

Accountancy & fiscaliteit

Btw en overheid

Tim Van Sant, btw-adviseur van minister van Financiën Johan Van Overtveldt

Een aantal weken geleden heeft de Administratie een nieuwe circulaire gepubliceerd over het btw-statuut van publiekrechtelijke lichamen, zoals uiteengezet in art. 6 van het Btw-wetboek (Circulaire AAFisc nr. 42/2015 van 10 december 2015). Belangrijkste wijziging is dat publiekrechtelijke lichamen voortaan effectief btw-plichtig worden voor handelingen waarvoor een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Eén en ander wordt verduidelijkt aan de hand van een aantal FAQ waarbij voor welbepaalde en in de praktijk vaak voorkomende handelingen wordt nagegaan of het publiekrechtelijke lichaam al dan niet de hoedanigheid verkrijgt van btw-plichtige (Beslissing nr. ET 128.015 van 12 februari 2016).

Voorts wordt in deze bijdrage dieper ingegaan op de nieuwe opeisbaarheidsregels voor aan de overheid gefactureerde prestaties, de zgn. b2g-transacties.

Tot slot worden de nieuwe btw-spelregels besproken die van toepassing zijn op autonome gemeentebedrijven (Beslissing nr. ET 129.288 van 19 januari 2016).

1. Btw-statuut van publiekrechtelijke lichamen

1.1 Toepassingsgebied *ratione personae*

Onder publiekrechtelijke lichamen wordt verstaan de federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten, de lokale overheden (provincies, steden en gemeenten) en de openbare instellingen (art. 6, eerste lid W. Btw).

Van een openbare instelling is sprake als aan alle volgende voorwaarden voldaan is (Circ. AAFisc nr. 42/2015, nr. 4):

- de instelling moet een van de overheidsinstelling – die haar heeft opgericht – onderscheiden

rechtspersoonlijkheid bezitten;

- de instelling moet zijn opgericht door een wet, een besluit, een decreet of een verordening (oprichting bij wijze van stichting en dus niet bij wijze van vereniging);
- de instelling moet zijn opgericht met als doel bepaalde collectieve behoeften van algemeen belang te bevredigen;
- de instelling moet een autonomie genieten in de uitoefening van haar activiteiten en dit meer bepaald voor de organisatie en het beheer ervan;
- de instelling moet in meer of mindere mate onderworpen blijven aan diverse controles waaronder

deze week:

Btw en overheid	1
Werk in onroerende staat verricht door zaakvoerder aan woning van vennootschap waarvan hij zaakvoerder is	7

het toezicht van de overheid.

Bij wijze van voorbeeld kunnen als openbare instellingen die bij wijze van stichting zijn opgericht worden aangehaald: het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten (I.A.B.), het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten (B.I.B.F.), de orden der geneesheren, advocaten of architecten, het Agentschap voor Buitenlandse Handel, het Federaal Agentschap voor de veiligheid van de voedselketen, de Universiteit Gent, openbare ziekenhuizen enz.

Vallen daarentegen niet onder het toepassingsgebied van art. 6 van het Btw-wetboek: intercommunale verenigingen (zie aanschrijvingen nrs. 148/71 van 5 oktober 1971 en 6/75 van 27 februari 1975), intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (onder voorbehoud voor deze twee structuren van de specifieke regels in geval van volledige afstand door de gemeente van het beheer voor één of meerdere duidelijk omschreven bevoegdheden), autonome gemeentebedrijven (zie 4), de Katholieke Universiteit Leuven, private ziekenhuizen, enz.

1.2 Principe: niet btw-plichtig

Overeenkomstig art. 6, eerste lid van het Btw-wetboek worden de hierboven opgesomde publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtige aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij daarvoor rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

De Administratie neemt hierbij als uitgangspunt dat deze publiekrechtelijke lichamen in België steeds handelen als overheid in de zin van art. 6, eerste lid van het Btw-wetboek (Circ. AAFisc nr. 42/2015, nr. 11).

Derhalve hebben zij in principe niet de hoedanigheid van btw-plichtige.

In twee van elkaar te onderscheiden gevallen worden zij toch btw-plichtig, nl. in het geval er zich een concurrentieverstoring van enige betekenis voordoet (zie 1.3) en voor specifieke werkzaamheden die niet van onbeduidende omvang zijn (zie 1.4).

1.3 Btw-plicht in geval van concurrentieverstoring van enige betekenis

Voor die handelingen waarvoor een behandeling als niet-belastingplichtige tot reële of potentiële concurrentieverstoring van enige betekenis zou leiden ten aanzien van andere private economische operatoren die gelijkaardige handelingen verrichten, wordt het publiekrechtelijk lichaam toch aangemerkt als btw-plichtig (art. 6, tweede lid W. Btw).

De vraag of een bepaalde werkzaamheid die wordt verricht door een publiekrechtelijk lichaam aanleiding geeft tot 'concurrentieverstoring van enige betekenis' is een feitenkwestie die geval per geval moet worden onderzocht.

In de volgende twee gevallen gaat de Administratie ervan uit dat er sowieso sprake is van een concurrentieverstoring:

- het publiekrechtelijk lichaam verricht handelingen die worden bedoeld in art. 44 van het Btw-wetboek (Circ. AAFisc nr. 42/2015, nr. 26);
- het publiekrechtelijk lichaam verricht handelingen die vermeld zijn in het opgeheven KB nr. 26 en die niet zijn opgenomen in de limitatieve lijst van specifieke werkzaamheden die niet van onbeduidende omvang zijn, zoals bv. de verkoop van land- en tuinbouwproducten, de verkoop van bomen en hout van een bosbedrijf, het verlenen van rechten op een cafetaria, enz. (Circ. AAFisc nr. 42/2015, nr. 21).

De Administratie neemt aan dat er ten aanzien van een bepaalde werkzaamheid geen concurrentieverstoring van enige betekenis is indien de jaarlijkse omzet van die economische activiteit het bedrag van 25.000 euro niet overschrijdt. Deze drempel moet dus per door dat publiekrechtelijk lichaam verrichte werkzaamheid worden beoordeeld zodat slechts de op die werkzaamheid betrekking hebbende omzet in acht wordt genomen.

Het publiekrechtelijk lichaam dat in de loop van het kalenderjaar met betrekking tot een bepaalde werkzaamheid de drempel van 25.000 euro overschrijdt moet onverwijld contact opnemen met het bevoegde btw-controlekantoor. Dat zal op basis van de feitelijke elementen beslissen of er sprake is van concurrentieverstoring van enige betekenis. Bij twijfel zal het btw-controlekantoor het advies inwinnen van de centrale btw-diensten (Circ. AAFisc nr. 42/2015, nr. 17).

1.4 Btw-plicht voor specifieke werkzaamheden die niet van onbeduidende omvang zijn

Ongeacht of er sprake is van concurrentieverstoring, wordt een openbaar lichaam voor een limitatief aantal handelingen in principe sowieso aangemerkt als btw-plichtig.

Dat is bv. het geval voor telecommunicatiediensten, goederen- en personenvervoer, de exploitatie van een parking, werkzaamheden inzake reclame, leveringen van goederen en diensten verricht door bedrijfskantines, enz. (art. 6, derde lid W. Btw).

Vereist is dan wel dat die handelingen niet van onbeduidende omvang zijn. De Administratie aanvaardt dat een bepaalde werkzaamheid van onbeduidende omvang is indien de jaarlijkse omzet van die werkzaamheid het bedrag van 25.000 euro niet overschrijdt (Circ. AAFisc nr. 42/2015, nr. 20).

1.5 Concrete gevallen uit de praktijk

1. Is een gemeente belastingplichtig voor de verhuur van materiaal?

Ja, dit geeft immers aanleiding tot concurrentieverstoring.

Als de jaarlijkse omzet van die activiteit evenwel het bedrag van 25.000 euro niet overschrijdt, neemt de Administratie aan dat er geen sprake is van concurrentieverstoring van enige betekenis. Dat heeft dan tot gevolg dat de gemeente niet btw-plichtig wordt voor de verhuur van materiaal.

Dezelfde redenering geldt overigens voor de verkoop van pluimvee of plantgoed, het verrichten van bepaalde werken in onroerende staat voor de inwoners van de gemeente (zoals bv. de herstelling van een private oprit of het aansluiten van een gebouw op het openbaar rioleringsnetwerk), de verkoop van toeristische brochures, de levering van dranken aan de gebruikers van de gemeentelijke vergader-, feest- en sportzalen, enz.

Wordt het materiaal gratis ter beschikking gesteld, dan gaat het uiteraard om een handeling die buiten de werkingssfeer van de btw blijft (Circ. AAFisc nr. 42/2015, nr. 27).

2. Is een gemeente of een OCMW belastingplichtig voor de terbeschikkingstelling van personeel aan een ander publiekrechtelijk lichaam?

Neen. De Administratie aanvaardt, bij wijze van proef, dat dit geen aanleiding geeft tot concurrentieverstoring.

3. Is een gemeente belastingplichtig wanneer zij advertentieruimte aanbiedt op straatnaamborden?

Ja. Werkzaamheden inzake reclame is een specifieke activiteit waarvoor een publiekrechtelijk lichaam sowieso btw-plichtig wordt, ongeacht of er sprake is van concurrentieverstoring (art. 6, derde lid, 9° W. Btw).

Als de jaarlijkse omzet van die activiteit het bedrag van 25.000 euro niet overschrijdt, neemt de Administratie aan dat de activiteit van onbeduidende omvang is. Dat heeft dan tot gevolg dat de gemeente niet btw-plichtig wordt voor deze reclame-activiteit.

Dezelfde redenering geldt bv. voor de exploitatie (en het verlenen van rechten op de exploitatie) van een niet op de

openbare weg gelegen parkeergelegenheid (art. 6, derde lid, 8° W. Btw).

4. Is een gemeente belastingplichtig voor de organisatie van culturele voorstellingen?

De organisatie van culturele voorstellingen door een gemeente is in principe een dienst bedoeld in art. 44, § 2, 9° van het Btw-wetboek.

Voor handelingen die worden bedoeld in art. 44 van het Btw-wetboek is er sowieso sprake van concurrentieverstoring.

Als de jaarlijkse omzet van die activiteit evenwel het bedrag van 25.000 euro niet overschrijdt, neemt de Administratie aan dat er geen sprake is van concurrentieverstoring van enige betekenis. Dat heeft dan tot gevolg dat de gemeente niet btw-plichtig wordt voor de organisatie van culturele voorstellingen.

Wordt die drempel wel overschreden, wordt de gemeente daarvoor wel btw-plichtig, weliswaar in principe vrijgesteld op grond van art. 44, § 2, 9° van het Btw-wetboek.

5. Is een gemeente belastingplichtig voor de terbeschikkingstelling van staanplaatsen op het openbaar domein?

Neen. Aangezien enkel de publieke overheid rechten kan verlenen op haar openbaar domein is de terbeschikkingstelling van staanplaatsen op het openbaar domein in beginsel niet concurrentieverstorend. Deze handeling is evenmin bedoeld in artikel 6, derde lid, van het Btw-Wetboek. Dezelfde redenering geldt voor het aanbieden van parkeerplaatsen op de openbare weg tegen betaling van een retributie (straatparkeren).

Het is hierbij van geen belang of deze gemeente dat staangeld of die retributie zelf int dan wel een beroep doet op een derde die door de gemeente tijdelijk wordt belast met de inning van die gelden. In voorkomend geval verricht deze derde voor de gemeente een dienst als bedoeld in artikel 18, § 1, eerste lid van het Btw-wetboek. Deze dienst is onderworpen aan het normale btw-tarief van 21 %, berekend op de bedragen die de gemeente afstaat aan deze derde.

6. Is een gemeente belastingplichtig voor het verlenen van rechten op de exploitatie van een cafetaria?

Ja. Aangezien het een handeling betreft die vermeld is in het opgeheven KB nr. 26 en die niet is weerhouden in de limitatieve lijst van specifieke werkzaamheden die niet van onbeduidende omvang zijn, geeft dit aanleiding tot concurrentieverstoring.

Als de jaarlijkse omzet van die activiteit evenwel het bedrag van 25.000 euro niet overschrijdt, neemt de Administratie aan dat er geen sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis. Dat heeft dan tot gevolg dat de gemeente niet btw-plichtig wordt voor het verlenen van rechten op de exploitatie van een cafeteria.

Er moet hierbij wel worden opgemerkt dat geval per geval moet worden nagegaan of de vrijstelling inzake onroerende verhuur (art. 44, § 3, 2° W. Btw) niet kan worden toegepast.

7. Is er btw verschuldigd wanneer het gemeentepersoneel de gevel van het gemeentehuis reinigt?

Het reinigen van een gevel is een werk in onroerende staat. Op grond van artikel 19, § 2, 1°, van het Btw-wetboek is er in principe btw verschuldigd wanneer een belastingplichtige met zijn personeel een werk in onroerende staat verricht voor de doeleinden van zijn economische activiteit.

Bij wijze van vereenvoudiging aanvaardt de Administratie evenwel dat de btw niet verschuldigd is voor herstellings-, onderhouds- of reinigingswerken, uitgevoerd door het personeel van een publiekrechtelijk lichaam ten behoeve van dat lichaam zelf (Circ AAFisc nr. 42/2015, nr. 34).

Merk hierbij op dat artikel 19, § 2, 1°, van het Btw-Wetboek slechts de handelingen verricht door belastingplichtigen beoogt en aldus in geen geval van toepassing is ten aanzien van werk in onroerende staat, van welke aard ook (oprichting, grondige verbouwing, herstelling, onderhoud, reiniging ...) verricht door een niet-belastingplichtig publiekrechtelijk lichaam met behulp van eigen personeelsleden. In dat geval is er dus geen btw verschuldigd.

8. Is een gemeente belastingplichtig voor het verhuren van een zaal?

De verhuur van een ongemeubelde zaal is in principe een dienst bedoeld in artikel 44, § 3, 2° van het Btw-wetboek.

Voor handelingen die worden bedoeld in art. 44 van het Btw-wetboek is er sowieso sprake van concurrentievervalsing.

Als de jaarlijkse omzet van die activiteit evenwel het bedrag van 25.000 euro niet overschrijdt, neemt de Administratie aan dat er geen sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis. Dat heeft dan tot gevolg dat de gemeente niet btw-plichtig wordt voor de verhuur van de zaal.

Wordt die drempel wel overschreden, wordt de gemeente daarvoor wel btw-plichtig, weliswaar in principe vrijgesteld op grond van art. 44, § 3, 2° van het Btw-wetboek.

De Administratie aanvaardt dat de vrijstelling ook geldt voor de verhuur van een zaal die is uitgerust met bv. tafels en stoelen en waarbij de terbeschikkingstelling van deze tafels en stoelen als een bijzaak bij voornoemde vrijgestelde onroerende verhuur kan worden beschouwd.

9. Is een hulpverleningszone belastingplichtig voor het verwijderen van wespennesten?

Ja, dit geeft immers aanleiding tot concurrentievervalsing.

Als de jaarlijkse omzet van die activiteit evenwel het bedrag van 25.000 euro niet overschrijdt, neemt de Administratie aan dat er geen sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis. Dat heeft dan tot gevolg dat de hulpverleningszone niet btw-plichtig wordt voor het verwijderen van wespennesten.

Dezelfde redenering geldt voor andere handelingen die door een hulpverleningszone onder bezwarende titel worden verricht, zoals bv. interventies naar aanleiding van een falend technisch alarm, het uitreiken van een brandveiligheidsattest enz. (Beslissing nr. ET 128.051 van 14 december 2015).

1.6 Inwerkingtreding

Momenteel is er nog een overgangsregeling van toepassing die erin bestaat dat publiekrechtelijke lichamen enkel voor de handelingen die met zekerheid de hoedanigheid van btw-plichtige tot gevolg hebben, moeten worden aangemerkt als een btw-plichtige.

Deze overgangsregeling eindigt evenwel op 30 juni 2016.

Vanaf 1 juli 2016 zullen dus veel meer openbare besturen voor welbepaalde handelingen btw-plichtig worden (Circ. AAFisc nr. 42/2015, nr. 92).

2. Werk in onroerende staat voor overheidslichamen: factureren met verlegging of met btw?

2.1 Algemene regel

Er moet worden gefactureerd met verlegging van btw als navolgende voorwaarden vervuld zijn (KB nr. 1, art. 20):

1° het gaat om een werk in onroerende staat of om een ermee gelijkgestelde handeling EN

2° de klant is zelf btw-plichtig en indiener van periodieke btw-aangiften.

In dat geval factureert de dienstverrichter zonder btw, maar vermeldt hij "btw verlegd" op de factuur (KB nr. 1, art. 5, § 1, 9^obis).

2.2 Overheidslichaam heeft geen btw-identificatienummer

Heeft het publiekrechtelijk lichaam waarvoor de werken worden uitgevoerd geen btw-identificatienummer, dan moet de aannemer een factuur uitreiken met btw.

In principe is het toepasselijke btw-tarief 21 %, maar soms is het verlaagde tarief van 6 % (bv. bij werken in onroerende staat aan schoolgebouwen – KB van 14 december 2015, B.S., 15 december 2015 en Beslissing nr. ET 129.073 van 27 januari 2016) of van 12 % (bv. bij sociale huisvesting – KB nr. 20, Bijlage, Tabel B, X) van toepassing.

2.3 Overheidslichaam heeft btw-identificatienummer en dient periodieke btw-aangiften in

Dient het openbaar bestuur effectief periodieke btw-aangiften in, dan moet de aannemer factureren met verlegging van btw en moet het publiekrechtelijk lichaam de verschuldigde btw voldoen.

De verlegging van heffing is van toepassing, zelfs wanneer de werken door het openbaar bestuur uitsluitend worden aangewend in het kader van handelingen die buiten de toepassingsfeer van de btw vallen (Beslissing nr. ET 122.360 van 20 maart 2012). Dus ook bij schilderwerken in de trouwzaal van het gemeentehuis zal er met verlegging moeten worden gefactureerd, ook al is de gemeente voor die handelingen niet btw-plichtig.

2.4 Overheidslichaam heeft btw-identificatienummer maar dient geen periodieke btw-aangiften in

Het kan inderdaad zijn dat een overheidslichaam een btw-identificatienummer heeft zonder dat het periodiek btw-aangiften indient. Dat is bv. het geval wanneer een gemeente voor meer dan EUR 11.200 aankopen in een andere EU-lidstaat heeft gedaan en daardoor een eenmalige bijzondere btw-aangifte moest indienen.

Is dat het geval, dan moet de dienstverrichter een factuur uitreiken met btw.

3. Wanneer wordt de btw opeisbaar als de overheid de klant is?

3.1 Wettelijke regeling tot eind 2015

In de wettelijke regeling tot eind 2015 bestaan geen specifieke opeisbaarheidsregels voor aan de overheid gefactureerde prestaties (de zgn. b2g-transacties).

De b2b-regels waren hierop van toepassing. In principe werd de btw dus opeisbaar op het moment dat het belastbare feit plaatsvindt, op het moment dus dat het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht.

Er was wel in een administratieve tolerantie voorzien waarbij het belastbare feit bij b2g-transacties samenvalt met het tijdstip waarop het overheidslichaam het gefactureerde bedrag goedkeurt (Beslissing nr. ET 124.433 van 17 april 2014).

Om de tolerantie te kunnen toepassen waren volgende documenten vereist:

- een document waarin het overheidslichaam de datum vermeldt van haar goedkeuring evenals het goedgekeurde bedrag;
- een formele afspraak tussen de leverancier/dienstverrichter en het overheidslichaam dat er gebruik zal worden gemaakt van deze b2g-tolerantie.

3.2 Nieuwe wettelijke regeling vanaf 2016: incasseringprincipe

Bij b2g-transacties zal de btw vanaf 1 januari 2016 in principe pas opeisbaar worden naarmate dat de overheidsinstelling de leverancier of dienstverrichter betaalt (Wet van 6 december 2015, B.S., 17 december 2015). Hetzelfde systeem als bij particulieren dus.

In afwijking van de nieuwe b2b-regels zal de uitreiking van een factuur dus geen invloed hebben op de opeisbaarheid van de btw.

Dit neemt niet weg dat voor handelingen met publiekrechtelijke lichamen sowieso een factuur moet worden uitgereikt door de leverancier of dienstverrichter (art. 53, § 2, eerste alinea, 1^o W. Btw).

Deze nieuwe regeling geldt voor alle publiekrechtelijke lichamen die beoogd zijn in art. 6 van het Btw-wetboek, ongeacht of zij al dan niet btw-plichtig zijn (zie 1.1).

3.3 Wanneer kan de overheidsinstelling de aangerekende btw in aftrek brengen?

In de mate dat de overheidsinstelling (een deel van) de btw in aftrek kan brengen, kan zij dit pas doen op het moment dat zij effectief betaalt. Op dat moment wordt de

btw immers opeisbaar en ontstaat bijgevolg het recht op aftrek (KB nr. 3, art. 2).

Deze regels zijn verplicht toe te passen. De leverancier of dienstverrichter enerzijds en de overheidsinstelling anderzijds kunnen er dus niet van afwijken en ervoor kiezen om de b2b-regels toe te passen.

3.4 Wat als de btw verlegd wordt naar de overheid?

In geval van handelingen met verlegging van heffing, bv. bij werken in onroerende staat verricht voor een publiekrechtelijk lichaam dat periodiek btw-aangiften indient, zijn de normale b2b-regels van toepassing en wordt de btw dus in principe opeisbaar op het moment van het uitreiken van de factuur.

4. Btw-statuut van autonome gemeentebedrijven

Volgens het beleidsplan van de minister van Financiën voor 2016 moet het btw-statuut van autonome gemeentebedrijven (hierna afgekort als AGB's) opnieuw worden onderzocht door de Administratie omdat in de praktijk onzekerheid was gerezen over de regels die erop van toepassing waren.

De krachtlijnen van de nieuwe regeling zijn uitgewerkt in Beslissing nr. ET 129.288 van 19 januari 2016.

4.1 Principe: gewone belastingplichtige

Autonome Gemeentebedrijven vallen niet onder de btw-regeling van art. 6 van het Btw-wetboek dat van toepassing is op publiekrechtelijke lichamen.

Zij zijn daarentegen gewone btw-plichtigen met recht op aftrek van btw volgens de normale regels (Beslissing nr. E.T.101.890 van 27.03.2002).

4.2 Beoordeling van het winstoogmerk

Een AGB kan de btw op de bouw van een zwembad, bibliotheek, museum en andere inrichtingen voor sport, cultuur en vermaak in aftrek brengen op voorwaarde dat er een winstoogmerk is.

Bij afwezigheid van winstoogmerk zijn immers de bepalingen van art. 44, § 2, 3°, 6° en 7° van het Btw-wetboek van toepassing.

Om te beoordelen of er winstoogmerk is, moet de globale activiteit van het AGB in aanmerking worden genomen en gelden voorts de volgende spelregels:

- er is statutair bepaald dat eventueel gemaakte winsten worden uitgekeerd (Parl. vr. nr. 519, 11 december 2007, Peeters);
- dit moet ook effectief gebeuren (Parl. vr. nr. 842, 2 april 2014, Warzée-Caverenne);
- de administratie kan onderzoeken of die statutaire bepalingen niet louter theoretisch zijn (Parl. vr. nr. 804, 16 december 2014, Pas en Parl. vr. nr. 1592, 28 januari 2015, Deseyn): dat zal het geval zijn wanneer systematisch tekorten voorkomen in hoofde van het AGB omdat de aan de bezoekers van de inrichting aangerekende prijzen niet volstaan om de exploitatiekosten van het AGB te dekken;
- werkingssubsidies die door de gemeente aan het AGB worden toegekend mogen in principe niet in aanmerking worden genomen voor de beoordeling van het winstoogmerk;
- prijssubsidies komen daarentegen wel in aanmerking;
- in de loop van het boekjaar is het mogelijk om het bedrag van de prijssubsidies aan te passen naar de toekomst toe.

Uiteraard moeten deze regels bij eventuele controles nauwgezet worden nageleefd, zowel door de Algemene Administratie van de Fiscaliteit als door de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (Parl. vr. nr. 481, 16 juli 2015, Dispa).

4.3 Inwerkingtreding

Deze beslissing treedt in werking vanaf 1 januari 2016.

Ze is vanaf die datum in principe ook van toepassing op de AGB's die zijn opgericht vóór die datum.

Zolang de geldigheidsduur van een verkregen ruling evenwel niet verstreken is, kan men in principe niet terugkomen op beslissingen van de Dienst Voorafgaande Beslissingen die in het verleden zijn genomen en die strijdig zouden zijn met de nieuwe standpunten.

AGB's die daarentegen beschikken over een individueel akkoord van een lokale controle of van de centrale diensten, dat strijdig is met de nieuwe standpunten, moeten de nieuwe regels toepassen vanaf 1 januari 2016.

Werk in onroerende staat verricht door zaakvoerder aan woning van vennootschap waarvan hij zaakvoerder is

Julien Brouckaert

Bij toepassing van artikel 19, § 2 W.Btw is met btw belastbaar, omdat de handeling wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel:

- De uitvoering van een werk in onroerende staat voor de behoeften van zijn economische activiteit, uitgezonderd het herstellings-, onderhouds- en reinigingswerk, als er recht op aftrek van btw zou ontstaan indien dergelijk werk werd verricht door een andere belastingplichtige en uitgezonderd het werk in onroerende staat dat wordt verricht door een 'beroepsoprichter' en verkoper van gebouwen, zoals bedoeld in artikel 12, § 2 W.Btw.
- De uitvoering van een werk in onroerende staat voor privédoeleinden, de privédoeleinden van zijn personeel, om niet (gratis) of voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit.

Tegelijkertijd moet voor dergelijke handeling een document worden opgesteld dat de handeling vaststelt (artikel 3, alinea 1 KB nr. 1).

Als maatstaf van heffing geldt, bij toepassing van:

- artikel 33, § 1, 3° W.Btw: de normale waarde van de dienst voor de handelingen dienstig voor de behoeften van de economische activiteit;
- artikel 33, § 1, 2° W.Btw: de gedane uitgaven voor de handelingen dienstig voor privédoeleinden.

Wat met het werk in onroerende staat verricht door een bestuurder of zaakvoerder van een vennootschap voor zijn privébehoeften? Als de zaakvoerder van een aannemersbedrijf de afwerking verricht van een aan zijn vennootschap behorende woning die hij huurt of in gebruik krijgt, of aan zijn eigen privéwoning werken uitvoert, is het de vennootschap die ten aanzien van het door de bestuurder of zaakvoerder in beide gevallen gepresteerde werk moet worden beschouwd als uitvoerder van de werken in onroerende staat aangezien de vennootschap handelt of meer algemeen slechts kan handelen door middel van de fysieke personen die haar vertegenwoordigen.

Gelet op het feit dat een werk in onroerende staat, uitgevoerd door een belastingplichtige rechtspersoon, steeds wordt verricht in het kader van een economische activiteit, aangezien een rechtspersoon geen privévermogen heeft, is in de hiervoor bedoelde gevallen waarin de werken voor de privébehoeften van de bestuurder of zaakvoerder worden verricht steeds het vermelde artikel 19, § 2, 2° W.Btw van toepassing.

De verschuldigde btw moet overeenkomstig artikel 33, 2° W.Btw worden berekend over de door de belastingplichtige vennootschap gedane uitgaven, d.w.z. de uitgaven die direct betrekking hebben op het verrichte werk.

Voor de bedoelde handelingen is dan ook geen btw verschuldigd op het werk gepresteerd door de bestuurder of zaakvoerder in de veronderstelling dat deze laatste normaal door de vennootschap voor dat werk niet wordt vergoed, doch wel op de uitgaven die specifiek voor dat werk werden gedaan (aankoop van materialen, enz.).

Het werk dat in voorkomend geval wordt gepresteerd door de personeelsleden van de betrokken vennootschap maakt in hoofdte van laatstgenoemde evenwel steeds een gedane uitgave uit die tot de maatstaf van de belasting behoort.

Voorbeeld

Een vennootschap met als activiteit 'algemene bouwwerken' bouwt een woning waarin 20 % beroepsmatig door de vennootschap zal worden aangewend als burelen.

De werken worden als volgt uitgevoerd:

- Er wordt in totaal 150.000 EUR aan bouwmaterialen uit de voorraad gehaald om in de nieuwbouw te verwerken (hierop werd de btw bij aankoop in aftrek gebracht).
- De zaakvoerder van de vennootschap verricht zelf bepaalde werken aan de geheelheid van het gebouw en het loon dat hij daarmee uitspaart kan worden geraamd op 40.000 EUR.

- Er wordt voor de uitvoering van de werken personeel ingeschakeld waarvoor de kostprijs van de uitbetaalde lonen 80.000 EUR bedraagt.
- Daarnaast kunnen nog facturen van andere aannemers voorkomen, die hier niet in aanmerking moeten worden genomen.

Het op te stellen document dat de handeling vaststelt heeft als maatstaf van heffing:

1. voor het privégedeelte (80 %): de gedane uitgaven bedragen 120.000 EUR bouwmaterialen + 64.000 EUR lonen, zijnde samen 184.000 euro;
2. voor het gedeelte dat behoort tot de economische activiteit (20 %): de normale waarde die minimaal 30.000 EUR bouwmaterialen zal bedragen + 16.000 EUR uitbetaalde lonen + geraamd eigen loon van de zaakvoerder op 8.000 EUR, zijnde samen 54.000 EUR.

De verschuldigde btw bedraagt (normaal tarief): $184.000 + 54.000 = 238.000 \times 21 \%$ of 49.980 EUR.

De aftrekbare btw op het beroepsmatig aangewende gedeelte bedraagt: $54.000 \times 21 \%$ of 11.340 EUR.

Bron: Btw-Handleiding nr. 63E, bijwerking 1 februari 2015, © FOD Financiën, www.fisconetplus.be; Parl. Vr. nr. 1177, de heer Taylor van 2 augustus 1994, BTW-Revue nr. 111, p. 1258; Parl. Vr. nr. 1240, de heer Denys van 11 oktober 1994, BTW-Revue nr. 112, p. 222; Parl. Vr. nr. 1260, de heer Denys van 24 oktober 1994, BTW-Revue nr. 112, p. 233.

Colofon

Kernredactie: Katelijn Callewaert, Lode Agache (Grant Thornton Accountants en Belastingconsulenten), Patrick Vanden Bosch (Fiduciaire Antwerpen), Ria Verheyen (Grant Thornton Bedrijfsrevisoren).

Adviesraad: Eric Spruyt (Berquin Notarissen), Alain Claes en Jo Roseleth (Sherpa Law), Tim Baart (Advocatenkantoor Laga).

Findredactie: Mieke Boone, mieke.boone@larciergroup.com

Verantwoordelijke uitgever: Marc-Olivier Lifrange, Hoogstraat 139, Loft 6, B-1000 Brussel.

Service center: U kunt ons bereiken op +32 3 285 72 36 of via professional@larciergroup.com / www.larcierbusiness.be

© Larcier Group, Hoogstraat 139, Loft 6, B-1000 Brussel.

De nieuwsbrief Accountancy & fiscaliteit is een nieuwsbrief van Larcier Business en verschijnt 44 keer per jaar.

Accountancy & fiscaliteit digitaal

Accountancy & fiscaliteit is een nieuwsbrief in print maar ook digitaal. De digitale versie is exclusief toegankelijk voor abonnees op www.lexfin.be/aenf. Zo zoekt u makkelijk door alle jaargangen.

© Alle rechten voorbehouden. Niets van deze uitgave mag gereproduceerd, overgenomen of openbaar gemaakt worden door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke wijze ook, zonder voorafgaandelijke schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie streeft naar betrouwbaarheid van de gepubliceerde informatie, waarvoor ze echter niet aansprakelijk kan worden gesteld.