stagiair uiterlijk op 15 december van het voorafgaand jaar het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert schriftelijk op de hoogte brengt van dit voornemen.

De belastingplichtige die vrijwillig overgegaan is van de "bijzondere regeling voor advocaat-medewerkers of advocaat-stagiairs" naar de normale regeling, kan ten vroegste op 1 januari van het tweede jaar daarop volgend opnieuw overgaan naar de bijzondere regeling.

182. Bij dergelijke overgang dient de herziening van de aftrek van de btw zoals bedoeld in de artikelen 45 tot 49 van het Btw-Wetboek en het Koninklijk Besluit nr. 3 toegepast te worden. Een belastingplichtige onderworpen aan de "bijzondere regeling voor advocaat-medewerkers of advocaat-stagiairs" wordt in dit verband gelijkgesteld met een belastingplichtige die ieder recht op aftrek verliest.

7. Bijkomende met btw te belasten activiteit

183. De advocaat-medewerker of -stagiair die naast zijn diensten voor het advocatenkantoor nog een andere met btw te belasten activiteit verricht, moet de normale regeling met indiening van periodieke btw-aangiften toepassen op de gehele activiteit.

184. Als de advocaat-medewerker of -stagiair naar de normale regeling met indiening van periodieke aangiften moet overgaan, dient hij het bevoegde btw-controlekantoor hierover meteen in te lichten, om vanaf de 1^e van het eerstvolgende kwartaal aan de normale regeling onderworpen te zijn.

Bij dergelijke overgang dient in voorkomend geval de herziening van de aftrek van de btw zoals bedoeld in de artikelen 45 tot 49 van het Btw-Wetboek en het Koninklijk Besluit nr. 3 toegepast te worden.

185. Als de advocaat-medewerker of -stagiair echter bijkomende handelingen stelt, voor dewelke de btw, waarvan hij effectief schuldenaar is, niet meer bedraagt dan 3.150 euro per jaar (dit komt overeen met een maatstaf van heffing van 15.000 euro per jaar), kan hij de "bijzondere regeling voor advocaat-medewerkers of advocaat-stagiairs" behouden. Dit drempelbedrag betreft enkel de bijkomende handelingen. Bovendien worden niet meegeteld voor de berekening van die drempel: de bijkomende handelingen die niet in België verricht zijn, de bijkomende van de btw vrijgestelde handelingen, de bijkomende handelingen met verlegging van heffing, de bijkomende pro-deo handelingen en de handelingen buiten de werkingssfeer.

In dat geval dient de advocaat-medewerker of advocaat-stagiair aan zijn medecontractant een factuur uit te reiken met vermelding van het toepasselijke btw-tarief en het bedrag van de verschuldigde btw. Beide partijen kunnen echter overeenkomen om self billing toe te passen. Opgemerkt wordt dat er op die handelingen geen verlegging van heffing mogelijk is en dat dus in voorkomend geval de self bill het btw-tarief en het bedrag van de verschuldigde btw moet vermelden.

In dat geval dient hij een boek voor uitgaande facturen en in voorkomend geval een dagboek van ontvangsten bij te houden.

De belastingplichtige afnemers van deze bijkomende handelingen voor wie de advocaat-medewerker of advocaat-stagiair het afgelopen kalenderjaar voor minstens 250 euro (exclusief btw) prestaties heeft verricht, moeten eveneens op de in te dienen klantenlijst worden opgenomen.

Op deze bijkomende handelingen zal hij de btw voldoen via een bijzondere btw-aangifte zoals bedoeld in artikel 53ter van het Btw-Wetboek (maatstaf van heffing in rooster 76 en btw in rooster 80).

Opgemerkt wordt dat de advocaat-medewerker en advocaat-stagiair ook met betrekking tot deze bijkomende handelingen afzien van hun recht op aftrek. De advocaat-medewerker en advocaat-stagiair kunnen deze bijzondere regeling immers in principe enkel genieten wanneer zij geen andere met btw belaste activiteit verrichten dan de diensten verstrekt aan het advocatenkantoor waarvoor ze werken. Er wordt getolereerd dat er tot genoemde drempel toch een bijkomende activiteit mag zijn. Het staat de belastingplichtige altijd vrij om voor de gehele activiteit te kiezen voor de normale regeling met indiening van periodieke btw-aangiften en recht op aftrek.

8. Intracommunautaire handelingen

186. De advocaat-medewerker en advocaat-stagiair worden niet aangemerkt als belastingplichtigen bedoeld in artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek, met name belastingplichtigen die hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten slechts aan de btw moeten onderwerpen voor zover zij de drempel van 11.200 euro hebben overschreden gedurende het lopende of het vorige kalenderjaar of wanneer zij geopteerd hebben om al hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen. Zij dienen altijd hun btw-nummer mee te delen aan hun leverancier en moeten de btw over de intracommunautaire verwerving voldoen via een bijzondere btw-aangifte bedoeld in artikel 53ter van het Btw-Wetboek.

187. Als de advocaat-medewerker of advocaat-stagiair diensten ontvangt van een niet in België gevestigde belastingplichtige, vinden de diensten volgens artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek in België plaats en is de advocaat-medewerker, advocaat-stagiair of advocaat-vennoot schuldenaar van de btw overeenkomstig artikel 51, § 2, 1°, van voornoemd

wetboek. Zij dienen de btw te voldoen via een bijzondere btw-aangifte bedoeld in artikel 53ter van het Btw-Wetboek.

188. Als de advocaat-medewerker of advocaat-stagiair intracommunautaire diensten verricht voor een opdrachtgever gevestigd in een andere EU lidstaat, vinden de diensten overeenkomstig artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek in de andere EU lidstaat plaats en worden, behoudens vrijstelling, daar met btw belast. Zij dienen een intracommunautaire opgave zoals bedoeld in artikel 53sexies, § 1, van het Btw-Wetboek in te dienen.

X. Bijzondere regeling: vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen

189. De vrije beroepen, daaronder begrepen advocaten en advocaat-stagiairs, kunnen onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen vallen. De juridische vorm (natuurlijke persoon, vennootschap, vereniging, enzovoorts) is daarbij van geen enkel belang.

190. Als kleine ondernemingen worden aangemerkt de belastingplichtigen van wie de jaaromzet gerealiseerd tijdens het voorgaande kalenderjaar niet meer bedraagt dan het drempelbedrag opgenomen in artikel 1 van het Koninklijk Besluit nr. 19. Wanneer een onderneming haar activiteit in de loop van een kalenderjaar aanvangt, dan moet het drempelbedrag worden verminderd a rato van de duur van de activiteit van de onderneming gedurende het jaar van aanvang. Deze aanpassing pro rata temporis dient te gebeuren in functie van het aantal volle maanden verlopen vanaf de aanvang van werkzaamheid in verhouding tot 12. Voor de nieuwe ondernemingen zal het jaarlijkse omzetcijfer geraamd worden naargelang de exploitatievooruitzichten.

De omzet van de kleine onderneming wordt gevormd door het bedrag, exclusief btw, van de belastbare leveringen van goederen en diensten (artikel 56, § 2, van het Btw-Wetboek en artikel 3 van het Koninklijk Besluit nr. 19). De door advocaten verrichte handelingen die vrijgesteld zijn op grond van artikel 44, §§ 1 en 2, van het Btw-Wetboek (cf. supra), moeten niet meegeteld worden.

191. De kleine ondernemingen waarvan de jaaromzet het drempelbedrag niet overschrijdt, zijn vrijgesteld van belasting. Dit betekent dat zij geen btw mogen aanrekenen op de leveringen van goederen en op de diensten die zij verrichten. Zij vermelden op de factuur in de plaats van het tarief en de verschuldigde belasting "Kleine onderneming onderworpen aan de vrijstellingsregeling van belasting – Btw niet toepasselijk". Bovendien mogen zij geen aftrek van voorbelasting uitoefenen.

192. Omdat vrijgestelde kleine ondernemingen geen btw betalen noch aftrekken, hoeven ze ook geen periodieke btw-aangiften in te dienen. Zij moeten echter wel intracommunautair verwerven als zij de aankoopdrempel van 11.200 euro in het lopende kalenderjaar of in het voorgaande kalenderjaar overschrijden of als zij ervoor opteren hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen. Bovendien zijn zij verplicht de btw te voldoen over de aan hen door een niet in België gevestigde dienstverrichter verstrekte diensten onder toepassing van de B2B-hoofdregeel. Deze verplichtingen worden nageleefd via de indiening van een bijzondere btw-aangifte.

Kleine ondernemingen die zelf diensten aanbieden onder toepassing van de B2B-hoofregel aan een afnemer gevestigd in een andere EU lidstaat, zijn ertoe gehouden een intracommunautaire listing in te dienen voor zover hun diensten in het land van de afnemer niet zijn vrijgesteld.

193. Overeenkomstig artikel 53, § 1, 1^o, van het Btw-Wetboek moeten ook de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, de btw-administratie in kennis stellen van de aanvang van hun werkzaamheid met een document 604 A dat zij moeten indienen bij het btw-controlekantoor waaronder zij ressorteren. De kleine ondernemingen beschikken dus altijd over een BE-btw-nummer.

194. De vrijstelling voor kleine ondernemingen geldt niet voor:

- de vervreemdingen van nieuwe onroerende goederen
- de vestiging of de (weder)overdracht van zakelijke rechten op nieuwe onroerende goederen
- de toevallige verkoop van een nieuw vervoermiddel aan een afnemer in een andere EU lidstaat
- personen onderworpen aan de landbouwregeling
- handelingen verricht door belastingplichtigen die niet in België zijn gevestigd.

195. De kleine ondernemingen kunnen opteren voor de toepassing van de normale regeling of voor de forfaitaire regeling indien zij hiervoor in aanmerking komen.

196. De belastingplichtige die het drempelbedrag van de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen overschrijdt, is verplicht periodieke btw-aangiften (maand- of kwartaalaangiften) in te dienen.

XI. Miscellanea

197. Op personenauto's is de btw slechts voor maximum 50 pct aftrekbaar (artikel 45, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

198. Opdat artikel 45, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek van toepassing zou zijn is het noodzakelijk dat de gemaakte kosten rechtstreeks en exclusief op de auto zelf betrekking hebben, zoals de herstelling, het onderhoud en de reiniging van de auto en het gebruik van parkings en garages (de beperking van de aftrek van btw is echter niet van toepassing op de kosten van oprichting en onderhoud van garages).

199. Als de eigenaar of gebruiker van een personenauto een beroep doet op de diensten van een advocaat, betreft diens tussenkomst niet rechtstreeks de auto maar de verdediging van de belangen van de belastingplichtige bij een geschil. Te denken valt aan de bepaling van de aansprakelijkheid in een verkeersongeval, de verdediging voor de politierechtbank in geval van een zware verkeersovertreding of nog het bekomen van een vergoeding wegens lichamelijke schade.

200. Omdat de juridische bijstand en de kosten van de advocaat niet rechtstreeks betrekking hebben op de auto zelf, is de btw-administratie van oordeel dat de btw op deze kosten niet valt onder de toepassing van de aftrekbeperking van 50 pct.

De Minister van Financiën,

KOEN GEENS