

De advocaat en fiscaliteit (BTW)

Maxim Mittenaere

Onder wetenschappelijke begeleiding van Prof. Dr. A. Allemeersch, Prof. Dr. P. Van Orshoven en Mevr. M. J. Favril

1. INLEIDING

1.1. ONDERWERP

DE ADVOCaat & FISCALITEIT – Deze paper behelst het onderwerp “de advocaat & fiscaliteit”, één van de onderwerpen uit het thema “advocatuur”. De advocaat komt dagelijks in aanraking met fiscaliteit. Geschiedt deze aanraking niet voor rekening van zijn cliënt, dan is het voor rekening van zichzelf.

“Fiscaliteit” is echter te ruim gedefinieerd. Het omvat zowel de directe belastingen (vb. inkomstenbelastingen) als de indirecte (vb. btw en registratierechten). Een vernauwing van het onderwerp dringt zich dan ook op.

DE ADVOCaat EN FISCALITEIT: BTW – Deze paper beperkt zich tot de Belasting over Toegevoegde Waarde (hierna vermeld als “btw”). De combinatie advocaat & btw is anno 2012 een zeer actueel topic. Op 1 januari 2012 trad immers de wet in werking die de diensten verricht door gerechtsdeurwaarders en notarissen onderwerpt aan deze belasting. De vraag rijst hierbij waarom net deze twee belangrijke juridische actoren nu wel btw moeten aanrekenen op hun diensten, maar de advocaat nog steeds niet. Men kan gerust beweren dat “het zwaard van Damocles de advocaat boven het hoofd hangt”. Er gaan namelijk meer en meer stemmen op om ook de diensten van de advocaat te onderwerpen aan de btw.

BELGISCHE ADVOCaat ACTIEF IN BELGIË – “Het onderwerp wordt afgebakend tot de Belgische advocaat die zijn diensten verricht in België. De hypothese waarin een niet-Belgische advocaat in België diensten verricht en de hypothese waarin een Belgische advocaat buiten België diensten verricht, worden niet behandeld.

1.2. ONDERZOEK EN ONDERZOEKSVRAAG

VOORWERP VAN HET ONDERZOEK – Dit werk zal pogen een beeld te geven van de huidige regelgeving en van de hypothetische situatie waarin ook de advocaat btw zou moeten aanrekenen op zijn diensten. In het kader hiervan zal het onderzoek proberen aan te tonen of de onderwerping van de diensten van de advocaat aan btw vanuit fiscaal, sociaal en praktisch oogpunt al dan niet wenselijk is.

FORMULERING ONDERZOEKSVRAAG – “Is het vanuit fiscaal, sociaal en praktisch oogpunt wenselijk om de diensten van de advocaat te onderwerpen aan btw?”

1.3. OVERZICHT WERK EN WERKWIJZE

TITEL 1: DE ADVOCaat – Titel 1 van dit werk zal worden gewijd aan de figuur van de advocaat. Dit is noodzakelijk om in het verdere verloop van dit werk de relatie tussen de advocaat en de btw te kunnen onderzoeken. De btw-wetgeving vereist immers bepaalde kenmerken vooraleer deze toepasselijk is op een persoon of handeling. Het is dus essentieel om ook de kenmerken van de advocaat en diens overeenkomst met de cliënt nader te bestuderen.

Ik zal kort nagaan welk statuut de advocaat heeft. Daarnaast zal ik de overeenkomst tussen de advocaat en zijn cliënt onder de loep nemen. Voor beide zal ik mij baseren op de klassieke rechtsbronnen (wetgeving, rechtspraak, rechtsleer), alsook algemene kennis.

TITEL 2: BTW – In titel 2 zal ik een korte schets geven over de btw. Ook dit is noodzakelijk voor de bespreking van de relatie tussen de advocaat en de btw.

Ik zal dit deel voornamelijk vanuit theoretisch oogpunt benaderen. Ik zal mij daarom beperken tot de klassieke rechtsbronnen (wetgeving, rechtspraak en rechtsleer).

TITEL 3: BTW OP DE HONORARIA VAN DE ADVOCaat – In titel 3 zal ik de twee voorafgaande titels als het ware samenvoegen. Dit deel zal de *core* van dit werk uitmaken. Ik zal er immers de verhouding van de advocaat tot de btw bespreken.

Ten eerste zal ik de situatie schetsen zoals ze op heden is, het zogenaamde “*de lege essendi*”. Ik zal hier gebruiken maken van de klassieke rechtsbronnen (wetgeving, rechtspraak en rechtsleer), maar zal tevens praktijkbronnen aanwenden. Vervolgens zal ik overgaan tot de hypothese waarin de advocaat wel btw moet aanrekenen op zijn diensten. Ik zal de juridische situatie weergeven en de belangrijkste gevolgen ervan bespreken vanuit fiscaal, sociaal en praktisch oogpunt.

TITEL 4: CONCLUSIE – In titel 4 eindig ik met mijn conclusie. Ik vershaf er een duidelijk antwoord op de onderzoeksvraag.

2. DE ADVOCaat

2.1. DEFINITIE

MOEILIK DEFINIEERBAAR – Zoals G. VAN DIEVOET aanhaalt, is het quasi onmogelijk om een allesomvattende correcte definitie te verschaffen van “de advocaat”¹. Een tweetal belangrijke oorzaken lijken volgens mij aan de grondslag hiervan te liggen. Vooreerst is het beroep van advocaat – of toch de taken van de advocaat – van alle tijden². Het begrip advocaat is dus onderhevig aan een evolutieve interpretatie. Daarnaast oefent de advocaat van vandaag een waaier aan functies uit, zodat een precieze gedefinieerde afbakening geen makkelijke opgave is.

DEFINITIE – De Valks juridisch woordenboek onderneemt met haar definitie een goede poging. Het woordenboek definieert de advocaat als een “*juridische dienstverlener met als bijzondere opdracht, tevens quasi-monopolie, de bijstand aan en de vertegenwoordiging van procespartijen voor rechterlijke instanties*”³.

2.2. HET STATUUT VAN DE ADVOCaat

HET BELANG OP SOCIAALRECHTELIJK EN HANDELSRECHTELIJK VLAK – De bespreking van het statuut op sociaalrechtelijk- en handelsrechtelijk vlak is van belang voor het verdere verloop van dit werk. Deze zullen immers bepalen of de advocaat al dan niet binnen het personeel toepassingsgebied van de btw valt.

2.2.1. Op sociaalrechtelijk vlak

WERKNEMER: ADVOCaat IN ONDERGESCHIKT VERBAND? – De arbeidswet, de arbeidsovereenkomstenwet en de arbeidsrelatiewet definiëren elk voor hun toepassingsgebied de term “werknemer”⁴. Dezelfde voorwaarden komen bij elk van deze drie wettelijke omschrijvingen naar voren. De kwalificatie als werknemer kan op basis van deze omschrijvingen slechts worden toegekend indien er sprake is van een arbeidsovereenkomst die uitgevoerd wordt onder het gezag van de werkgever. Er moet dus sprake zijn van een ondergeschikt verband. Daarnaast moet de werkgever de door de werknemer verschaft prestaties vergoeden. Het moet dus gaan om een bezoldigde betrekking.

¹ G. VAN DIEVOET, *Het beroep van advocaat*, Leuven, Acco, 1987, 1.

² Bijvoorbeeld in de Romeinse republiek, waar er reeds procesvertegenwoordiging plaatsvond.

³ E. DIRIX, B. TILLEMEN en P. VAN ORSHOVEN (eds.), *De Valks juridisch woordenboek*, Antwerpen, Intersentia, 2010, v^o *advocaat*, 14.

⁴ Artikel 1, 1^o Arbeidswet van 16 maart 1971, BS 30 maart 1971; Artikelen 2-3 wet van 3 juli 1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten, BS 22 augustus 1978 en artikel 328, 5^o Programmawet (I) van 27 december 2006, BS 28 december 2006.

De vraag rees of het beroep van advocaat vanuit wettelijk oogpunt verenigbaar is met het werknemersstatuut⁵. Sinds 2004 verschaft de rechtspraak enige duidelijkheid⁶. Artikel 437, 4° Gerechtelijk Wetboek verbiedt de uitoefening van het beroep van advocaat in ondergeschikt verband (het Gerechtelijk Wetboek gebruikt de term “bezoldigde betrekking”), tenzij dit noch de onafhankelijkheid van de advocaat noch de waardigheid van de balie schaadt. Indien aan deze voorwaarden voldaan zou zijn, betekent dit echter niet *ipso facto* dat een advocaat in de praktijk kan werken onder het werknemersstatuut. Er kan immers een deontologisch verbod gelden⁷. Hierbij weze wel opgemerkt dat zo’n verbod niet de toepassing van de dwingende sociaalrechtelijke bepalingen met betrekking tot werknemers uitsluit.

DE ADVOCAAT IS EEN ZELFSTANDIGE – Het KB nr. 38 definieert de zelfstandige negatief⁸. Het gaat om ieder natuurlijke persoon die geen werknemer is en evenmin statutair door de overheid aangesteld werd. Ook de “Arbeidsrelatiewet” hanteert een negatieve omschrijving, met name ieder natuurlijk persoon die geen werknemer is⁹.

Niettegenstaande de theoretische mogelijkheid voor een advocaat om op sociaalrechtelijk vlak als werknemer te werken, zal dit in de praktijk – vaak omwille van deontologische redenen – niet voorkomen.

2.2.2. Op handelsrechtelijk vlak

DE ADVOCAAT IS GEEN HANDELAAR – De advocaat wordt door het Belgisch handelsrecht niet gekwalificeerd als een handelaar. De advocaat voldoet immers niet aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 1 Wetboek van Koophandel. De advocaat verricht geen daden van koophandel, laat staan dat hij daarvan, hoofdzakelijk of aanvullend, zijn gewoon beroep zou van kunnen maken. Het eenmalig accessoir verrichten van een daad van koophandel leidt er dan ook niet toe dat de advocaat de hoedanigheid van handelaar zou verwerven.

VERBOD OP DRIJVEN VAN HANDEL & NIJVERHEID – Artikel 437, 4° Gerechtelijk Wetboek verbiedt daarenboven om als advocaat handel of nijverheid te drijven.

De omstandigheid dat de advocaat eenmalig een daad van koophandel uitoefent, wordt echter niet strijdig geacht met dit artikel¹⁰.

⁵ E. VAN HOORDE, “De arbeidsrelatie in de advocatuur” in ORDE VAN ADVOCATEN KORTRIJK (ed.), *De advocaat*, Gent, Larcier, 2012, 1-12.

⁶ Cass. 6 oktober 2006, *JTT* 2006, 766 en Brussel 16 maart 2004, *RW* 2005-06, 26, noot J. STEVENS.

⁷ Vb. Het Reglement van de Orde van Vlaamse Balies van 8 juni 2005 betreffende het statuut van de advocaat, *BS* 30 juni 2005.

⁸ Artikel 3 KB nr. 28 houdende inrichting van het sociaal statuut der zelfstandigen van 27 juli 1969, *BS* 27 juli 1968.

⁹ Artikel 328, 5° Programmawet (I) van 27 december 2006, *BS* 28 december 2006.

¹⁰ Cass. 27 oktober 2005, *RW* 2005-06, 1221.

2.2.3. *Samengevat*

DE ADVOCaat IS EEN ZELFSTANDIGE MET EEN VRIJ BEROEP – De advocaat is een zelfstandige, maar geen handelaar. Hij wordt beschouwd als een vrij beroeper¹¹.

2.3. DE OVEREENKOMST TUSSEN DE ADVOCaat EN ZIJN CLIËNT

2.3.1. *Voorwerp van de overeenkomst in hoofde van de advocaat*

BEHANDELING VAN DE ZAAK – De advocaat verbindt zich ertoe om de zaak te behandelen¹². Wat “behandeling” omvat, moet *in concreto* worden beoordeeld. Afhankelijk van de aard van de zaak zal de advocaat louter adviserend optreden, tevens instrumenterend en daarnaast eventueel zijn cliënt vertegenwoordigen in een procedure.

a. Adviserende functie

A PRIORI: (NOG) GEEN RECHTSVERHOUDING TUSSEN DE CLIËNT EN EEN DERDE – De cliënt kan voorafgaandelijk advies inwinnen voor het stellen van een bepaalde rechtshandeling waaruit een rechtsverhouding met een ander rechtssubject zou voortkomen. Dit zal zeker het geval zijn wanneer de rechtshandeling, indien zij impulsief en onvoorbereid gesteld zou worden, tot nadelige (vermogensrechtelijke) gevolgen zou kunnen leiden. Als voorbeelden kunnen gelden:

- De cliënt overweegt een overeenkomst aan te gaan.
- De cliënt informeert bij de advocaat over een belastingaftrekpost.
- De cliënt wenst inlichtingen over de gevolgen van het huwelijk.

A POSTERIORI: IN HET KADER VAN EEN REEDS BESTAANDE RECHTSVERHOUDING TUSSEN DE CLIËNT EN EEN ANDER RECHTSSUBJECT – De cliënt kan de advocaat ook raadplegen in verband met een rechtshandeling die reeds heeft plaatsgevonden, zonder tussenkomst van de advocaat. In dit geval zal de advocaat voornamelijk advies verlenen over de gevolgen van de rechtshandeling en de daarmee gepaard gaande rechtsverhouding. Als voorbeelden kunnen worden gesteld:

- De cliënt wil een verduidelijking over zijn contractuele verplichtingen.
- De cliënt wenst een einde te maken aan een lopende overeenkomst.
- De cliënt overweegt om uit de echt te scheiden.

¹¹ J. LAENENS, K. BROECKX, D. SCHEERS en P. THIRIAR, *Handboek gerechtelijk recht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, nr. 396.

¹² R. COLETTE, “Aansprakelijkheid van de advocaat ten opzichte van zijn cliënt” in K. DASSEN en M. VAN DER HEYDEN (eds.), *De advocaat. De positie van de advocaat in en rond het Gerechtelijk Wetboek*, Antwerpen, Kluwer, 1978, 7.

b. Instrumenterende functie

OPMAAK VAN JURIDISCHE INSTRUMENTALIA – De advocaat heeft ook een instrumenterende opdracht. Hij kan immers gelast worden om bepaalde juridische documenten op te maken. Het gaat om alle documenten waaraan rechtsgevolgen gekoppeld zijn, in naam van de cliënt. Als voorbeelden kan verschaft worden:

- de opmaak van een overeenkomst tussen de cliënt en diens toekomstige medecontractant
- de opmaak van een ingebrekestelling
- de opmaak van briefwisseling in verband met juridische aangelegenheden

ACCESSOIRE LASTGEVING – De advocaat kan in het kader van zijn instrumenterende functie genieten van een accessoir mandaat. Het gaat hier niet om zijn mandaat *ad litem* dat hij bezit in het kader van zijn functie als procesvertegenwoordiger, maar om een gewone lastgeving. Deze vindt plaats indien de cliënt de advocaat tevens opdraagt om in zijn naam en voor zijn rekening de opgemaakte juridische instrumentalia over te maken aan de bestemming of de rechtshandeling te stellen die het voorwerp uitmaakt van de juridische instrumentalia. Als voorbeelden gelden:

- De advocaat sluit tevens de door hem opgemaakte overeenkomst in naam en voor rekening van zijn cliënt.
- De advocaat verstuurt de ingebrekestelling in naam en voor rekening van zijn cliënt.
- De advocaat verstuurt tevens de briefwisseling in verband met juridische aangelegenheden in naam en voor rekening van zijn cliënt.

c. Procesvertegenwoordiging

VEREISTE VAN PROCEDURE – Bovenop de adviserende en instrumenterende functie heeft de advocaat alsook een procesrechtelijke vertegenwoordigingsfunctie. Deze vindt echter pas plaats indien de cliënt in een gerechtelijke of administratieve procedure is verwickeld. De cliënt kan de advocaat gelasten om hem in de procedure te vertegenwoordigen en de nodige proceshandelingen te stellen.

Het Gerechtelijk Wetboek regelt uitvoerig de rol van de advocaat tijdens een gerechtelijke procedure. Voor andere bijzondere procedures kunnen specifieke regels gelden. Daarenboven gelden de regels van het Gerechtelijk Wetboek als gemeenrechtelijk procesrecht. Behoudens bijzondere afwijkingen, gelden deze dus ook in bijzondere procedures¹³.

¹³ Artikel 2 Gerechtelijk Wetboek.

MANDATUM AD LITEM – Artikel 440 Gerechtelijk Wetboek verschaft aan de advocaat een *mandatum ad litem*¹⁴. Dit betekent dat de in een procedure optredende advocaat principieel geen volmacht moet voorleggen. Hij wordt van rechtswege vermoed als lasthebber van zijn cliënt op te treden¹⁵. Hierbij moet men een tweetal opmerkingen in beschouwen nemen. Vooreerst is dit vermoeden weerlegbaar. De bewijslast hiervan rust echter op degene die het twijfelachtige karakter van het mandaat inroept. Ten tweede poneert artikel 440 Gerechtelijk Wetboek een belangrijke uitzondering op het *mandatum ad litem*, namelijk wanneer de wet voor bepaalde handelingen een bijzondere lastgeving vereist. In dit geval zal de advocaat wel een mandaat moeten voorleggen.

Het *mandatum ad litem* houdt in dat de advocaat alle noodzakelijke proceshandelingen mag stellen die ertoe bijdragen het proces in goede banen te leiden¹⁶. Het *mandatum ad litem* geniet dus een ruim toepassingsgebied. De enige beperking bestaat uit een verbod tot uitoefening van daden van beschikking¹⁷. Dit zijn handelingen die het recht van de cliënt inkorten of teniet doen¹⁸.

(RELATIEF) PLEITMONOPOLIE – Artikel 440 Gerechtelijk Wetboek kent de advocaat een wettelijk pleitmonopolie toe. Dit betekent dat in principe enkel de advocaat kan optreden als procesvertegenwoordiger van de cliënt. Het gaat echter om een relatief pleitmonopolie. Artikel 440 Gerechtelijk Wetboek bepaalt immers dat in bepaalde gevallen andere procesvertegenwoordigers mogen optreden¹⁹.

Merk op dat de cliënt steeds zelf *in personam* kan optreden in de procedure. Hij mag zelf zijn zaak behandelen en de bijhorende proceshandelingen stellen, zoals het instellen van de vordering, het nemen van conclusies, het pleiten, ... enz.

2.3.2. Voorwerp van de overeenkomst in hoofde van de cliënt

BETALEN HONORARIA – De cliënt verbindt zich ertoe om de prestaties verricht door de advocaat te vergoeden. De rechtspraak en rechtsleer erkennen immers

¹⁴ R. COLETTE, “Aansprakelijkheid van de advocaat ten opzichte van zijn cliënt” in K. DASSEN en M. VAN DER HEYDEN (eds.), *De advocaat. De positie van de advocaat in en rond het Gerechtelijk Wetboek*, Antwerpen, Kluwer, 1978, 10 en J. LAENENS, K. BROECKX, D. SCHEERS en P. THIRIAR, *Handboek gerechtelijk recht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, nr. 432.

¹⁵ L.-P. MARECHAL, “Le mandat de l’avocat” in JEUNE BARREAU DE LIEGE (ed.), *Regards sur les règles déontologiques et professionnelles de l’avocat*, Luik, ASBL Éditions du jeune barreau de Liège, 2001, 164.

¹⁶ G. VAN DIEVOET, *Het beroep van advocaat*, Leuven, Acco, 1987, 3.

¹⁷ P. VAN ORSHOVEN, M. BOES en A. ALLEMEERSCH, *Tussen gelijk hebben en gelijk krijgen - Gerechtelijk Recht voor bachelors*, Leuven, Acco, 2012, nr. 173.

¹⁸ Bijvoorbeeld afstand van vordering doen of berusten in een uitspraak.

¹⁹ Bijvoorbeeld artikel 728 §3 Gerechtelijk Wetboek, dat toelaat dat voor de arbeidsrechtbanken en de arbeidshoven een afgevaardigde van de werknemersorganisatie de pleidooien op zich neemt en tevens de nodige proceshandelingen stelt.

van oudsher het recht van de advocaat op een honorarium²⁰. Behoudens bij andersluidend akkoord tussen partijen, wordt dit eenzijdig door de advocaat begroot conform artikel 446*ter* Gerechtelijk Wetboek.

2.3.3. Kwalificatie van de overeenkomst

a. Dienstenovereenkomst

DE ADVOCAAAT VERRICHT DIENSTEN – De hogervermelde definitie en bespreking van het voorwerp van de overeenkomst in hoofde van de advocaat tonen aan dat deze laatste diensten verricht.

CONTRACT *SUI GENERIS* (ONBENOEMD CONTRACT) – De “advocatenovereenkomst” vinden wij niet terug in ons Belgisch recht. Het ontbreken van een integrale wettelijke regeling leidt ertoe dat de overeenkomst tussen de advocaat en zijn cliënt een onbenoemde overeenkomst *sui generis* uitmaakt. Dit betekent dat het algemeen verbintenissenrecht het voornaamste wettelijk kader schept.

GEMENGD CONTRACT: REGELS AANNEMING EN LASTGEVING (BENOEMDE CONTRACTEN) – Voor sommige aspecten van de overeenkomst tussen de advocaat en zijn cliënt, kan de regelgeving van aanneming en lastgeving *per analogiam* worden toegepast²¹. De aanneming en lastgeving zijn typevoorbeelden van “dienstenovereenkomsten”. Voor de materiële handelingen die de advocaat stelt, wordt doorgaans teruggegrepen naar de figuur van de aannemingsovereenkomst. Wat de vertegenwoordiging van de cliënt betreft – al dan niet binnen het mandaat *ad litem* -, speelt de figuur van de lastgevingsovereenkomst.

b. Ten bezwarende titel

OVEREENKOMST TEN BEZWARENDE TITEL – Vermits zowel de advocaat als de cliënt moet presteren – en hun prestaties principieel als evenwaardig worden beschouwd – is er sprake van een overeenkomst ten bezwarende titel.

²⁰ Brussel 11 december 1814, *JLMB* 2011, 1326; Brussel 23 februari 1856, *JLMB* 2011, 1346; Brussel 11 juni 2012, *RW* 2012-13, 147 en G. VAN DIEVOET, *Het beroep van advocaat*, Leuven, Acco, 1987, 40.

²¹ Cass. 9 november 2006, *Pas.* 2006, 2302; Rb. Luik 14 oktober 2009, *JLMB* 2010, 1434, noot J. BUYLE en B. VAN DORPE, “De juridische aard van het ereloon naar Belgisch recht” in ORDE VAN VLAAMSE BALIES, *Advocatenerelonen*, Brugge, Die Keure, 2006, 6.

3. DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE (BTW)²²

3.1. BEGRIP

OMZETBELASTING OP HET CONSUMPTIEF EINDVERBRUIK – De btw is een indirecte belasting op het consumptief eindverbruik van bepaalde goederen of diensten. Gedurende het productie- of distributieproces van een goed of dienst kan de (aankoop)waarde ervan stijgen. Deze toegevoegde waarde of gerealiseerde winstmarge geeft aanleiding tot extra fiscale inkomsten indien het goed of de dienst belast wordt met btw. De btw is in die zin dus een omzetbelasting.

De btw belast het consumptief eindverbruik. Enkel degene die het goed of de dienst aanwendt voor consumptieve verbruiksdoeleinden, draagt de belasting. Het productief (eind)verbruik wordt dus niet geïmputeerd door de btw.

3.2. AARD VAN DE BTW EN HAAR REGELGEVING

EUROPESE GRONDSLAG: RICHTLIJNEN – De btw vindt haar grondslag in het kader van het Europese eenmakingsproces. Het toenmalig EEG verdrag verplichtte de lidstaten ertoe om een geharmoniseerde wetgeving betreffende de omzetbelasting te voorzien²³. De eerste twee btw-richtlijnen werden uitgevaardigd in 1967, de laatste in 2006 (hierna vermeld als “btw-richtlijn”)²⁴.

BELGISCHE BELASTING: WBTW – De btw is, ondanks haar Europese oorsprong, een nationale belasting. Het is de nationale wetgeving van de lidstaat die de belastingplicht oplegt aan de onderdanen. De btw wordt dan ook geheven voor rekening van die lidstaat.

De Belgische btw werd ingevoerd in 1971. Het Wetboek Belasting over Toegevoegde Waarde (hierna genaamd “WBTW”) en haar uitvoeringsbesluiten regelen deze belasting. De verworven inkomsten gaan integraal naar de Belgische Schatkist.

VERHOUDING TUSSEN HET WBTW EN DE BTW-RICHTLIJN – In dit werk wordt hoofdzakelijk verwezen naar het WBTW en slechts sporadisch naar de btw-richtlijn. Het WBTW moet echter op basis van Europeesrechtelijke

²² P. VANDENDRIESSCHE, J. DE SPIEGELEER, D. STAS, K. THESIN en F. HERREMAN, *Fiscale basisbegrippen B.T.W.*, Brugge, Die Keure, 1998, 383 p.; P. VANDENDRIESSCHE en K. VYNCKE, *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, Die Keure, 2011, 513 p.; H. VANDEBERGH, *Btw-handboek*, Gent, Larcier, 2003, 866 p. en P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek btw 2011-2012*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 563 p.

²³ Deze verplichting vindt men nu terug in artikel 113 VWEU.

²⁴ Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 van de Raad betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb. L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.

verplichtingen in overeenstemming zijn met de btw-richtlijn. Veel van de regels uit het WBTW vallen dan ook samen met die uit de richtlijn. De btw-richtlijnen lieten bij een groot aantal bepalingen wel een zekere keuzeruimte aan de lidstaten. De btw-regelgeving maakt dan ook een vorm uit van “minimumharmonisatie” op Europees vlak.

3.3. KENMERKEN VAN DE BTW

OVERZICHT – De btw wordt doorgaans gekenmerkt door 2 fundamentele eigenschappen: het consumptief eindverbruik en de neutraliteit bij productief (eind)verbruik.

3.3.1. *Consumptief eindverbruik*

CONSUMPTIEVE EINDVERBRUIKER DRAAGT DE BELASTING – De btw is een belasting op consumptief eindverbruik. Dit betekent dat niet de verschillende actoren in het productie- en distributieproces de belasting dragen, maar de consument-eindverbruiker.

PRODUCTIEF (EIND)VERBRUIK: ROL VAN DE ACTOREN IN HET PRODUCTIE- EN DISTRIBUTIEPROCES IN HET BTW-LEERSTUK? – Op de aankoop van goederen en op het gebruik van diensten tegen vergoeding tijdens de productie- of distributiefase wordt normaliter ook btw geheven. De actoren in het productie- en distributieproces betalen deze btw, doch kunnen deze in principe terugvorderen. Zij dragen de belasting dus niet. Wanneer er een overgang van schakel plaatsvindt in het productie- en distributieproces wordt de door een actor betaalde en geïnde btw immers verrekend door het recht op aftrek. Het productief (eind)verbruik maakt dus niet het voorwerp uit van de btw.

3.3.2. *Neutraliteitsbeginsel*

NEUTRALITEIT BIJ PRODUCTIEF (EIND)VERBRUIK – Zolang de goederen of diensten zich in het productie- of distributieproces bevinden, geniet de btw een neutraal karakter. Dit betekent vooreerst dat de actoren in het productie- en distributieproces eigenlijk geen last mogen of kunnen ondervinden van het bestaan van deze belasting. Daarnaast houdt het neutraliteitsbeginsel tevens in dat de lengte van het productie- of distributieproces of het aantal onderscheiden fasen geen invloed uitoefent op de eindbelasting.

RECHT OP AFTREK – Het recht op aftrek vloeit voort uit dit neutraliteitsbeginsel. De actor in het productie- of distributieproces kan de btw die hij betaalde op zijn aankopen immers principieel terugvorderen, op voorwaarde dat hij zelf niet optreedt als consumptieve eindverbruiker.

NUANCERING VAN HET NEUTRALITEITSBEGINSEL – Het neutraliteitsbeginsel dient echter genuanceerd te worden. Zo ondervinden de actoren in het

productie- en distributieproces in de praktijk toch enkele lasten die inherent verbonden zijn met de btw. Men denke bijvoorbeeld aan de administratieve formaliteiten, de voorfinanciering of een beperking op dan wel uitsluiting van het recht op aftrek.

3.4. TOEPASSINGSGEBIED

3.4.1. *Geografisch*

EUROPESE UNIE: “HET BINNENLAND” – In de regel worden voor de btw-doeleinden de lidstaten van de Europese Unie beschouwd als “het binnenland”. Dit principe wordt tevens geponereerd in artikel 1 §3 WBTW.

UITZONDERINGEN – Artikel 1 §§ 4-5 WBTW bepaalt enkele uitzonderingen. Zo zijn er enkele gebieden die, ondanks het feit dat ze lidstaat van de Europese Unie zijn, geen deel uitmaken van “het binnenland”. Omgekeerd zijn er tevens een aantal gebieden die geen lidstaat zijn van de Europese Unie, maar niettemin worden geacht deel uit te maken van het binnenland.

BELGIË – België maakt in navolging van artikel 1 §3 WBTW deel uit van “het binnenland”.

3.4.2. *Personeel*

HOOFDSTUK II WBTW: DE BELASTINGPLICHTIGE – Het WBTW definieert in haar tweede hoofdstuk, in de artikelen 4-8*bis*, het personeel toepassingsgebied van de Belgische btw. Het WBTW hanteert hierbij de term “belastingplichtige”. Onder deze term wordt niet begrepen de persoon die de belasting zal dragen, laat staan betalen. De term verwijst naar degene die belastbare handelingen stelt en hierop btw moet aanrekenen.

ARTIKEL 4 WBTW ALS LEX GENERALIS – Artikel 4 WBTW verschaft een algemene definitie van de “belastingplichtige”. Het gaat om elk rechtssubject dat belastbare handelingen stelt in uitoefening van een economische activiteit. De belastbare handeling moet onder bezwarende titel worden verricht.

De economische activiteit moet voldoen aan twee vereisten:

- ze wordt uitgeoefend op zelfstandige basis
 - ze wordt uitgeoefend op duurzame basis
- Het is daarbij onbelangrijk of de economische activiteit een hoofd- dan wel nevenberoepsactiviteit is en of deze al dan niet met een winstoogmerk wordt verricht.

Ook de plaats waar de economische activiteit wordt uitgeoefend, speelt geen enkele rol.

ARTIKEL 6-8BIS WBTW ALS LEX SPECIALIS – De overige bepalingen van hoofdstuk II regelen enkele specifieke gevallen van belastingplichtigen. Het gaat om rechtssubjecten die niet voldoen aan de omschrijving van artikel 4, doch voor bepaalde vaak eenmalig verrichte handelingen toch als belastingplichtigen (kunnen) worden beschouwd.

3.4.3. Materieel

HOOFDSTUK III WBTW: OVERZICHT VAN DE BELASTBARE HANDELINGEN – Het WBTW definieert een viertal belastbare handelingen. Drie van hen hebben betrekking op goederen, één op diensten. Het zijn deze handelingen die, indien zij uitgeoefend worden door een belastingplichtige, aanleiding (kunnen) geven tot de heffing van btw.

De belastbare handelingen in het WBTW zijn: levering van goederen, diensten, intracommunautaire verwerving en de invoer.

a. Met betrekking tot goederen: overzicht van de drie belastbare handelingen²⁵

LEVERING VAN GOEDEREN – De artikelen 9-17 WBTW regelen de belastbare handeling “levering van goederen”. Artikel 9 verschaft een algemene definitie van goederen en artikel 10 definieert de levering van goederen. Het gaat om de overdracht of overgang van de beschikkingsmacht als eigenaar over een lichamenlijk goed.

Voormelde artikelen bepalen tevens enkele gelijkstellingen met de levering van een goed of sluiten bepaalde lichamenlijke goederen uit.

INVOER (VAN GOEDEREN) – De artikelen 9-17 WBTW regelen de belastbare handeling “invoer”. Invoer staat gelijk met het binnenbrengen van goederen op het grondgebied van de Gemeenschap. Het loutere materiële feit van het binnenbrengen wordt hiermee beoogd.

DE INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING (VAN GOEDEREN) – De artikelen 25bis-25septies WBTW regelen de intracommunautaire verwerving van goederen. Bij deze belastbare handeling gaat het als het ware om een grensoverschrijdende levering van goederen binnen de Gemeenschap, waarbij het transport een noodzakelijk element uitmaakt.

b. Met betrekking tot diensten: de belastbare handeling “diensten”

DIENSTEN: WETTELIJKE GRONDSLAG – De artikelen 18-22 WBTW omvatten de regeling betreffende de diensten.

²⁵ Vermits de advocaat diensten verleent, is een uitgebreide bespreking van de drie belastbare handelingen met betrekking tot goederen irrelevant. Volledigheidshalve genieten zij dus enkel een korte vermelding.

NEGATIEF GEFORMULEERDE DEFINITIE: RESIDUAIRE CATEGORIE BELASTBARE HANDELINGEN – Artikel 18 §1, eerste lid WBTW definieert “dienst” negatief als elke handeling die geen levering van een goed is. Hieruit valt op te maken dat de “diensten” de residuaire categorie uitmaken van de belastbare handelingen. Wanneer er geen sprake is van een levering van een goed, invoer of intracommunautaire verwerving, is er bijgevolg sprake van een dienst.

EXEMPLATIEVE LIJST – Artikel 18 §1, tweede lid 1^o-16^o WBTW geeft op een exemplatieve wijze weer welke handelingen onder meer als dienst worden gekwalificeerd.

GELIJKSTELLINGEN EN UITSLUITINGEN – De artikelen 18 §2-20 WBTW stellen vervolgens bepaalde handelingen uitdrukkelijk gelijk of sluiten ze uit van de kwalificatie als “dienst”.

De gelijkstellingen moeten onderscheiden worden van de exemplatieve lijst. Het gaat immers om handelingen die niet stroken met de algemene definitie van belastingplichtige van artikel 4 WBTW, zoals handelingen die niet kaderen in een economische activiteit.

PLAATSBEPALINGSREGEL: B2B: PLAATS DIENSTONTVANGER – Artikel 21 §2 WBTW bepaalt de plaats van de dienst voor dienstverrichtingen “*Business to Business*”. De dienst wordt geacht plaats te vinden waar de dienstontvanger gevestigd is. Artikel 21 §3 WBTW voorziet wel enkele uitzonderingen op deze regel.

PLAATSBEPALINGSREGEL B2C: PLAATS DIENSTVERRICHTER – Artikel 21bis §1 WBTW bepaalt de plaats van de dienst voor dienstverrichtingen “*Business to Consumer*”. De dienst wordt geacht plaats te vinden waar de dienstverrichter gevestigd is. Artikel 21bis §2 WBTW voorziet wel enkele uitzonderingen op deze regel.

BELASTBAAR FEIT – Het belastbaar feit – zijnde het feit dat aanleiding geeft tot de belasting – vindt volgens artikel 22 §1 WBTW plaats op het tijdstip waarop de dienst is voltooid.

Wat de doorlopende diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen betreft, bepaalt het artikel daarenboven de voltooiing van de dienst. Deze vindt dan plaats bij het verstrijken van elke periode waarop die afrekening of betaling betrekking heeft.

OPEISBAARHEID VAN DE BELASTING: ALGEMENE REGEL – De belasting wordt volgens artikel 22 § 2 WBTW opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is voltooid.

Indien de prijs al dan niet gedeeltelijk daarvoor reeds gefactureerd of ontvangen werd, wordt de btw op dat bedrag vroeger opeisbaar. Het tijdstip

van opeisbaarheid situeert zich op het moment van het uitreiken van de factuur respectievelijk het ontvangen van de betaling van de prijs²⁶.

3.4.4. Vrijstellingen

HOOFDSTUK VI WBTW – Een aantal belastbare handelingen worden niet geïmponéerd door het WBTW. Het WBTW stelt deze dan ook uitdrukkelijk vrij in haar hoofdstuk VI.

EIGENLIJKE VRIJSTELLINGEN VS. ONEIGENLIJKE VRIJSTELLINGEN – Eigenlijke vrijstellingen zijn vrijstellingen waardoor de belastingplichtige geen recht op aftrek geniet. Vermits hij geen btw mag aanrekenen op de vrijgestelde handeling, kan hij de btw betaald op de goederen of diensten die hij gebruikt in zijn productie- of distributieproces niet terug recupereren. Hij kan uiteraard wel nog een gedeeltelijk recht op aftrek genieten indien hij tevens niet-vrijgestelde handelingen stelt waarvoor hij deze goederen of diensten deels aanwendde. Artikel 44 WBTW somt deze vrijstellingen op.

Oneigenlijke vrijstellingen daarentegen zijn vrijstellingen die het recht op aftrek niet ontnemen of beperken. Het verschil met eigenlijke vrijstellingen bestaat in het feit dat de oneigenlijk vrijgestelde belastingplichtige zijn recht op aftrek blijft behouden. Deze vrijstellingen staan opgesomd in de artikelen 39-42 WBTW.

3.4.5. Maatstaf van heffing

HOOFDSTUK VI WBTW – De maatstaf van heffing is het bedrag waarop de btw berekend en geheven wordt. De regels m.b.t. de berekening van deze maatstaf, vinden we terug in Hoofdstuk VI WBTW.

ALGEMENE REGEL: MAATSTAF = ALLES WAT HET VOORWERP VAN DE TEGENPRESTATIE UITMAAKT – Artikel 26 WBTW verschaft ons een algemene omschrijving over de inhoud van de maatstaf van heffing. Kort samengevat luidt als algemene regel dat de maatstaf alles inhoudt wat plaatsvindt als geldelijke tegenprestatie voor de belastbare handeling.

De artikelen 26 en 28 benadrukken daarenboven expliciet wat er al dan niet tot de maatstaf van heffing mag behoren wanneer de vergoeding een geldelijk karakter geniet.

BIJZONDERE REGELS – De artikelen 29-36 WBTW bepalen enkele bijzondere regels. Het gaat over modaliteiten, berekeningswijzen, juridische ficties of gevallen waar er geen sprake is van een tegenprestatie.

²⁶ Vanaf 2013 zal dit ingevolge de tweede facturatie-richtlijn niet langer het geval zijn bij het vervroegd uitreiken van een factuur.

3.4.6. *Recht op aftrek*

HOOFDSTUK VII WBTW – Het recht op aftrek wordt geregeld in Hoofdstuk VII WBTW.

DEFINITIE – Het recht op aftrek is een recht dat aan de belastingplichtige toelaat om de door hem betaalde btw terug te vorderen. Dit gebeurt door deze te verrekenen met de btw die hij aanrekent - en doorgaans int - op zijn belastbare handelingen.

RATIO: NEUTRALITEITSBEGINSEL – Het recht van aftrek vloeit voort uit het neutraliteitsbeginsel van de btw. Het zorgt ervoor dat productief verbruik van een goed niet wordt belast. Voor actoren in het productie- en distributieproces moet de btw immers een (theoretisch) neutraal karakter hebben. Bijgevolg moeten zij de btw betaald op de door hen aangewende goederen en diensten kunnen terugvorderen. Merk op dat het neutraliteitsbeginsel hier genuanceerd moet worden. Vermits de belastingplichtige zelf reeds btw betaalde die principieel terugvorderbaar is, is er sprake van een vorm van voorfinanciering, m.a.w. sprake van een kost.

BEPAAALDE BELASTINGPLICHTIGE: BESTEMMINGSBEGINSEL – Als algemene regel geldt dat elke belastingplichtige dit recht heeft zolang de door hem aangekochte goederen en diensten gebruikt worden voor het stellen van zijn (niet-eigenlijk vrijgestelde) belastbare handelingen. Dit bestemmingsbeginsel vindt men terug in artikel 45 WBTW. Enerzijds betekent dit dat er een link moet zijn tussen die goederen en diensten en de belastbare handelingen. Anderzijds houdt het in dat de handeling geen eigenlijke vrijstelling mag genieten. De gewone belastingplichtige heeft dus dit recht, de eigenlijk vrijgestelde belastingplichtige heeft dat recht niet. Daarnaast zijn er nog een aantal speciale gevallen. Op deze gevallen wordt echter niet verder ingegaan.

OMVANG: VOLLEDIGE SOM VAN DE BETAALDE BTW ALS ALGEMENE REGEL, DE BEPERKING EN UITSLUITING ALS UITZONDERINGEN – Gelet op het neutraliteitsbeginsel omvat het recht op aftrek normaliter de volledige som van de betaalde btw.

Een eerste uitzondering op deze regel is het systeem van de beperkingen. In sommige gevallen, bepaald in het WBTW, wordt het recht op aftrek beperkt tot een bepaald percentage.

Als tweede uitzondering op de regel spelen de uitsluitingen. In sommige gevallen, bepaald in het WBTW, wordt het recht op aftrek buiten werking geplaatst. Het neutraliteitsbeginsel wordt dan gewoon terzijde geschoven.

3.4.7. Formaliteiten

ADMINISTRATIEVE PLICHTEN VAN DE BELASTINGPLICHTIGE – De toepassing van de btw leidt tot heel wat administratieve formaliteiten. De belangrijkste zijn: het aanvragen van een btw-nr., het invullen en indienen van een btw-aangifte en het opmaken en uitreiken van een factuur.

GEVOLG: INDIRECTE BTW-KOSTEN – Deze administratieve plichten leiden tot een aantal kosten, de zogenaamde “indirecte kosten”. Om te kunnen voldoen aan alle formaliteiten moet de belastingplichtige heel wat tijd spenderen aan zijn administratie. Hij kan uiteraard deze formaliteiten geheel of gedeeltelijk overlaten aan een derde, doch zal hiervoor meestal een vergoeding moeten betalen.

3.5. PRAKTISCHE BENADERING

SAMENGEVAT – De btw kan men praktisch benaderen via onderstaande vragen. De vragen moeten in chronologische volgorde worden gesteld. Wanneer het antwoord op één van de vragen negatief is, kan er geen sprake zijn van btw.

VRAAG 1: “IS ER SPRAKE VAN EEN BELASTINGPLICHTIGE?” – De vraag of er sprake is van een belastingplichtige heeft betrekking op het personeel toepassingsgebied van de btw.

VRAAG 2: “IS ER SPRAKE VAN EEN BELASTBARE HANDELING?” – De vraag of er sprake is van een belastbare handeling heeft betrekking op het materieel toepassingsgebied van de btw.

VRAAG 3: “VINDT DE BELASTBARE HANDELING PLAATS IN BELGIË?” – De vraag of de belastbare handeling plaatsvindt in België heeft betrekking op het materieel toepassingsgebied van de btw.

VRAAG 4: “IS HET ZO DAT DE BELASTBARE HANDELING GEEN VRIJSTELLING GENIET?” – De vraag of er geen vrijstelling geldt heeft betrekking op de eigenlijke en oneigenlijk vrijstellingen van de btw.

VERDER... – Vervolgens moet men de maatstaf van heffing en het tarief bepalen. Tenslotte mogen de vereiste formaliteiten niet uit het oog verloren worden.

3.6. CIJFERVOORBEELD

FICTIEF CIJFERVOORBEELD – Een groothandelaar koopt verscheidene computers in bij een producent. Eén computer kost € 1000 + 21% btw (€ 210).

De groothandelaar wenst deze door te verkopen aan een kleinhandelaar en per computer een winstmarge van € 200 te realiseren.

De kleinhandelaar wil op zijn beurt een winstmarge van € 100 realiseren wanneer hij één laptop verkoopt aan een klant voor privé doeleinden (particulier).

Transactie 1 (T1): koop / verkoop tussen de groothandelaar en de producent

➤	De producent wil verkopen voor de prijs van:	€ 1000
➤	Prijs 1 computer (effectief te betalen):	€ 1210
○	Eigenlijke waarde:	€ 1000
○	+ btw (21%):	€ 210
➤	Kost (T1):	€ 1210 – 210 =
	€ 1000	

Transactie 2 (T2) verkoop / koop tussen de groothandelaar en kleinhandelaar

➤	De groothandelaar wil verkopen voor de prijs van	€ 1200
○	Kost T1:	€ 1000
○	+ Winstmarge:	€ 200
➤	Prijs 1 computer (effectief te betalen):	€ 1452
○	Eigenlijke waarde	€ 1200
○	+ btw (21%)	€ 252
➤	Kost (T2):	€ 1452 – 252 =
	€ 1200	

Transactie 3 (T3): verkoop / koop tussen de kleinhandelaar en particulier

➤	De kleinhandelaar wil verkopen voor de prijs van	€ 1300
○	Kost T2:	€ 1200
○	+ Winstmarge:	€ 100
➤	Prijs 1 computer (effectief te betalen):	€ 1573
○	Eigenlijke waarde	€ 1300
○	+ btw (21%)	€ 273
➤	Kost (T3):	€ 1573 – 273 =
	€ 1573	

KORTE TOELICHTING – De groothandelaar en de kleinhandelaar zijn belastingplichtigen met een recht op aftrek. De betaalde btw maakt voor hen dus geen kost uit. Degene die hier uiteindelijk de btw draagt, is de particulier. Hij draagt en betaalt effectief de belasting als eindschakel in deze keten.

TOEPASSING RECHT OP AFTREK – In T1 betaalt de groothandelaar € 210 btw. In T2 ontvangt hij van de kleinhandelaar € 252 btw. Het verschil, € 42, moet hij doorstorten aan de fiscus. In T2 betaalt de kleinhandelaar € 252 btw. In T3 ontvangt hij van de particulier € 273 btw. Het verschil, € 21, moet hij doorstorten aan de fiscus.

4. BTW OP DE HONORARIA VAN DE ADVOCAAAT

4.1. PRAKTISCHE BENADERING TOEGEPAST OP DE FIGUUR VAN DE ADVOCAAAT

VRAAG 1: “IS ER SPRAKE VAN EEN BELASTINGPLICHTIGE (IN DE ZIN VAN ARTIKEL 4 WBTW)? JA” – De eerste vraag die rijst, is deze of de advocaat een belastingplichtige is in de zin van artikel 4 WBTW.

De advocaat oefent een economische activiteit uit. Hij verricht zijn werkzaamheden met het oog op het verwerven van een (beroeps)inkomen en doet dit op zelfstandige basis. Dit geschiedt tevens op een duurzame basis, een advocaat die slechts eenmalig een zaak behandelt, bestaat niet. De advocaat treedt in principe slechts op onder bezwarende titel. De advocaat voldoet dus aan de voorwaarden van artikel 4 WBTW. Hij is m.a.w. een belastingplichtige in de zin van het WBTW.

VRAAG 2: “IS ER SPRAKE VAN EEN BELASTBARE HANDELING? JA” – Vervolgens moet worden nagegaan of de advocaat één of meerdere belastbare handelingen stelt. De advocaat is een dienstverrichter. Zijn handelingen vinden we terug in de exemplatieve lijst. De dienstverlening van de advocaat kan men beschouwen als een mengvorm van aanneming en lastgeving. Welnu, ingevolge artikel 18 §1, tweede lid, 1° en 3° WBTW wordt aanneming respectievelijk lastgeving beschouwd als een dienst.

Daarnaast kan men zich tevens beroepen op de negatieve definitie van artikel 18 §2 WBTW. Alles wat geen levering van een goed, invoer of intracommunautaire verwerving uitmaakt, wordt beschouwd als een dienst.

VRAAG 3: “VINDT DE BELASTBARE HANDELING PLAATS IN BELGIË? JA” – Vervolgens moet men uitmaken of de diensten al dan niet plaatsvinden in België. De Belgische btw kan immers slechts van toepassing zijn indien de diensten volgens de plaatsbepalingsregels plaatsvinden in België. Ingevolge de afbakening van het onderwerp worden de diensten voor dit werk steeds geacht plaats te vinden in België.

VRAAG 4: “IS HET ZO DAT DE BELASTBARE HANDELING GEEN VRIJSTELLING GENIET?: NEE” – Daarna moet men nagaan of er geen vrijstelling geldt voor de diensten verricht door de advocaat.

Artikel 44 § 1 WBTW, eerste lid, 1° WBTW stelt de diensten van de advocaten uitdrukkelijk vrij. Het gaat hier om een eigenlijke vrijstelling.

CONCLUSIE: GEEN BTW OP DE DIENSTEN VAN DE ADVOCaat – De diensten van de advocaat zijn volgens het thans geldende Belgisch recht niet onderworpen aan btw.

4.2. SITUATIE VOOR 1 JANUARI 2012: VRIJSTELLING

ARTIKEL 44 § 1 WBTW, EERSTE LID, 1^o WBTW – Voor 1 januari 2012 voorzag dit vrijstellingsartikel tevens een eigenlijke vrijstelling voor de diensten van notarissen en gerechtsdeurwaarders. Het artikel luidde dan ook: “*Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten door de nagenoemde personen verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid: 1^o notarissen, advocaten en gerechtsdeurwaarders;*”

JURIDISCHE BASIS VRIJSTELLING – Bijlage X deel B van de btw-richtlijn bevat een reeks handelingen die de lidstaten mochten vrijstellen van btw in hun nationaal recht²⁷. Artikel 371 btw-richtlijn poneert hiertoe een *standstill* verplichting: de handelingen die een lidstaat vrijstelde op 1 januari 1978 mogen vrijgesteld blijven onder dezelfde voorwaarden die golden op 1 januari 1978. Dit houdt in dat een lidstaat de vrijstelling niet mag uitbreiden. Evenmin kan de invoering van een nieuwe vrijstelling voor een handeling vermeld in de lijst van Bijlage X deel B. A *contrario* betekent het dat een lidstaat het toepassingsgebied van een vrijstelling wel mag verenigen of een vrijstelling mag afschaffen.

VOORWERP VAN DE VRIJSTELLING – De diensten van al de juridische gerechtelijke actoren, die als zelfstandige een economische activiteit verrichtten, genoten van de vrijstelling. De advocaat hoefde voor 1 januari 2012 niet te vrezen voor zijn btw-statuuat van (eigenlijk) vrijgestelde belastingplichtige²⁸.

4.3. SITUATIE VANAF 1 JANUARI 2012: VRIJSTELLING?

BEGROTING 2012 – De regering Di Rupo I wijzigde eind 2011 het WBTW in het kader van haar begrotingsmaatregelen²⁹. Deze wetwijzingen in het WBTW traden in werking op 1 januari 2012. Het artikel 44 § 1, eerste lid, 1^o WBTW werd grondig gewijzigd.

²⁷ J. VAN MOORSEL, “Advocaten en btw – een onterechte vrijstelling?”, *AFT* 2012, 5.

²⁸ STREPENNE en B. ROELANDS, “Traitement T.V.A. des prestations d’avocats: évolution de la position administrative”, *RGF* 2000, 109-114 en L. JUNGERS en B. GEVERS, “Avocats et TVA”, *Journ.Jur.* 2001, 8.

²⁹ Wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, *BS* 30 december 2011.

4.3.1. *De lege essendi*

VRIJSTELLING (ENKEL) VOOR ADVOCATEN BEHOUDEN – Vanaf 1 januari 2012 geldt de vrijstelling enkel nog voor de advocaten. De wetgever schrapte immers de woorden “notarissen” en “gerechtsdeurwaarders”. De advocaat blijft dus na de wetwijziging een vrijgestelde belastingplichtige die geen recht op aftrek geniet.

NOTARISSEN EN GERECHTSDEURWAARDERS: BELASTINGPLICHTIGEN MET RECHT OP AFTREK – Sinds 1 januari 2012 zijn de notarissen en gerechtsdeurwaarders belastingplichtigen met een recht op aftrek³⁰. De handelingen worden belast aan het standaardtarief van 21% btw.

4.3.2. *Huidige regeling houdbaar?*

a. Waarom advocaten vrijgesteld en notarissen en gerechtsdeurwaarders niet meer?

OFFICIËLE RATIO – De eigenlijke ratio van het behouden voor de vrijstelling voor de advocaten is moeilijk te achterhalen. In de parlementaire voorbereidingen is terug te vinden dat het behaalde resultaat louter voortvloeit uit een politiek akkoord, waarbij werd gekeken hoever men kon gaan³¹. Verder wordt aangehaald dat de wetgever de toegang tot de rechter niet van de ene op de andere dag wilde duurder maken. Bij het invoeren van de vrijstelling bij de invoering van de btw gold trouwens een gelijkaardige reden. Men wilde de kost van de rechtsgang niet belasten met de btw, dus niet kostelijker maken³².

RATIO NAAR MIJN MENING – De eigenlijke reden van het behouden van de vrijstelling is volgens mij de invloed van het lobbywerk van de advocatuur. De advocatuur is een beroep dat sterk vertegenwoordigd is in het parlement. Zo zijn er een aantal parlamentsleden die naast hun politiek mandaat het beroep van advocaat uitoefenen. Daarnaast is er ook sprake van een indirecte vertegenwoordiging. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de echtgenoot of partner van een advocaat een mandaat als parlamentslid uitoefent. Een ander voorbeeld van indirecte vertegenwoordiging betreft de zogenaamde “vriendjespolitiek”.

³⁰ G. WIT, “L’introduction de la TVA sur les prestations de services des notaires et huissiers de justice”, *RGF* 2012, 11.

³¹ *Hand.* Senaat, 2011-2012, 23 december 2011, 9.

³² B. VANDERSTICHELEN, “Services prestés par des avocats – Aperçu général”, *RGF* 2004, 13.

b. Invloed van het Grondwettelijk Hof (zaak rolnr. 5292)³³

BEROEP TOT Vernietiging, met bijhorend schorsingsverzoek – Een aantal notarissen dienden op 18 januari 2012 een beroep tot vernietiging van de wetswijziging met bijhorend schorsingsverzoek in bij het Grondwettelijk Hof. Volgens hen was er sprake van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Er bestond naar hun mening immers geen redelijke verantwoording voor het behouden van de vrijstelling voor de advocaat en niet voor de notaris en de gerechtsdeurwaarder.

ARREST: GEEN SCHORSING – Op 8 maart 2012 velde het Grondwettelijk Hof zijn eerste arrest in deze zaak. In dit arrest verwierp het Hof het verzoek tot schorsing van de nieuwe regeling. Het Hof weigerde de regeling te schorsen omdat niet was voldaan aan de in artikel 20 BWHI vervatte schorsingsvoorwaarde van “een moeilijk te herstellen ernstig nadeel”. Volgens het Hof was er enkel sprake van een louter risico van financiële aard, wat niet kan worden gelijkgesteld met zo’n nadeel.

ARREST: GEEN Vernietiging – Op 14 november 2012 volgde een tweede arrest in deze zaak. In dit arrest behandelde het Hof de zaak ten gronde. Het Hof oordeelde dat de nieuwe regeling niet strijdig is met het gelijkheidsbeginsel. Volgens het Hof bevinden advocaten zich in een verschillende situatie en is een verschillende behandeling daarom mogelijk. Zo is de notaris een openbaar ambtenaar die optreedt ten behoeve van het algemeen belang, terwijl de advocaat enkel opkomt voor zijn cliënt. Ook de toegang tot de beide beroepen, alsook hun deontologie, zijn verschillend. Het Hof stelt eveneens dat de nagestreefde beleidsdoelstellingen niet manifest onevenredig zijn en het bijgevolg enkel kan controleren of het conform een wettelijk kader gebeurde, zijnde de Belgische en Europese regelgeving. Volgens het Hof kan dan ook niet worden besloten “*dat de bestreden maatregel discriminerend zou zijn, vermits de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, inzonderheid wat de toegang tot het gerecht betreft, niet kennelijk onredelijk zijn en evenmin op een manifeste vergissing berusten*”. Niettemin laat het Hof in deze zaak niet na om een politieke boodschap te verwoorden. Het bepaalt namelijk expliciet dat de doelstelling van de regering om middelen voor de schatkist te genereren en Europese harmonisering na te streven nog beter nagestreefd kan worden indien de btw-plicht ook voor advocaten zou gelden.

³³ GwH 8 maart 2012, 8 maart 2012, nr. 44/2012; GwH 14 november 2012, nr. 141/2012 en E. SPRUYT, “Btw-vrijstelling voor advocaten is niet discriminerend”, *Juristenkrant*, afl. 258, 21 november 2012, 8-9.

c. Invloed begroting 2013

BEGROTINGSONDERHANDELINGEN GEDURENDE NOVEMBER 2012 – In november 2012 vonden er talrijke onderhandelingen plaats i.v.m. de begroting 2013. De begrotingsonderhandelingen werden afgerond op 20 november 2012. De bijhorende verklaring in het parlement, uitgaande van premier Di Rupo, vond plaats op 21 november 2012.

Tijdens deze begrotingsonderhandelingen rees de vraag of de vrijstelling voor advocaten al dan niet behouden moest worden. Tijdens de week van maandag 12 november 2012 tot zondag 18 november hing het zwaard van Damocles boven het hoofd van de advocatuur. Voor even was er immers sprake van het afschaffen van de vrijstelling, met uitwerking op 1 januari 2013.

REACTIE: STANDPUNT EN ROL ORDE VAN VLAAMSE BALIES (OVV) – Als reactie op het mogelijk wegvallen van de vrijstelling zoals geopteerd tijdens de begrotingsonderhandelingen, lanceerde de OVB een persbericht op 14 november 2012³⁴. In dit persbericht geeft het OVB haar standpunt weer. De OVB is een tegenstander van het wegvallen van de vrijstelling voor advocaten. Men merke op dat ook vorig jaar de OVB een persbericht lanceerde met haar visie op de mogelijke invoering van btw op de diensten van de advocaat³⁵. Tijdens de begrotingsonderhandelingen van 2011 (begroting 2012), werd ook al even gedacht aan het laten wegvallen van de vrijstelling voor de advocaat. Uiteindelijk werd dan enkel beslist om de vrijstelling voor notarissen en gerechtsdeurwaarders te schrappen, wat resulteerde in de huidige regeling.

Het standpunt van de OVB is steeds duidelijk geweest. Zij streefde naar het behoud van de vrijstelling. Beide persberichten verwoordden deze visie duidelijk. Het OVB haalde aan dat ingevolge de afschaffing van de vrijstelling de rechtsgang 21% duurder zou worden. Bijgevolg zouden meer mensen een beroep doen op de kosteloze juridische bijstand, wat dan meer kosten voor de overheid impliceert. Vervolgens argumenteert het OVB ook nog dat advocaten onderworpen zijn aan het beroepsgeheim en zij daarom niet altijd de fiscus de nodige informatie zouden mogen verschaffen. Daarnaast wordt ook op de administratieve lasten gewezen.

Het OVB brengt een aantal goede argumenten naar voren, doch vergeet zekere nuances aan te brengen. Zo zal niet voor iedere cliënt de rechtsgang 21% duurder worden, spelen de administratieve lasten iedere belastingplichtige parten en is het beroepsgeheim niet absoluut.

³⁴ OVB, persmededeling 14 november 2012, www.advocaat.be.

³⁵ OVB, persmededeling 27 oktober 2011, www.advocaat.be.

d. Kostprijs voor het behoud van de vrijstelling en de positie ten aanzien van andere Europese lidstaten

KOSTPRIJS: BIJDRAGE VOOR EU – België moet voor het blijven hanteren van de vrijstelling een bepaalde som betalen aan de Europese Unie³⁶. Deze bedragen mogen niet onderschat worden. Zo bedroeg in 2003 de kostprijs 156 893 061, 24 euro. Sinds 1995 kostte het behoud van de vrijstelling België al 1 miljard euro.

POSITIE TEN AANZIEN VAN ANDERE EU-LIDSTATEN – België is de enige lidstaat van de EU die de vrijstelling voor advocaten hanteert. Dit plaatst België in een uitzonderlijke positie ten aanzien van de overige lidstaten van de EU. Dit toont meteen aan dat de diensten van de advocaat zeker onderhevig aan btw kunnen zijn.

e. Besluit

REGELING HOUDBAAR, DOCH VOOR HOELANG? – Hieruit volgt de vraag of de regeling nog lang houdbaar is. Sinds de arresten van het Grondwettelijk Hof kan duidelijk worden besloten dat de regeling juridisch gezien zeker houdbaar is. Toch betekent dit niet dat de vrijstelling voorgoed gevrijwaard is. Het feit dat tijdens de afgelopen begrotingsonderhandelingen de vrijstelling bijna sneuvelde, er een hoge kostprijs bestaat voor het behouden ervan en België het enige land van de EU is die de vrijstelling hanteert, leidt er toe dat in de toekomst de mogelijkheid bestaat dat de vrijstelling toch nog wordt afgeschaft. Volgens mij zal dit dan ook in de (nabije) toekomst geschieden.

4.4. GEVOLGEN VAN EEN MOGELIJK INVOERING

AFSCHAFFING VRIJSTELLING: INVOEREN 21% BTW OP HONORARIA – In de verdere uiteenzetting van deze subtitel wordt de hypothese gehanteerd waarin de vrijstelling, naar analogie met de notaris en gerechtsdeurwaarder, ook niet meer zou gelden voor de advocaten. Bijgevolg zou ook het standaardtarief van 21% btw van toepassing zijn.

4.4.1. In hoofde van de advocaat

HOEDANIGHEID: BELASTINGPLICHTIGE MET RECHT OP AFTREK – De advocaat zou na de afschaffing van de vrijstelling een belastingplichtige met recht op aftrek worden. Hij zou dus niet meer gecatalogeerd worden als een (eigenlijk) vrijgestelde belastingplichtige, die geen recht op aftrek geniet.

³⁶ *Vr. en Antw. Senaat, 2006-2007, 30 januari 2007, 9673 en Krant De Tijd, 15 maart 2012, "BTW-loze advocaten kosten Belgische schatkist honderden miljoen euro's", voorpagina.*

VERPLICHTINGEN – De advocaat zou vervolgens btw moeten aanrekenen op zijn honoraria, deze innen en doorstorten aan de fiscus, alsook de verscheidene bijhorende formaliteiten verrichten.

RECHT OP AFTREK – Als keerzijde van de plichten, zou de advocaat bijgevolg het “recht op aftrek” genieten. Bijgevolg kan hij dus zijn betaalde btw op goederen en diensten die hij aanwendt in het kader van zijn economische activiteit normaliter recupereren.

BTW “DOORREKENEN” NAAR DE CLIËNT: HONORARIUM ALS MAATSTAF VAN HEFFING – Het merendeel van de advocaten zal hoogstwaarschijnlijk de btw doorrekenen naar hun cliënt. Dit betekent dat de begrotingswijze van hun eigenlijk honorarium idem zou zijn als voorheen. Hun eigenlijk honorarium wordt dan als maatstaf van heffing gebruikt om het bedrag van de belasting te berekenen.

BETAALDE BTW KWALIFICEERT NIET LANGER ALS BEROEPSKOST – De door de advocaat betaalde btw voor beroepsmatig aangewende goederen en diensten zou, gelet op het neutraliteitsbeginsel, niet langer worden gekwalificeerd als kost. Bijgevolg kan de advocaat de betaalde btw niet langer in de inkomstenbelasting inbrengen als beroepskost en zo zijn belastbare winst verlagen.

4.4.2. In hoofde van de cliënt

ONDERSCHIED 1: B2B & B2C – Wat de cliënt betreft moet eerst een onderscheid gemaakt worden tussen twee verschillende hoedanigheden die de cliënt kan bezitten. De cliënt kan vooreerst een belastingplichtige zijn in de zin van artikel 4 WBTW. In dit geval kadert de overeenkomst tussen de advocaat en diens cliënt in een zogenaamde “*Business to business*” (B2B) - relatie.

Daarnaast kan de cliënt ook een niet-belastingplichtige zijn in de zin van het WBTW. In dit geval kadert de overeenkomst tussen de advocaat en diens cliënt in een zogenaamde “*Business to Consumer*” (B2C) – relatie. Het zal hier om particulieren gaan die de diensten van de advocaat aanwenden in het kader van hun privéleven.

ONDERSCHIED 2: AL DAN NIET KUNNEN GENIETEN VAN HET RECHT OP AFTREK – Een tweede onderscheid moet gehanteerd worden tussen enerzijds de belastingplichtige met recht op aftrek en anderzijds de belastingplichtige zonder recht op aftrek of de niet-belastingplichtige.

a. Als belastingplichtige (B2B) met recht op aftrek

RECHT OP AFTREK: JA – De cliënt geniet van het recht op aftrek. Hij kan bijgevolg de betaalde btw uiteindelijk recupereren. Er wordt wel vanuit gegaan dat het recht op aftrek niet beperkt zou worden wat de betaalde btw op honoraria betreft.

RECHTSGANG NIET DUURDER: NEUTRAAL KARAKTER BIJ INVOERING BTW – Gelet op het recht op aftrek, zou de cliënt geen last mogen ondervinden van de invoering van de btw. Er zou wel voorfinanciering plaatsvinden, vermits de cliënt de btw op het honorarium zou moeten betalen. De rechtsgang zou echter uiteindelijk niet duurder worden voor hem. Hij draagt de belasting immers niet, vermits hij de betaalde btw zou kunnen terug recupereren via zijn recht op aftrek.

b. Als belastingplichtige (B2B) zonder recht op aftrek of niet-belastingplichtige (B2C)

RECHT OP AFTREK: NEE – De cliënt geniet niet van het recht op aftrek.

RECHTSGANG DUURDER – Wegens het ontbreken van het recht op aftrek, voelt de cliënt de weerslag van de afschaffing van de vrijstelling op zijn vermogen. De rechtsgang wordt voor hem immers duurder. Hij betaalt en draagt de belasting. Voor de cliënt speelt de afschaffing van de vrijstelling in zijn nadeel. De belastingplichtige (B2B) zonder recht op aftrek kan de betaalde btw wel als beroepskost inbrengen in zijn inkomstenbelasting.

4.5. INVOERING ALS DE LEGE FERENDA?

WENSELIJKHEID AFSCHAFFING – Er wordt hierbij onderzocht of deze afschaffing wenselijk is vanuit fiscaal, sociaal en praktisch oogpunt. Onderstaande bevindingen zijn gebaseerd op eigen inzicht.

4.5.1. Wenselijkheid afschaffing?

a. Vanuit fiscaal oogpunt (overheid)

VOORDEEL: MEER INKOMSTEN VOOR DE OVERHEID – De afschaffing van de vrijstelling zou extra inkomsten voor de Schatkist genereren. Er zijn immers een groot aantal advocaten werkzaam in België.

NADEEL: INKOMSTEN OP LANGERE TERMIJN, MAAR OOK KOSTEN VOOR DE OVERHEID – Toch moet men dit nuanceren. Gedurende de eerste jaren zou de overheid namelijk geen al te grote inkomsten kunnen verwerven door deze maatregel. Integendeel zelfs, zij zou juist in het begin kosten moeten maken gelet op het recht op aftrek van de advocaat. Vermits de advocaat dan een

belastingplichtige met recht op aftrek zou worden, kan hij (deels) de door hem betaalde btw op in het kader van zijn beroepsactiviteit aangewende goederen en diensten terugvorderen van de Staat. Samengevat heeft dit recht op aftrek dan wel enkel betrekking op de nog lopende gebruiksperiode van het goed / de dienst in het kantoor van de advocaat, te rekenen vanaf de invoering van de btw op de diensten van de advocaat.

VOORDEEL: WEGVALLEN BIJDRAGE AAN DE EU – Ten gevolge van de afschaffing zou België de reeds hoger vermelde bijdrage niet meer moeten betalen. Er zou bijgevolg een grote kost wegvallen voor de Staat, wat uiteraard fiscaal voordeliger is.

VOORDEEL: DOOR DE ADVOCAAAT BETAALDE BTW NIET MEER GEKWALIFICEERD ALS BEROEPSKOST – De btw die de advocaat betaalde op goederen en diensten aangewend in het kader van zijn economische activiteit, zou niet meer gekwalificeerd worden als beroepskost. Dit verhoogt zijn belastbare winst. Bijgevolg kan de Staat een hogere som als (inkomsten)belasting eisen.

b. Vanuit sociaal oogpunt (de rechtzoekende)

NADEEL: RECHTSGANG DUURDER VOOR DE NIET-BELASTINGPLICHTIGE & BELASTINGPLICHTIGE ZONDER RECHT OP AFTREK – De rechtsgang zou duurder worden voor de niet-belastingplichtige en de belastingplichtige zonder recht op aftrek.

De belastingplichtige zonder recht op aftrek zou de btw wel als beroepskost kunnen inbrengen en zo zijn belastbare winst kunnen verlagen in de inkomstenbelasting. Deze kan dus in een zekere zin toch nog een fiscaal voordeel halen uit de afschaffing van de vrijstelling.

De niet-belastingplichtige, zijnde de particulier of de “gewone man uit de straat” zal het slachtoffer worden van de afschaffing. Voor deze wordt de rechtsgang immers een pak duurder.

GEVOLG: REMMEND EFFECT VOOR DE RECHTZOEKENDE – Het duurder worden van de rechtsgang zou een remmend effect kunnen hebben op bepaalde rechtzoekenden. Sommige zouden immers minder snel geneigd zijn om een advocaat in te schakelen.

Voor de cliënten met een recht op aftrek zal dit remmend effect minder of zelfs niet spelen. Naar hen toe werkt de btw immers neutraal.

c. Praktisch oogpunt (advocaat)

NADEEL: INDIRECTE BTW-KOSTEN – De advocaat zou geconfronteerd worden met indirecte btw-kosten. Hij moet immers heel wat tijd en werk of geld steken in de “administratieve molen” van de btw.

NADEEL: MOGELIJK REMMEND EFFECT OP CLIËNTEEL NADELIG VOOR DE ADVOCaat ZIJN ECONOMISCHE ACTIVITEIT – Ingevolge het hoger vermelde remmend effect zou de mogelijkheid kunnen bestaan dat de advocaat minder werk krijgt van zijn reeds bestaand cliënteel. Het uitblijven van nieuw cliënteel zou eveneens een gevolg kunnen zijn. Beide situaties zouden nadelig zijn voor de uitoefening van de economische activiteit van de advocaat. Minder werk betekent immers minder inkomen(zekeerheid).

d. Besluit

FISCAAL OOGPUNT: JA – Vanuit fiscaal oogpunt lijkt de afschaffing mij, en zeker op langere termijn, wenselijk.

SOCIAAL EN PRAKTISCH OOGPUNT: NEE – Vanuit sociaal oogpunt en praktisch oogpunt lijkt de afschaffing mij daarentegen niet wenselijk. De rechtzoekende zal minder snel geneigd zijn om naar de advocaat te stappen en deze laatste kan daardoor een zekere vorm van inkomsensverlies lijden. Daarnaast zal de advocaat worden geconfronteerd met heel wat indirecte btw-kosten.

SAMENVATTING “KERNPROBLEEM”: DUURDERE RECHTSGANG ALS GROOTSTE NADEEL – Het “kernprobleem” van de (volledige) afschaffing van de vrijstelling bestaat uit de duurdere rechtsgang. Het feit dat de advocaat geconfronteerd zou worden met indirecte btw-kosten is van minder belang, vermits elke (niet-vrijgestelde) belastingplichtige deze ondergaat. De advocaat onderscheidt zich wel van hen doordat de vergoeding voor zijn diensten van de ene dag op de andere dag plots 21% duurdere zou worden voor de cliënt, net zoals dit begin 2012 gebeurde bij de notarissen en gerechtsdeurwaarders.

4.5.2. Oplossingen voor het “kernprobleem”

FISCAAL RECHT: VOLLEDIGE VS. PARTIËLE AFSCHAFFING? – Een volledige afschaffing van de vrijstelling leidt tot het “kernprobleem”. Misschien kan dit “kernprobleem” slechts minimale uitwerking hebben of verzacht worden indien de wetgever zou opteren voor een partiële afschaffing van de vrijstelling. Het btw-vrijstellingsregime hoeft immers geen “zwart-wit – verhaal” te zijn.

Een tweetal mogelijke oplossingen worden besproken vanuit fiscaalrechtelijk oogpunt.

GERECHTELIJK RECHT: TERUGBETALINGSMOGELIJKHEID? – Een alternatief zou er kunnen in bestaan het kernprobleem aan te pakken vanuit het Gerechtelijk Wetboek.

Volgens mij kan het Gerechtelijk Recht voorzien in één simpele oplossing, deze wordt hieronder besproken.

a. Eerste mogelijke oplossing: vrijstelling behouden voor cliënten zonder recht op aftrek (fiscaal recht)

PERSENEEL TOEPASSINGSGEBIED BTW: GEEN BTW HEFFEN OP DIENSTEN IN EEN B2C-RELATIE – De wetgever zou kunnen opteren om de vrijstelling te behouden voor het cliënteel in een B2C-relatie. Zoals hoger vermeld ondervinden zij immers het meeste financieel nadeel van een volledige afschaffing van de vrijstelling. De gedeeltelijke invoering van btw op de diensten van de advocaat zou dan voor de gewone particulier geen remmend effect hebben.

PERSENEEL TOEPASSINGSGEBIED BTW: GEEN BTW HEFFEN OP DIENSTEN IN EEN B2B-RELATIE MET EEN CLIËNT DIE GEEN RECHT OP AFTREK GENIET – De wetgever zou daarnaast eventueel ook de vrijstelling kunnen behouden voor het cliënteel uit een B2B-relatie dat geen recht van aftrek geniet. Vermits deze cliënten principieel de btw zouden kunnen inbrengen als beroepskost in hun inkomstenbelasting, lijkt het behouden van de vrijstelling voor hen minder nuttig. De rechtsgang zou voor hen immers toch niet - of niet veel - belemmerd worden ingevolge de afschaffing van de vrijstelling.

NADEEL: DUBBELE ADMINISTRATIE – De advocaat heeft ingevolge deze oplossing 2 types cliënten: deze aan wie hij btw moet aanrekenen en deze aan wie hij dit niet moet doen. Afhankelijk van het type cliënt, zal hij de ene keer de btw-verplichtingen en formaliteiten moeten vervullen, maar de andere keer net niet. Dit betekent dat de advocaat er een “dubbele administratie” op zou nahouden.

b. Tweede mogelijke oplossing: niet alle diensten van de advocaat onderwerpen aan btw (fiscaal recht)

MATERIEEL TOEPASSINGSGEBIED BTW: SLECHTS BEPAALDE DIENSTEN ONDERWERPEN – De wetgever zou ook kunnen opteren om de vrijstelling te behouden voor de prestaties die alleen door een advocaat verricht kunnen worden. Er zou dan enkel sprake zijn van btw wanneer de advocaat diensten verricht die ook door anderen kunnen verstrekt worden, zoals het verlenen van fiscaal advies.

WELKE DIENSTEN BLIJVEN VRIJSTELLEN? – De wetgever zou hierbij wel een duidelijk afbakening moeten hanteren en nagaan wat de advocaat nu net onderscheidt van een niet-advocaat. Bijgevolg zou de vrijstelling slechts

blijven gelden voor diensten die alleen verschaft kunnen worden door een advocaat, zoals de diensten gekoppeld aan de functie van procesvertegenwoordiging. De diensten die de advocaat verricht in zijn adviserende functie en instrumenterende functie zouden dan niet meer vrijgesteld zijn.

NADEEL: DUBBELE ADMINISTRATIE – Ook hier speelt het nadeel van de dubbele administratie voor de advocaat. In tegenstelling tot de eerste oplossing vindt het nadeel oorsprong in het feit dat de advocaat twee types handelingen stelt, nl. belastbare en effectief niet-belastbare (vrijgestelde). Bij de eerste oplossing vond het nadeel zijn oorsprong in het onderscheid tussen twee soorten cliënten.

c. Derde mogelijke oplossing: (gedeeltelijke) terugbetaling betaalde btw(gerechtigd recht)

GEEN VRIJSTELLING, DOCH TERUGBETALINGSMOGELIJKHEID VOOR CLIËNTEN ZONDER RECHT OP AFTREK – De wetgever zou tevens een oplossing kunnen aanbrengen via het Gerechtigd Recht. Ook hier zou de ratio van de regeling erin bestaan om de rechtsgang voor de cliënten die geen recht van aftrek genieten niet te belemmeren door deze duurder te maken. Het Gerechtigd recht zou hen bijvoorbeeld een forfaitair of reëel bedrag kunnen toekennen om de btw-kost (deels) te dekken. Het verschil met de eerste oplossing (nl. de partiële afschaffing) bestaat erin dat deze cliënten fiscaalrechtelijk gezien de drager van de belasting blijven en deze betalen. Het zou dus louter gaan om een terugbetalingsmogelijkheid verschaft door het Gerechtigd recht, gekaderd in het beleid van justitie.

OPNAME OF ANALOGIE REGELING MET DE RECHTSPLEGINGSVERGOEDING VOOR CLIËNTEN IN EEN B2C-RELATIE – De wetgever zou zo'n mogelijkheid kunnen voorzien via het systeem van de rechtsplegingsvergoeding of een gelijkaardig mechanisme. Het zou dus bijvoorbeeld kunnen gaan om een vergoedingssysteem dat de (meest) in het gelijk gestelde partij een bedrag verschaft om de btw-kost te dekken. Dit bedrag zou dan betaald moeten worden door de tegenpartijen.

Het bedrag zou forfaitair geraamd zijn, zoals de rechtsplegingsvergoeding, of eventueel reëel. Dit bedrag zou wel enkel kunnen worden verhaald wanneer er een vonnis of arrest wordt geveld. Dit impliceert dat de betaalde btw op diensten die de advocaat verrichtte in zijn adviserende en instrumenterende functies pas en enkel terugvorderbaar zou zijn indien de advocaat tevens in zijn procesvertegenwoordigingsfunctie diensten verrichtte. De advocaat zou dus op enige wijze diensten moeten hebben verleend die kaderen in het geding.

5. CONCLUSIE

WENSELIJKHEID BTW INGEVOLGE VOLLEDIGE AFSCHAFFING VRIJSTELLING? – De onderwerping van de diensten van de advocaat aan btw zou, ingevolge een volledige afschaffing van de vrijstelling, onwenselijk zijn vanuit sociaal en praktisch oogpunt. Vanuit fiscaal oogpunt is het, zeker op termijn, wel wenselijk.

WETGEVER KAN DE ONWENSELIJKE GEVOLGEN BEPERKEN OF ELIMINEREN – De wetgever kan wel passende maatregelen of oplossingen uitwerken om de nadelige gevolgen vanuit sociaal en praktisch oogpunt te beperken dan wel te elimineren.

Tijdens de begrotingscontrole van juli 2013 besliste de regering om de vrijstelling die de advocaat geniet af te schaffen met ingang van 1 januari 2014. De advocaat wordt vanaf dan in principe een gewone belastingplichtige. De door de advocaat aangeboden dienst zal dan met btw worden belast aan het tarief van 21%.