



VDVACCOUNTANTS.BE
ACCOUNTANTS - BELASTINGCONSULENTEN

Tomt 4, 9520 Vlierzele / Voskenslaan 127, 9000 Gent
T 053 77 66 66 F 053 77 66 60 M 0486 17 47 57
www.vdvaccountants.be devloo@vdvaccountants.be
BTW BE 0471 998 832 KBC 734-0121220-76

Werken in onroerende staat

Inleiding

De algemene regel in de btw is dat de belastingplichtige die in België een goed heeft geleverd of een belastbare dienst gepresteerd heeft, als schuldenaar van de belasting aangemerkt wordt. In sommige gevallen wordt echter van deze algemene regel afgeweken. Dit is onder andere het geval bij werken in onroerende staat. Hier zal de belastingplichtige medecontractant de belasting op de handeling moeten voldoen. De verplichting tot verschuldigdheid van de btw wordt dus als het ware “verlegd” van de dienstverrichter naar de medecontractant en wordt de verleggingsregeling genoemd. Deze bijzondere fraudebestrijdende regeling voor aannemers die werken in onroerende staat verrichten, werd uitgewerkt via KB 1, artikel 20.

Vooreerst wordt het KB 1, artikel 20 uitgediept om aan de hand hiervan de begrippen werk in onroerende staat en verleggingsregeling nader toe te lichten.

Vervolgens wordt het “waarom” van deze afwijkende regeling uitgelegd en worden de positieve en negatieve gevolgen besproken.

Men mag er niet vanuit gaan dat bij elk werk in onroerende staat de verleggingsregeling wordt toegepast. Zowel de dienstverrichter als de medecontractant moet aan bepaalde voorwaarden voldoen om de verleggingsregeling te kunnen toepassen.

Wanneer men dan die verleggingsregeling toepast, hebben de dienstverrichter en de medecontractant bepaalde verplichtingen inzake boekhouding, facturering, btw-aangifte, e.d.

De verleggingsregeling is ingevoerd ter voorkoming van fraude. Logischerwijze volgen er sancties wanneer deze wordt omzeild.

Vervolgens wordt uitgelegd wat er moet gebeuren wanneer een contract zowel handelingen bevat die vallen onder de verleggingsregeling en handelingen die daar niet onder worden begrepen.

Wat zeker ook niet mag worden vergeten bij de bespreking van werken in onroerende staat, is dat de medecontractant onder bepaalde voorwaarden het 6% btw-tarief mag toepassen ipv het 21% btw-tarief.

Begrip werk in onroerende staat

KB 1, artikel 20 omschrijft de handelingen die worden begrepen onder “werk in onroerende staat” (KB 1, artikel 20, §2) waarop de “verleggingsregeling” (KB 1, artikel 20, §1; zie verder) van toepassing is.

KB 1, artikel 20, § 2, 1° lid: de eigenlijke werken in onroerende staat

De eigenlijke werken in onroerende staat worden behandeld in Artikel 19, § 2 van het WBTW.

In dit artikel worden de handelingen vermeld die gelijkgesteld worden met een dienst. §2 haalt aan dat dit het geval is voor een werk in onroerende staat.

Bovendien wordt het werk in onroerende staat hier duidelijk gedefinieerd:

1^e element: *Het bouwen, het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen, het onderhouden, het reinigen en het afbreken, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed, en*

2^e element: *de handeling die erin bestaat een roerend goed te leveren en het meteen op zodanige wijze aan te brengen aan een onroerend goed dat het onroerend uit zijn aard wordt.*

1^e element Artikel 19, § 2 van het WBTW

De werken m.b.t. de uit hun aard onroerende goederen.

Voorbeelden:

- Grond- en afbraakwerken
- Schilderwerken
- Lood- en zinkwerken
- ...

2^e element Artikel 19, § 2 van het WBTW

De handeling waarbij een roerend goed wordt geleverd en niet wordt ingelijfd in het onroerend goed, maar zo aangebracht wordt, dat het onroerend van aard wordt.

Voorbeelden:

- Het aanbrengen, door inlijving, in een zwembad van filters om het water te zuiveren;
- Het verharden en onderhouden van wegen door middel van steengruis en teer;
- De inlijving in de grond, hetzij op palen, hetzij anders, van reclameborden;

KB 1, artikel 20, § 2, 2^o lid: de **oneigenlijke** werken in onroerende staat

Worden eveneens bedoeld, in de mate dat zij geen werk in onroerende staat zijn:

iedere handeling die tot voorwerp heeft zowel de levering als de aanhechting aan een gebouw van:

- a) centrale verwarming en airconditioning
- b) sanitaire installatie
- c) elektrische installatie
- d) elektrische belinstallatie, brandalarmtoestellen, alarmtoestellen tegen diefstal en telefoon
- e) kasten, gootstenen, zuigkappen, ventilators en luchtverversers waarmee een keuken of badkamer is uitgerust
- f) luiken, rolluiken en rolgordijnen die aan de buitenkant van het gebouw worden geplaatst;
- g) wandbekleding of vloerbedekking

ieder werk dat bestaat in het aanhechten, het plaatsen, het herstellen, het onderhouden en het reinigen van goederen bedoeld in de punten a) tem g) hierboven

wordt ook bedoeld: de terbeschikkingstelling van personeel met het oog op het verrichten van een werk in onroerende staat of een handeling bedoeld hierboven.

Zijn geen werken in onroerende staat, zoals bedoeld in het KB 1, artikel 20:

I.v.m. elektriciteitswerken: de plaatsing van verlichtingsarmaturen en van lampen;

I.v.m. keukeninstallaties: de plaatsing van elektrische toestellen (ingebouwde koelkast, elektrisch vuur, oven, vaatwasser,...) andere dan de zuigkap (wel werk in onroerende staat)

De intellectuele werkzaamheden (studiewerk, toezicht,...) die betrekking hebben op de werken in onroerende staat.

De overdracht onder bezwarende titel van gebouwen met toepassing van het BTW-regime. Een afzonderlijk aannemingscontract waarin de aannemer zich verbindt tot de voltooiing van het gebouw daarentegen wel.

De loutere levering van goederen, zonder dat er enig "werk" mee gemoeid is.

De levering van een roerend goed (dat niet wordt ingelijfd in een gebouw of in een ander uit zijn aard onroerend goed maar dat op eenvoudige wijze wordt vastgemaakt aan een gebouw (en de onderhouds- en herstellingswerken aan op dergelijke wijze geplaatste goederen). Een dergelijke levering kan alleen als werk in onroerende staat worden aangemerkt wanneer ze uitdrukkelijk aangeduid is in § 2 van het artikel 20 van het K.B. nr. 1.

Met name machines, toestellen en apparatuur, in het bijzonder voor industriële installaties, of voorwerpen voor dagelijks gebruik voor normale uitrusting of voor versiering, blijven in beginsel roerend of worden ten hoogste onroerend door bestemming.

Voorbeelden:

- Levering van een koeltoonbank met vasthechting aan de vloer door middel van lijm of cement of door in metseling van aan de toonbank bevestigde steunpunten;
- Levering met plaatsing van gewone radio- of televisieantennes;

- ...

Wanneer daarentegen bovenbedoeld werk van geringe omvang wordt verricht door een derde of wanneer aan het gebouw waarin de machines, toestellen, apparatuur of voorwerpen dienen te worden geplaatst, en ter voorbereiding van die plaatsing, een meer omvangrijk werk in onroerende staat wordt verricht, door een derde of zelfs door de verkoper, zoals omvormings- of aanpassingswerk (verstevigen van vloeren en / of muren, slopen of hermetiseren van muren, plaatsen van leidingen voor water, gas of elektriciteit, enz.) wordt dit wel beschouwd als een werk in onroerende staat.

Verleggingsregeling

Volgens Artikel 51, § 4 van het WBTW kan de Koning afwijken van Artikel 51, § 1, 1° (belasting verschuldigd door de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht) en bijgevolg de medecontractant van de leverancier van goederen of van de dienstverrichter tot voldoening van de BTW verplichten in de mate dat Hij zulks noodzakelijk acht om die voldoening te vrijwaren.

Dit is ook het geval bij werken in onroerende staat (Artikel 19, § 2 van het WBTW: WIOS gelijkgesteld met een dienst) en ermee gelijkgestelde handelingen (Artikel 20, § 2, tweede lid, van het K.B. nr. 1). Zo niet, blijft de gewone regeling van toepassing.

Deze regeling vereist dat de goederen en diensten, die ingevolge de handelingen omschreven in § 2 van het artikel 20 van het K.B. nr. 1 worden geleverd, door de medecontractant van de leverancier van goederen of van de dienstverrichter geheel of gedeeltelijk worden gebruikt in de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid.

Uitsluitend gebouw voor beroepsdoeleinden Uitsluitend aan het beroepsgedeelte van een woning Uitsluitend voor het beroep van de klant	Verlegging
Werk voor gemengd gebruik (deels voor beroep, deels voor privé van de klant)	Verlegging op de gehele overeenkomst
Uitsluitend gebouw voor privé-doeleinden Uitsluitend aan het privé-gedeelte van een woning Uitsluitend voor privé-gebruik	Geen verlegging → gewone regeling

Voorbeeld

Indien een bakker een woonhuis laat oprichten dat hij tegelijkertijd bestemt voor de uitoefening van zijn werkzaamheid als BTW-plichtige en zijn privé-gebruik, moet de aannemer van de bouwwerken geen enkele BTW aan zijn medecontractant in rekening brengen. De bakker is gehouden de totale verschuldigde BTW te voldoen.

De oplossing zou anders zijn indien de woning enkel bestemd is voor privé-gebruik: in dit geval moet de aannemer conform de normale regeling de BTW in rekening brengen op een factuur die hij voor het vaststellen van de geleverde diensten gehouden is uit te reiken.

Bedoeling van de wetgever van de verleggingsregeling

Alhoewel aannemers geregistreerd zijn als belastingplichtige en zij voor alle uitgevoerde werken facturen moeten uitreiken (ook in relatie tot particulieren) is er voor aannemers die in België werken in onroerende staat verrichten, via art. 20 van het KB nr. 1 een bijzondere fraudebestrijdende regeling uitgewerkt.

+++ strijd tegen de koppelbazen

De regeling van de verlegging van de heffing heeft tot doel de onrechtmatige aftrek van de BTW te vermijden die mogelijk wordt gemaakt door fictieve facturen of facturen waarvan de bedragen ten onrechte worden opgedreven.

Het recht op aftrek wordt door deze regeling afhankelijk gemaakt van de voldoening van de belasting door de verkrijger van de goederen of de afnemer van de diensten. Het voordeel dat wordt bekomen door een fictieve factuur in te brengen in de boekhouding verdwijnt dus doordat het bedrag dat zou worden afgetrokken aan btw tegelijk ook verschuldigd is.

De controle van de effectieve betaling kan louter gebeuren op het verifiëren van de boekhouding van de medecontractant zonder dat die van de leverancier / dienstverrichter moet nagekeken worden.

Gevolgen verleggingsregeling

Door deze afwijkende maatregel wordt er afbreuk gedaan aan het mechanisme dat kenmerkend is voor het BTW-stelsel, nl. de aftrek "belasting van belasting". De leverancier / dienstverrichter die hoofdzakelijk factureert met toepassing van deze regeling heeft geen of slechts een minieme btw-schuld, zodat hij de btw die hij zelf heeft betaald, niet in aftrek kan brengen. Dit heeft een belastingoverschot tot gevolg dat slechts driemaandelijks kan worden terugbetaald. Dit hindert de cash-flow van de leverancier / dienstverrichter.

De last die het gevolg kan zijn van deze belastingkredieten wordt evenwel gecompenseerd door het wegvallen van de voorfinanciering van de btw. Immers, doordat deze leveranciers / dienstverrichters meestal een vak 72 (=belastingkrediet) in hun btw-aangifte zullen hebben, moeten zij ook geen maandelijkse btw-voorschotten betalen. Bovendien kunnen er bij werken in onroerende staat vaak zeer grote termijnen verstrijken tussen het ogenblik waarop de verschuldigde btw moet worden gestort aan de Schatkist door de leverancier / dienstverrichter en het ogenblik waarop de klant de prijs van de handeling betaalt. Dit probleem valt door de regeling van de verlegging dus ook weg.

Toepassingsvoorwaarden voor het stelsel van de verlegging van de heffing bij werken in onroerende staat

Volgende voorwaarden moeten gelijktijdig vervuld zijn:

1. de leverancier / dienstverrichter is in België gevestigd

Dit is een opvallende wijziging sinds 1 januari 2002. Voordien kon de niet in België gevestigde belastingplichtige dienstverrichter wel de regeling van de verlegging van de heffing bedoeld in artikel 20 van het K.B. nr. 1. Nu kan gebruik worden gemaakt van artikel 51, § 2, 5° van het WBTW.

Het artikel 20 van het K.B. nr. 1 is zelfs niet van toepassing wanneer de niet in België gevestigde belastingplichtige in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.

De voorwaarde inzake indiening van btw-aangiften door de leverancier / dienstverrichter is in artikel 20 van het K.B. nr. 1 nergens expliciet vermeld. Nochtans wordt er in alle mogelijke publicaties en administratieve standpunten van uit gegaan.

Of een aannemer al dan niet geregistreerd is als aannemer heeft geen invloed op de verleggingsregeling.

2. De medecontractant van de BTW-plichtige moet de BTW die over die handeling verschuldigd is, voldoen, wanneer hij zelf een BTW-plichtige is gehouden tot het indienen van een periodieke BTW-aangifte; de medecontractant is ofwel

- een in België gevestigde BTW-plichtige die maand- of kwartaalaangiften indient ofwel
- een niet in België gevestigde BTW-plichtige die in België een aansprakelijk vertegenwoordiger heeft laten erkennen.

Worden dus niet bedoeld:

- De belastingplichtigen zonder recht op aftrek
- De vrijgestelde kleine ondernemingen
- De niet-belastingplichtige rechtspersonen
- De landbouwondernemers onderworpen aan de bijzondere landbouwregeling
- De buitenlandse BTW-plichtigen die in België voor de BTW geïdentificeerd zijn via een directe registratie
- De BTW-plichtigen die door een administratieve beslissing vrijgesteld zijn maand- of kwartaalaangiften in te dienen.

3. De handeling is bedoeld in artikel 20, § 2 van het K.B. nr. 1. (zie hiervoor)

Verplichtingen / voorwaarden leverancier / dienstverrichter

i.v.m. de facturering: op de factuur die hij aan zijn medecontractant uitreikt, vermeldt hij noch het BTW-tarief, noch het bedrag van de verschuldigde BTW maar brengt er de vermelding op aan "Belasting te voldoen door de medecontractant, artikel 20 van het Koninklijk Besluit nr. 1"

i.v.m. de btw-aangifte: de maatstaf van heffing van de verrichting, neemt hij op onder rooster 45 van de btw-aangifte. Creditnota's worden opgenomen onder rooster 49.

i.v.m. de betaling van de belasting: hij mag in geen geval de belasting aanrekenen en / of voldoen op deze handelingen. Voor elke inbreuk hierop kunnen hem sancties worden opgelegd. Bovendien geldt dat ten onrechte aangerekende btw niet aftrekbaar is voor de medecontractant.

i.v.m. de boekhouding: de handelingen moeten worden opgenomen in zijn boekhouding, maar het bedrag van de verschuldigde belasting mag er uiteraard niet in voorkomen.

i.v.m. de btw-listing: de medecontractanten moeten hierin worden opgenomen, maar niet het bedrag van de belasting in de kolom die daartoe is bestemd.

Verplichtingen / voorwaarden medecontractant

i.v.m. de btw-aangifte:

- de verschuldigde btw moet vermeld worden in rooster 56 van de btw-aangifte
 - de aftrekbare btw moet worden opgenomen onder rooster 59 van de btw-aangifte.
- Dit in de mate dat de ontvangen goederen of diensten worden gebruikt om

handelingen te verrichten bedoeld in artikel 45, § 1 WBTW. In geen geval mag de belasting die ten onrechte in rekening wordt gebracht door de leverancier / dienstverrichter in aftrek worden gebracht.

- de maatstaf van heffing (hierin het bedrag van de handeling m.b.t. het privé-gebruik begrepen) moet vermeld worden in rooster 87.

Bovendien moet de maatstaf van heffing (hier enkel het deel dat betrekking heeft op de economische activiteit) vermeld worden in rooster 81, 82 of 83 naargelang het respectievelijk handelsgoederen, diensten en diverse goederen of investeringen betreffen.

De maatstaf van heffing van de ontvangen creditnota's moet vermeld worden onder rooster 85, de terug te vorderen, voorheen verschuldigde btw, hierop onder rooster 62 en de eventuele terug te storten, voorheen afgetrokken btw dient opgenomen worden onder rooster 61.

De medecontractant is verplicht de verschuldigde BTW te verleggen naar vak 56 van zijn periodieke BTW-aangifte als volgt:

Facturatie werk in onroerende staat aan woningen ouder dan 5 jaar		Vak 56
Uitsluitend gebouw voor beroepsdoeleinden Uitsluitend aan het beroepsgedeelte van een woning Uitsluitend voor het beroep van de klant		21%
Werk voor gemengd gebruik (deels voor beroep, deels voor privé van de klant)	de privé-aanwending is overwegend	6% op het geheel der werken
	de privé-aanwending is bijkomstig	6% op het privé-gedeelte 21% op het beroepsgedeelte

Voorwaarden om van het verlaagd BTW-tarief van 6% bij WIOS mbt privé-woningen te kunnen genieten:

1. De handelingen moeten de omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud, met uitsluiting van de reiniging, geheel of ten dele van een woning tot voorwerp hebben;

2. De handelingen moeten betrekking hebben op een woning die, na de uitvoering ervan, hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk, als privé-woning wordt gebruikt;

3. De handelingen moeten worden verricht aan een woning waarvan de eerste ingebruikneming ten minste vijftien jaar voorafgaat aan het eerste tijdstip van verschuldigdheid van de BTW dat zich voordoet overeenkomstig artikel 22 van het WBTW. Deze regeling wijkt tijdelijk af, eerst vanaf 1 januari 2000 tot en met 31 december 2005, daarna nogmaals verlengd tot 2010, in de mate dat het verlaagd tarief kan toegepast worden bij werken in onroerende staat aan privé-woningen ouder dan 5 jaar.

4. De handelingen moeten worden verstrekt en gefactureerd door een geregistreerd aannemer. Opgelet: dit in tegenstelling tot de verleggingsregeling. Om de verleggingsregeling toe te passen is het geen vereiste geregistreerd aannemer te zijn.

5. De door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, moeten, op basis van een duidelijk en nauwkeurig attest van de afnemer, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd BTW-tarief rechtvaardigen; behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van onderhavige bepaling, ontlast het attest van de afnemer de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het BTW-tarief.

Ten onrechte vermelding van een BTW-bedrag - aftrek – sancties

Wanneer een BTW-plichtige een werk in onroerende staat verricht en ten onrechte BTW op de factuur vermeld (in plaats van toepassing van de regeling medecontractant), dient de factuur te worden verbeterd en moet een verbeterend stuk uitgereikt worden waarbij de klant gecrediteerd wordt voor het aan hem ten onrechte aangerekende bedrag. Bij wijze van toegeving zal de Administratie geen kritiek uitoefenen wanneer de leverancier, ter vereenvoudiging van zijn boekhoudorganisatie de verbetering van zijn oorspronkelijke factuur niet verricht via één verbeterend stuk maar door middel van twee stukken, enerzijds een stuk ter volledige annulering van de oorspronkelijke factuur (creditnota) en anderzijds een nieuwe correcte factuur. Hierbij stelt de Administratie de volgende voorwaarden:

- Het annulerend stuk en de nieuwe correcte factuur moeten gelijktijdig worden uitgereikt aan de medecontractant
- De nieuwe factuur moet zowel verwijzen naar het annulerend stuk als naar de oorspronkelijke factuur.

In geen geval mag de medecontractant de BTW in aftrek brengen die de leverancier verkeerdelijk in rekening heeft gebracht op een factuur die hij heeft uitgereikt ingevolge het verrichten van één der handelingen bedoeld in Artikel 20 van het KB nr. 1. Daarentegen moet hij het bedrag van deze BTW wel opnemen in vak 56 van zijn periodieke BTW-aangifte. Pas wanneer de medecontractant in het bezit is van het verbeterend stuk, kan het recht op aftrek uitgeoefend worden.

Anderzijds stelt de leverancier die, voor een handeling niet beoogd in 20 van het KB nr. 1 een factuur met medecontractant uitreikt, zich bloot aan navordering van de niet toegepaste BTW, onverminderd de interesten en boeten.

De medecontractant die noch vak 56 noch vak 59 invult, kan een administratieve boete oplopen. Is bovendien de BTW niet volledig aftrekbaar, dan wordt bovendien het niet-aftrekbare gedeelte nagevorderd, onverminderd de boeten en interesten.

Rechtspraak: Rb. Kh. Brugge, 10 april 2000

Een BTW-plichtige aannemer maakt voor de door hem uitgevoerde werken ten onrechte gebruik van de regeling van de verlegging van de heffing voor werk in onroerende staat, aangezien de medecontractant niet beschikte over een BTW-identificatienummer en bijgevolg ook geen periodieke BTW-aangiften indient. Tijdens een BTW-controle wordt de over de uitgevoerde werken verschuldigde BTW nagevorderd, verhoogd met boetes en interesten. De rechtbank oordeelt dat de

aannemer de boetes en interesten niet kan verhalen op de klant, aangezien de BTW-plichtige die factureert, verplicht is de BTW-gegevens van de medecontractant te controleren. De aannemer heeft dit niet gedaan en beging die fout systematisch. Enkel de leverancier is verantwoordelijk voor zijn facturering aan zijn klant.

Contract dat verschillende handelingen tot voorwerp heeft

De Administratie aanvaardt, bij wijze van vereenvoudiging, dat, wanneer een contract verschillende handelingen tot voorwerp heeft, waarvan sommige vallen onder de toepassing van Artikel 20 van het KB nr. 1 en andere niet, de regeling van de verlegging van de heffing wordt toegepast voor het geheel zodat de factuur niet moet worden uitgesplitst.

Deze tolerantie kan enkel worden toegepast voor zover het hoofdvoorwerp van het contract een door de regeling van de verlegging van de heffing beoogde handeling uitmaakt en de elementen van bedoeld contract die niet in het toepassingsgebied van deze regeling vallen slechts bijkomstig zijn.

Indien het hoofdvoorwerp van het contract een handeling betreft die niet bedoeld is door de regeling van de verlegging van de heffing en de belastingplichtige bijkomstig handelingen moet verrichten waarvoor Artikel 20 van het KB nr. 1 wel van toepassing is, moet de factuur worden uitgesplitst en is het uitgesloten dat de verlegging van de heffing wordt toegepast voor de hoofdhandeling.

Daarentegen blijft in de regel deze verlegging van de heffing van toepassing voor de bijkomende handelingen bedoeld in bovengenoemd Artikel 20.

De Administratie zal in een dergelijk geval evenwel geen kritiek uitoefenen wanneer de belastingplichtige op de factuur eveneens de BTW aanrekent voor de bijkomende handelingen beoogd door de regeling van de verlegging van de heffing. In het geval de belastingplichtige gebruik maakt van deze tolerantie zal hij op de factuur een verwijzing moeten aanbrengen naar de beslissing van 12 juni 1995.