COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2010-13 - Boekhoudkundige verwerking van de belasting over de toegevoegde waarde in hoofde van de leden van een btw-eenheid

Advies van 8 september 2010

I. Algemeen
II. Btw-eenheid
III. Boekhoudkundige verwerking van de btw-schulden en -vorderingen in hoofde van de leden van de btw-eenheid
IV. Hoofdelijke aansprakelijkheid voor schulden van de btw-eenheid

I. Algemeen

Onder de naam belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) werd een omzetbelasting ingevoerd, die geheven wordt onder de voorwaarden en met inachtneming van de regelen bepaald in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Wbtw)[1].

De belastingplichtigen moeten periodiek aangifte doen van het bedrag van de opeisbare belasting, van de te verrichten aftrek en van de te verrichten herzieningen[2] en een aan de omvang van hun activiteiten aangepaste boekhouding voeren om de btw te kunnen toepassen en controleren[3].

II. Btw-eenheid

Met ingang van 1 april 2007 voerde België de btw-eenheid in[4].

Het stelsel van de btw-eenheid laat toe in België gevestigde personen die in juridisch opzicht onafhankelijk zijn, maar op financieel, economisch en organisatorisch vlak nauw met elkaar verbonden zijn, voor de toepassing van het Wbtw als één belastingplichtige te beschouwen[5].

Vanaf haar oprichting en gedurende haar bestaan treedt de btw-eenheid in de plaats van haar leden voor al hun rechten en verplichtingen zoals voorzien in het Wbtw en de bijhorende uitvoeringsbesluiten[6]. De leden van de btw-eenheid duiden één van hen aan om in hun naam en voor hun rekening de rechten en verplichtingen van de btw-eenheid vermeld in het Wbtw en de uitvoeringsbesluiten uit te oefenen. Dit lid wordt de “vertegenwoordiger” van de btw-eenheid genoemd[7].

De btw-eenheid wordt aangemerkt als één belastingplichtige en wordt als dusdanig geïdentificeerd onder een uniek btw-nummer voor de eenheid[8]. Dit nummer geldt voor het indienen van de periodieke aangiften van de btw-eenheid, voor het houden van de btw-rekening-courant van de btw-eenheid, voor de eventuele opmaak van bijzondere rekeningen, voor alle bijkomende taxaties alsmede voor alle innings- en invorderingsacties vanwege de administratie[9].

De btw-aangifte wordt door de vertegenwoordiger van de btw-eenheid ingediend onder het btw-identificatienummer van de btw-eenheid. Op basis van de verschillende boekhoudingen door de leden gehouden[10], moet de vertegenwoordiger een gecentraliseerde btw-boekhouding bijhouden die hem moet toelaten de btw-aangifte op het niveau van de btw-eenheid correct in te vullen. Deze aangifte omvat het totaal bedrag van de handelingen van alle leden. Aldus wordt voor de btw-eenheid één periodieke btw-aangifte ingediend per aangifteperiode. Aangezien de btw-eenheid als zodanig één belastingplichtige is, zijn de leden van de btw-eenheid ten opzichte van de Staat hoofdelijk aansprakelijk voor alle btw-schulden van de eenheid[11].

III. Boekhoudkundige verwerking van de btw-schulden en -vorderingen in hoofde van de leden van de btw-eenheid

Aan de Commissie werd de vraag gesteld hoe de terug te vorderen en verschuldigde btw in de boekhouding van de leden van de btw-eenheid moeten verwerkt worden.

De btw-eenheid wordt zowel vanuit het oogpunt van de goederen en diensten die door derden worden geleverd, als vanuit het oogpunt van de leveringen voor derden, als één belastingplichtige beschouwd[12]. Ook de invoer en intracommunautaire verwerving van goederen gedaan door elk lid, worden geacht door de btw-eenheid te worden verwezenlijkt

De leveringen van goederen en diensten tussen de leden van een btw-eenheid vallen niet onder het toepassingsgebied van de btw.

Voorbeeld

Lid A verkoopt handelsgoederen aan lid B voor 1.000 euro (excl. btw).

- Boekhoudkundige verwerking bij lid A:.

400	Handelsdebiteuren			1.000	
	aan	700	Verkopen en dienstprestaties		1.000

- Boekhoudkundige verwerking bij lid B:

604	Handelsgoederen			1.000	
	aan	440	Leveranciers		1.000

De leveringen door derden van goederen en diensten aan een lid van de btw-eenheid, gebeuren, voor de toepassing van de btw, aan de btw-eenheid. In hoofde van het lid ontstaat op het moment van de btw-aangifte een vordering op de vertegenwoordiger van de btw-eenheid (qualitate qua). Totdat de aangifte wordt ingediend, dient deze vordering op een wachtrekening[13] geboekt te worden.

Voorbeeld

Lid A koopt handelsgoederen aan bij X voor 1000 euro (excl. 21% btw). Lid A dient de volgende boeking te verrichten.

604	Aankopen van handelsgoederen			1.000	
499	Wachtrekeningen			210	
	aan	440	Leveranciers		1.210

De levering van goederen en diensten gedaan door elk lid, worden geacht door de btw-eenheid te zijn verwezenlijkt. In hoofde van het lid ontstaat op het moment van de btw-aangifte een schuld ten aanzien van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid. Totdat de aangifte wordt ingediend, dient deze schuld op een wachtrekening geboekt te worden.

Voorbeeld

Lid B verkoopt handelsgoederen aan X voor 2000 (excl. 21% btw).

400	Handelsdebiteuren			2.420	
	aan	700	Verkopen en dienstprestaties		2.000
		499	Wachtrekeningen		420

Op het moment van het indienen van de btw-aangifte door de vertegenwoordiger van de btw-eenheid, ontstaat in hoofde van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid een definitieve vordering of schuld ten opzichte van de Staat. Op datzelfde moment ontstaat bij elk lid een vordering of schuld ten opzichte van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid.

Voorbeeld

Lid A beschikt, na saldering van de wachtrekeningen, over een vordering van 210 ten opzichte van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid, aangezien deze de btw dient terug te vorderen van de Staat.

411	Terug te vorderen btw[14]			210	
	aan	499	Wachtrekeningen		210

Lid B heeft, na saldering van de wachtrekeningen, een schuld van 210 ten aanzien van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid, aangezien deze de btw dient te storten aan de Staat.

499	Wachtrekeningen			420	
	aan	451	Te betalen btw[15]		420

Lid C, in de hoedanigheid van vertegenwoordiger van de btw-eenheid, heeft een schuld van 210 ten opzichte van de Staat.

41	Overige vorderingen: btw-eenheid[16]			420	
	aan	451	Te betalen btw		210
		48	Diverse schulden: btw-eenheid[17]		210

IV. Hoofdelijke aansprakelijkheid voor schulden van de btw-eenheid

De leden van de btw-eenheid zijn ten opzichte van de Staat hoofdelijk gehouden tot de voldoening van de btw, de intresten, de geldboeten en de kosten die opeisbaar zijn ingevolge de handelingen van de leden van de btw-eenheid[18].

Overeenkomstig artikel 25, § 3 K.B. W.Venn. dienen de verplichtingen die niet in de balans voorkomen en die het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden, in de toelichting te worden vermeld. Elk lid van de btw-eenheid dient bijgevolg, gelet op de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de schulden van de btw-eenheid, in zijn toelichting te vermelden dat hij lid is van een btw-eenheid.

Indien het bestuursorgaan van een lid van de btw-eenheid het risico reëel acht dat het lid zal aangesproken worden voor het totale bedrag van de btw-schuld van de btw-eenheid dient dit lid deze totale schuld in klasse 0 van het rekeningenstelsel te boeken en in de toelichting van de jaarrekening bij de Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen te vermelden.

Indien een lid van de btw-eenheid betrokken raakt in een geschil met de Staat, dienen de andere leden van de btw-eenheid dit in hun toelichting te vermelden indien hun bestuursorgaan van oordeel is dat er een reële kans bestaat zij zullen aangesproken wordenvoor de eventuele navordering die hieruit zou kunnen voortvloeien.

---

1 Artikel 1, § 1 Wbtw.

2 Artikel 53, § 1 Wbtw.

3 Artikel 54 Wbtw juncto artikel 14, § 1 KB btw nr. 1.

4 De uitvoeringsmodaliteiten met betrekking tot de btw-eenheid werden gepubliceerd in het KB btw nr. 55 van 9 maart 2007 (B.S. 15 maart 2007).

5 Artikel 4, § 2 Wbtw.

6 Artikel 7 KB btw nr. 55.

7 Artikel 1, § 3 KB btw nr. 55.

8 Aan elk lid wordt evenwel ook een sub-btw-identificatienummer toegekend (artikel 50, § 1, 4° Wbtw).

9 Verslag aan de Koning bij KB btw nr.55, nr.11, B.S. 15 maart 2007.

10 Ieder lid van de btw-eenheid dient immers een aan de omvang van zijn eigen activiteiten aangepaste boekhouding te voeren (artikel 14, § 1 KB btw nr. 1), aangezien de btw-eenheid enkel een consolidatie op btw-vlak inhoudt.

11 Artikel 51ter Wbtw bepaalt dat “de personen die bij toepassing van artikel 4, § 2, als één belastingplichtige worden aangemerkt, ten opzichte van de Staat hoofdelijk gehouden zijn tot de voldoening van de belasting, de intresten, de geldboeten en de kosten die opeisbaar zijn ingevolge de handelingen die betrekking hebben op de periode waarin deze personen als één belastingplichtige worden aangemerkt voor de toepassing van dit Wetboek”.

12 Verslag aan de Koning bij KB btw nr.55., nr.12, B.S. 15 maart 2007.

13 De onderneming kan een stelsel van wachtrekeningen uitbouwen dat het detail van de btw-regelgeving vertaalt.

14 Het gaat hier om terug te vorderen btw ten aanzien van de btw-eenheid, in hoofde van zijn vertegenwoordiger.

15 Het gaat hier om te betalen btw ten opzichte van de btw-eenheid, in hoofde van zijn vertegenwoordiger.

16 In het voorbeeld gaat het om een vordering ten aanzien van lid B.

17 In het voorbeeld gaat het om een schuld ten opzichte van lid A.

18 Artikel 51ter Wbtw.