

Circulaire 2022/C/100 betreffende de btw-regeling die van toepassing is op autonome gemeentebedrijven

Deze circulaire handelt over het btw-regime dat van toepassing is op autonome gemeentebedrijven, inzonderheid wat de toepassing van de vrijstellingen betreft beoogd door artikel 44, § 2, 3°, 4°, a), 6°, 7° of 9°, van het Btw-Wetboek. Deze circulaire vervangt Btw-beslissing nr. E.T.129.288 van 19.01.2016.

belasting over de toegevoegde waarde : autonoom gemeentebedrijf ; winstoogmerk ; recht op aftrek

FOD Financiën, 13.10.2022

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

Inhoudstafel

1. Identificatie van de problematiek.....	1
2. Kwalificatie van een AGB als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van het Btw-Wetboek.....	2
3. Instellingen zonder winstoogmerk.....	2
3.1. Begrip 'instelling zonder winstoogmerk'.....	2
3.2. Het AGB als instelling met of zonder winstoogmerk : vaststellen van een winstoogmerk in hoofde van het AGB.....	3
3.3. Prijssubsidie of werkingssubsidie : afbakening van de grens.....	6
4. Inwerkingtreding.....	7

1. Identificatie van de problematiek

Sommige gemeenten richten een autonoom gemeentebedrijf (hierna 'AGB') op waaraan ze het beheer van bepaalde activiteiten toevertrouwen, zoals bijvoorbeeld de exploitatie van sportaccommodaties.

De status van belastingplichtige van het AGB brengt geen bijzondere moeilijkheden met zich mee (zie punt 2. *infra*).

Daarentegen blijkt de toepassing van vrijstellingen die afhankelijk worden gesteld van het ontbreken van het systematisch nastreven van winst door de belastingplichtige, in de praktijk nog steeds regelmatig moeilijkheden op te leveren in hoofde van het AGB.

Het lijkt geen twijfel dat de handelingen verricht door een AGB als exploitant van een sport-, onderwijs-, recreatieve of culturele accommodatie worden verricht, binnen de materiële werkingssfeer vallen van artikel 44, § 2, 3°, 4°, a), 6°, 7° of 9°, van het Btw-Wetboek.

De vraag of een AGB al dan niet een **winstoogmerk** heeft en bijgevolg binnen de personele werkingssfeer van bovengenoemde vrijstellingen valt, heeft reeds tot discussies geleid. In het bijzonder, en gelet op de bijzondere relatie tussen een AGB en haar gemeente, is de vraag gerezen of de loutere vermelding van een winstoogmerk in de statuten (met of zonder mogelijkheid tot winstuitkering) op zichzelf voldoende is.

Het al dan niet bestaan van een winstoogmerk in hoofde van het AGB is doorslaggevend.

Wanneer het AGB wordt geacht een winstoogmerk te hebben, zijn de bovengenoemde bepalingen die voorzien in een vrijstelling niet van toepassing (AGB buiten de personele werkingssfeer), ook al vallen de door het AGB verrichte handelingen binnen de materiële werkingssfeer van deze bepalingen. Hieruit volgt dat de door het AGB verrichte handelingen effectief belastbaar zijn en dat de voorbelasting op deze handelingen aftrekbaar is.

A contrario, wanneer het AGB geen winstoogmerk heeft, zijn de handelingen die materieel binnen het toepassingsgebied van artikel 44, § 2, 3°, 4°, a), 6°, 7° of 9°, van het Btw-Wetboek vallen, vrijgesteld. De voorbelasting op deze transacties mag niet worden afgetrokken.

De problematiek rond de vraag of een AGB al dan niet moet worden beschouwd als een instelling met winstoogmerk en derhalve al dan niet een vrijgestelde belastingplichtige zonder recht op aftrek is, werd opnieuw onderzocht door de administratie. Hieronder wordt verduidelijkt in welke mate een AGB kan worden geacht een winstoogmerk te hebben (zie punt 3., *infra*).

Voorts stelt zich ook de vraag wat de impact is van de door de gemeente aan het AGB toegekende **subsidies** (zie punt 3.3., *infra*).

2. Kwalificatie van een AGB als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van het Btw-Wetboek

Autonome gemeentebedrijven vallen niet onder de btw-regeling voor openbare besturen (overeenkomstig artikel 6 van het Btw-Wetboek) en zijn bijgevolg gewone belastingplichtigen met recht op aftrek van voorbelasting volgens de normale regels (Beslissing nr. E.T.101.890 van 27.03.2002).

3. Instellingen zonder winstoogmerk

3.1. Begrip 'instelling zonder winstoogmerk'

Het begrip 'instelling zonder winstoogmerk' werd verduidelijkt door het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn arrest C-174/00, Kennemer Golf & Country Club (H.v.J. 21.03.2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club). Om te beoordelen of een instelling kwalificeert als een instelling zonder winstoogmerk dienen alle activiteiten van die instelling in aanmerking te worden genomen. Het volstaat niet dat de handelingen die in aanmerking komen voor de vrijstelling, zonder winstoogmerk worden verricht, terwijl andere handelingen met een commercieel doel worden gesteld. De instelling in haar geheel beschouwd, heeft geen winstoogmerk indien zij **niet tot doel heeft winst te maken met het oog op de verdeling daarvan onder haar leden**. Het bestaan van een dergelijk doel, moet worden bepaald

aan de hand van het statutaire doel van de instelling en de concrete feitelijke omstandigheden van de zaak.

Als een instelling op basis van voornoemde criteria kwalificeert als een instelling zonder winstoogmerk, is het niet relevant of zij al dan niet systematisch overschotten realiseert of nastreeft. Als een instelling zonder winstoogmerk wordt ook gekwalificeerd de instelling die systematisch streeft naar overschotten, mits deze niet als winst onder de leden worden verdeeld (zie in dit verband ook conclusie adv.-gen. F.G. JACOBS d.d. 13.12.2001, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club).

De voorwaarde dat de betreffende instellingen de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend mogen gebruiken tot dekking van de kosten ervan, houdt in dat zij wel degelijk overschotten mogen realiseren of zelfs nastreven, mits deze overschotten niet als winst onder de leden worden verdeeld en mits de instellingen deze overschotten aanwenden ten behoeve van hun vrijgestelde diensten. Een andersluidende interpretatie zou erop neerkomen instellingen te verbieden hun boekjaar met een batig saldo af te sluiten en hen te verhinderen reserves te creëren die ze kunnen aanwenden voor de instandhouding of de verbetering van de door hen verleende vrijgestelde diensten.

De administratie heeft zich bij voornoemde principes inzake de draagwijdte van het begrip 'instelling zonder winstoogmerk' aangesloten (Beslissing nr. E.T.104.780 van 27.11.2003).

3.2. Het AGB als instelling met of zonder winstoogmerk : vaststellen van een winstoogmerk in hoofde van het AGB

Gelet op de specifieke context waarin een AGB de activiteiten ontplooit en op het begrip 'winstoogmerk' (zie *supra*, punt 3.1.) is het noodzakelijk om te bepalen in welke omstandigheden het AGB kan aangemerkt worden als een instelling met winstoogmerk.

In dit verband, blijkt uit een antwoord van de toenmalige Minister bevoegd voor de Modernisering van Financiën en de Strijd tegen de fiscale fraude toegevoegd aan de Minister van Financiën, dat de belastingplicht met recht op aftrek van voorbelasting volgens de normale regels niet kan worden betwist voor AGB's die een inrichting beoogd door artikel 44, § 2, 3°, van het Btw-Wetboek (mutatis mutandis artikel 44, § 2, 4°, a), 6°, 7° of 9°, van het Btw-Wetboek) uitbaten, waarvan uit de statuten blijkt dat zij een winstoogmerk hebben en dat zij zich tot doel stellen winst uit te keren (Mondelinge Vraag nr. 519 PEETERS van 11.12.2007, *Beknopt Verslag Kamer, Com 045, 1*).

De Minister van Financiën heeft later echter nog verduidelijkt dat AGB's die activiteiten ontwikkelen waarvan de vrijstelling afhankelijk is van het gebrek aan winstoogmerk, buiten het toepassingsgebied van de betreffende vrijstelling vallen wanneer hun statuten voorzien dat de eventuele winsten zullen worden uitgekeerd aan de oprichtende gemeenten **en dit ook daadwerkelijk gebeurt** (Parl. Vr. nr. 842 WARZEE-CAVERENNE van 02.04.2014, *Vr. en Antw. Kamer, 2013-2014, nr. 53/161, 95*).

De kwalificatie van een Autonoom Gemeentebedrijf als belastingplichtige met recht op aftrek in de zin van artikel 4 van het Btw-Wetboek belet bovendien niet dat de administratie later kan onderzoeken of de statutaire bepalingen niet louter theoretisch zijn en desgevallend kan besluiten dat voornoemde vrijstelling alsnog van toepassing is (zie in dit verband : Mond. Vr. nr. 804 PAS van 16.12.2014, *Beknopt Verslag kamer, Com 074, 8*).

Aangezien het nastreven van een winstoogmerk niet kan worden afgeleid uit de loutere vermelding ervan in de statuten, moet nog worden bepaald op welke wijze het daadwerkelijke bestaan van een dergelijk oogmerk (en dus van een uitkeerbare winst) in hoofde van het AGB kan worden vastgesteld.

De vrijstelling zal van toepassing zijn wanneer systematisch tekorten voorkomen in hoofde van het AGB omdat de aan de bezoekers van de inrichting aangerekende prijzen niet volstaan tot dekking van de exploitatiekosten van het Autonoom Gemeentebedrijf en het bijgevolg de facto onmogelijk is om winsten uit te keren. Hiervoor dient **het operationeel resultaat van de globale activiteit** (en dus niet activiteit per activiteit) van het Autonoom Gemeentebedrijf in aanmerking te worden (Parl. Vr. nr. 481 DISPA van 16.07.2015, *Vr. en Antw. Kamer, 2015-2016, nr. 52*).

Om te bepalen of er sprake is van uitkeerbare winst, is het dus niet voldoende om louter het boek voor inkomende facturen en het boek voor uitgaande facturen/dagboek voor ontvangsten te vergelijken.

In plaats daarvan moet het bedrijfsresultaat (met inbegrip van afschrijvingen, aanleggen van voorzieningen, ...) in aanmerking worden genomen, met uitsluiting van uitzonderlijke uitgaven en uitzonderlijke inkomsten, omdat de winst/verlies-positie structureel moet zijn en onafhankelijk moet staan van toevallige gebeurtenissen langs inkomsten- of uitgavenzijde. Zo zijn bijvoorbeeld inkomsten uit onroerende en financiële transacties uitzonderlijke inkomsten.

Bijgevolg moet de winst/verlies-positie van het AGB **structureel** zijn en los staan van uitzonderlijke omstandigheden in termen van inkomsten en uitgaven.

Daarnaast moeten, zoals hieronder wordt besproken, de door een gemeentelijke overheid aan het AGB uitgekeerde werkingssubsidies, hoewel zij bedrijfsinkomsten vormen, eveneens buiten beschouwing worden gelaten en niet in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van het bestaan van een winst. Werkingssubsidies en investeringssubsidies die door een andere entiteit dan een gemeentelijke overheid aan het autonoom gemeentebedrijf worden ter beschikking gesteld, worden daarentegen wel aangemerkt als ontvangsten uit een bepaalde activiteit en mogen bijgevolg meegerekend worden bij de beoordeling van het winstoogmerk (Parl. Vr. nr. 1955 VAN BIESEN van 06.12.2017, *Vr. en Antw., Kamer, 2017-2018, nr. 54/150*).

Voorts wordt de waarde van het gratis ter beschikking stellen van personeel door de gemeente van het AGB, niet in aanmerking genomen. Het fictief bijrekenen van personeelskosten die er niet zijn, zou vereisen dat ook voor andere kosten en investeringen moet worden nagegaan of ze tegen de 'juiste' waarde in de resultatenrekening zijn opgenomen. (Parl. Vr. nr. 1745 DIERICK van 12.07.2017, *Vr. en Antw., Kamer, 2017-2018, nr. 54/132*).

Voorbeeld

Een AGB dat een sportfaciliteit exploiteert, kan onder meer het volgende ontvangen:

1. De bijdrage in de prijs van de dienst die door de begunstigde van de dienst wordt betaald.

In het geval van de exploitatie van een gemeentelijk zwembad is dit bijvoorbeeld de prijs die de gebruiker moet betalen om toegang tot het zwembad te verkrijgen.

De prijs die aan de begunstigde (bv. de gebruiker van het zwembad) wordt aangerekend, ligt doorgaans lager dan de kostprijs, zodat de infrastructuur voor iedereen toegankelijk is. Het saldo wordt gesubsidieerd (zie hieronder).

2. De subsidies die door de gemeente worden toegekend en rechtstreeks verband houden met de prijs (hierna: 'prijs subsidies').

Er is slechts sprake van een rechtstreeks verband met de prijs indien de subsidie specifiek aan het gesubsidieerde orgaan wordt betaald om een welbepaald goed te leveren of een welbepaalde dienst te verrichten. Dit verband tussen de subsidie en de prijs moet duidelijk blijken uit een onderzoek van de concrete omstandigheden die aan de basis van de betaling van de tegenprestatie liggen. Daarentegen is het niet nodig dat de prijs van het goed of de dienst, of een deel ervan, bepaald zou zijn. Het volstaat dat hij bepaalbaar is (H.v.J. 22.11.2001, C-184/00, Office des produits wallons, r.o. 11-13).

3. De werkingssubsidies die door de gemeente worden toegekend ter dekking van de exploitatiekosten van het AGB, zonder dat er een verband is met investeringen in vaste activa.
4. De kapitaalsubsidies, d.w.z. subsidies die door de overheid worden verleend ter financiering van de verwerving of het tot stand brengen van vaste activa.

De door de gemeente aan het AGB toegekende **prijs subsidies**, alsook de door de begunstigden van de door het AGB geleverde diensten betaalde prijzen, maken integrerend deel uit van de omzet van het AGB en worden in aanmerking genomen om te bepalen of de statutaire bepalingen inzake winstoogmerk en het doel winsten uit te keren al dan niet theoretisch zijn.

De door de gemeente aan het AGB toegekende prijs subsidies moeten in de maatstaf van heffing van de btw van een welbepaalde activiteit worden opgenomen (aangezien zij rechtstreeks verband houden met de prijs, worden zij aangemerkt als een tegenprestatie voor het leveren van goederen of het verrichten van diensten). In die zin bepaalt artikel 26, § 1, van het Btw-Wetboek: '*Voor de leveringen van goederen en de diensten wordt de belasting berekend over alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht, of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden. [...]*'. Het belastingtarief bedraagt 6 % overeenkomstig Koninklijk Besluit nr. 20 (tabel A, XXVIII).

Wat betreft de **werkingssubsidies** wordt bevestigd dat het feit dat een instelling werkingssubsidies ontvangt, als zodanig geen gevolgen heeft voor de toepassing van de in artikel 44 van het Btw-Wetboek bedoelde vrijstellingen. Wanneer er bijvoorbeeld subsidies worden toegekend aan een sportinrichting, ongeacht of het gaat om een instelling zonder winstoogmerk, een autonoom gemeentebedrijf of een intercommunale, en ingevolge het toekennen van deze subsidies de ontvangsten hoger zijn dan de kosten, betekent dit niet dat hij moet worden beschouwd als een instelling zonder winstoogmerk, die is uitgesloten van de vrijstelling van artikel 44, § 2, 3°, van het Btw-Wetboek (mutatis mutandis artikel 44, § 2, 4°, a), 6°, 7° of 9°, van het Btw-Wetboek). Daarenboven kan het toekennen van subsidies het bewijs vormen dat die instelling of die inrichting zelf niet genoeg middelen heeft om haar uitgaven te dekken, met andere woorden dat haar ontvangsten zelf niet voldoende zijn om haar exploitatiekosten te dekken. De toekenning van werkingssubsidies kan aldus wijzen op het ontbreken van een winstoogmerk (Parl. Vr. nr. 1320 GORIS van 12.06.2006, *Vr. en Antw. Kamer 2005-06*, nr. 128, 25140).

De werkingssubsidies die door de gemeente aan het AGB worden ter beschikking gesteld, die boekhoudkundige bedrijfsopbrengsten vormen, maken gelet op de nauwe band tussen het AGB en de gemeente, geen deel uit van de ontvangsten uit een bepaalde activiteit van het AGB die in aanmerking

worden genomen om te bepalen of de statutaire bepalingen inzake winstoogmerk en het doel winsten uit te keren al dan niet theoretisch zijn.

Hetzelfde geldt voor **kapitaalsubsidies**.

Ondanks de hierboven gegeven definities van de verschillende subsidies zijn er in de praktijk problemen ontstaan bij het onderbrengen van subsidies in de categorie werkingssubsidies of in de categorie prijssubsidies wegens het ontbreken van nauwkeurig omschreven criteria om de grens tussen beide categorieën te trekken. Het is dus nodig om deze criteria vast te stellen (zie *infra*, punt 3.3.).

3.3. Prijssubsidie of werkingssubsidie : afbakening van de grens

Zoals uit het voorgaande blijkt, hangt de toepassing van de in artikel 44, § 2, 3°, 4°, a), 6°, 7° of 9°, van het Btw-Wetboek bedoelde vrijstelling op de door het AGB verrichte bedrijfsactiviteiten, en bijgevolg het recht van het AGB op aftrek van de betaalde voorbelasting, met name af van de vraag of het AGB een winstoogmerk heeft.

Aangezien de vaststelling van de inkomsten noodzakelijk is om te bepalen of het AGB al dan niet een winstoogmerk heeft, en aangezien prijssubsidies inkomsten vormen en werkings- en kapitaalsubsidies niet, is het van essentieel belang dat de grens tussen eerstgenoemde en laatstgenoemde subsidies ondubbelzinnig wordt afgebakend.

De administratie gaat er in ieder geval van uit dat subsidies die door een gemeente aan het AGB worden betaald, kunnen worden beschouwd als prijssubsidies, rekening houdend met de specifieke context, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. Vóór de aanvang van de activiteiten of vóór het begin van een nieuw boekjaar bepaalt het AGB de prijs van elk van de diensten die het zal verrichten (in voorkomend geval wordt voor elk van deze diensten een andere prijs vastgesteld naar gelang van de aard van de afnemer van deze diensten (al dan niet inwoner van de gemeente, lid van een club, school, ...));
2. Op dezelfde manier, zal de gemeente vóór de aanvang van de activiteiten van het AGB of vóór het begin van een nieuw boekjaar van het AGB het bedrag van de prijssubsidie bepalen die zij voornemens is toe te wijzen aan elke door het AGB verleende dienst (in voorkomend geval met onderscheid naar gelang de aard van de ontvanger van de diensten); het is dus vereist dat het bedrag van de prijssubsidies bepaald is voordat het AGB enige dienst verricht;
3. De overeenkomstig punt 2 geïndividualiseerde bedragen van de prijssubsidies kunnen slechts tweemaal per jaar worden herzien (er wordt nogmaals op gewezen dat de prijssubsidies uitsluitend voor toekomstige diensten worden aangepast); de bewijslast voor de datum van inwerkingtreding van deze nieuwe bedragen en voor het feit dat zij niet met terugwerkende kracht worden gehanteerd, ligt bij het AGB;
4. De overeenkomstig punten 2. en 3. geïndividualiseerde bedragen van de prijssubsidies worden berekend op basis van het werkelijke aantal door het AGB verrichte diensten en niet op basis van een geraamd aantal aan het begin van de activiteit of aan het begin van het boekjaar;
5. De btw op de prijssubsidies wordt opeisbaar volgens de regels die van toepassing zijn op de inkomsten waarmee zij verband houden; deze regels verschillen naar gelang de hoedanigheid van de

ontvanger van deze diensten (belastingplichtige, al dan niet vrijgesteld (art. 22 en 22bis, § 1, van het Btw-Wetboek), particulier (art. 22bis, § 3, van het Btw-Wetboek) of publiekrechtelijk lichaam bedoel in artikel 6 van het Btw-Wetboek (art. 22bis, § 4, van het Btw-Wetboek)); de over deze subsidies verschuldigde belasting dient opgenomen te worden in de btw-aangifte van het tijdvak waarin de btw opeisbaar is geworden.

4. Inwerkingtreding

Deze circulaire vervangt btw-beslissing nr. E.T.129.288 van 19.01.2016 met ingang van 01.01.2023.

Interne ref.: 129.288/2