Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Operationele Expertise en Ondersteuning

Dienst BTW/Taxatieprocedure en Verplichtingen

Belasting over de toegevoegde waarde

Circulaire AAFisc Nr. 42/2015 (nr. E.T.125.567) dd. 10.12.2015

*Belastingplicht*

*Publiekrechtelijk lichaam*

*Handelen als overheid*

*Concurrentieverstoring van enige betekenis*

*Werk in onroerende staat*

*Plaats van de dienst*

*Subsidies*

*Recht op Aftrek*

*Verplichtingen*

BIJLAGEN

Bijlage 1: Schematisch overzicht toepassing van artikel 6 van het Wetboek

Bijlage 2: Vergelijkende tabel artikel 6, derde lid, van het Wetboek en opgeheven Koninklijk besluit nr. 26

Bijlage 3: Schematisch overzicht toepassing artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek

Bijlage 4: Schematisch overzicht van de verplichtingen van publiekrechtelijke lichamen met betrekking tot

btw

INHOUDSTAFEL

I. INLEIDING

II. BEOOGDE PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN

III. HANDELINGEN VERRICHT ALS OVERHEID

IV. CONCURRENTIEVERSTORING VAN ENIGE BETEKENIS

V. SPECIFIEKE WERKZAAMHEDEN DIE NIET VAN ONBEDUIDENDE OMVANG ZIJN

VI. HANDELINGEN DIE WORDEN BEDOELD IN ARTIKEL 44 VAN HET WETBOEK

VII. BIJZONDERE AANDACHTSPUNTEN

A. Handelingen die om niet (gratis) worden verricht

B. Werk in onroerende staat dat door een publiekrechtelijk lichaam met eigen personeel wordt

verricht voor de doeleinden van zijn economische activiteit wordt gelijkgesteld met een

belastbare handeling

C. Plaats van de dienst

D. Subsidies, werkingstoelagen en diverse steunmaatregelen

E. Uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting

VIII. VERPLICHTINGEN

A. Btwidentificatie

van een publiekrechtelijk lichaam

B. Schuldenaar

C. Stukken die de handeling vaststellen

D. Indienen van aangiften

IX. INWERKINGTREDING

I. Inleiding

1. Het opzet van deze circulaire is het verschaffen van toelichting bij de belastingplicht van

publiekrechtelijke lichamen. Zij heeft tot doel zowel de gevolgen van het arrest nr. 104/2008 van het

Grondwettelijk Hof van 17 juli 2008, waarbij het Hof artikel 39, a, van de Programmawet van 27 december

2006 (BS 28 december 2006) vernietigt, als de belangrijkste principes van de door het Hof van Justitie van

de Europese Unie in dit domein gewezen arresten op te nemen in de administratieve commentaar.

Voor een meer algemene toelichting met betrekking tot de werking van het btwstelsel

(belastingplicht,

vrijstellingen, recht op aftrek, verplichtingen e.d.) wordt verwezen naar de BTWHandleiding

(in het

bijzonder de hoofdstukken IV, X, XI en XII) die kan geraadpleegd worden middels de fiscale databank

Fisconetplus (www.fisconetplus.be).

2. Het btwstelsel

dat van toepassing is ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen vloeit rechtstreeks

voort uit de bepalingen van artikel 6 van het Wetboek, dat de omzetting in Belgisch recht vormt van artikel

13 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke

stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (voorheen artikel 4, lid 5, van de zesde richtlijn

77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977), dat stelt dat:

*"De Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten van de Belgische Staat, de provincies, de agglomeraties, de*

*gemeenten en de openbare instellingen worden niet als belastingplichtige aangemerkt voor de*

*werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden*

*of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.*

*De hoedanigheid van belastingplichtige wordt hen evenwel toegekend voor deze werkzaamheden of*

*handelingen voor zover een behandeling als nietbelastingplichtige*

*tot concurrentieverstoring van enige*

*betekenis zou leiden.*

*Zij worden in elk geval als belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde beschouwd*

*voor de volgende werkzaamheden of handelingen, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn:*

*1° de telecommunicatiediensten;*

*2° de levering en de voorziening van water, gas, elektriciteit en stoom;*

*3° het goederenen*

*personenvervoer;*

*4° de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens,*

*bevaarbare waterlopen en vlieghavens;*

*5° de levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;*

*6° de handelingen van de landbouwinterventiebureaus met betrekking tot landbouwproducten, die worden*

*verricht op grond van verordeningen houdende een gemeenschappelijke marktordening voor deze*

*producten;*

*7° de exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;*

*8° de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een parkeergelegenheid, een*

*opslagplaats en/of een kampeerterrein;*

*9° de werkzaamheden inzake reclame;*

*10° de diensten van reisbureaus bedoeld in artikel 1, § 7;*

*11° de leveringen van goederen en de diensten verricht door bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties*

*en soortgelijke inrichtingen;*

*12° de leveringen van goederen en de diensten verricht door radioen*

*televisieomroepdiensten."*

Ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen die handelen als overheid voorziet artikel 6, eerste lid, van het

Wetboek in een uitzondering op het principe dat eenieder die geregeld en zelfstandig handelingen verricht

beoogd in het BtwWetboek

wordt aangemerkt als belastingplichtige. In omstandigheden bedoeld in het

tweede en derde lid van artikel 6 worden, niettegenstaande het principe van de nietbelastingplicht,

publiekrechtelijke lichamen toch aangemerkt als een belastingplichtige in de zin van artikel 4 van het

Wetboek.

In de volgende delen worden de te doorlopen stappen om te komen tot het btwstatuut

van

publiekrechtelijke lichamen (een als zodanig handelend belastingplichtige of een nietbelastingplichtige

rechtspersoon) achtereenvolgens besproken.

Er wordt eveneens verwezen naar het schematisch overzicht opgenomen in bijlage 1.

II. Beoogde publiekrechtelijke lichamen

3. Overeenkomstig artikel 6, eerste lid, van het Wetboek, dat de omzetting in Belgisch recht vormt van

artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG (voorheen artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de

zesde richtlijn), worden de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten van de Belgische Staat, de

provincies, de agglomeraties, de gemeenten en de openbare instellingen niet als belastingplichtige

aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor

die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

4. Uit deze opsomming blijkt dat de openbare instellingen eveneens worden beoogd. Het betreft meer

bepaald de openbare instelling die cumulatief aan navolgende voorwaarden voldoet, zijnde de instelling die:

 een van de overheidsinstelling – die haar heeft opgericht – onderscheiden rechtspersoonlijkheid bezit;

 wordt opgericht door een wet, een koninklijk of ministerieel besluit, een decreet of een verordening

(oprichting bij wijze van stichting);

 wordt opgericht met als doel bepaalde collectieve behoeften van algemeen belang te bevredigen;

 een autonomie geniet in de uitoefening van haar activiteiten en dit meer bepaald voor de organisatie

en het beheer ervan;

 in meer of mindere mate onderworpen blijft aan diverse controles waaronder 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,

e.d.

5. Artikel 6 van het Wetboek beoogt daarentegen niet de publiekrechtelijke verenigingen die bij wijze van

vereniging, en aldus niet bij wijze van stichting, tot stand zijn gebracht.

De in deze circulaire beschreven regels zijn aldus niet van toepassing ten aanzien van intercommunale

verenigingen (1), intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (onder voorbehoud, voor deze twee

structuren, van de specifieke regels in geval van volledige afstand van reglementeringsen

beheerrechten,

…), de coöperatieven van openbare diensten, de gemengde economische ondernemingen, de autonome

gemeenteen

provinciebedrijven, de extern verzelfstandigde agentschappen in privaatrechtelijke vorm, e.d.

Onder andere de nagenoemde publiekrechtelijke verenigingen zijn dus belastingplichtigen in de zin van

artikel 4 van het Wetboek: de Lijn, SRWT, MIVB, de maatschappijen voor intercommunaal vervoer, de

gewestelijke huisvestingmaatschappijen en de door hen erkende maatschappijen, de gewestelijke

maatschappijen voor watervoorziening.

*(1) zie aanschrijvingen nrs. 148/71 van 5 oktober 1971 en 6/75 van 27 februari 1975.*

6. Voor de toepassing van artikel 6 van het Wetboek worden de federaties van gemeenten, opgericht

overeenkomstig de wet van 26 juli 1971, met gemeenten gelijkgesteld.

III. Handelingen verricht als overheid

7. Overeenkomstig artikel 6, eerste lid, van het Wetboek, dat de omzetting in Belgisch recht vormt van

artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG (voorheen artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de

zesde richtlijn), worden de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten van de Belgische Staat, de

provincies, de agglomeraties, de gemeenten en de openbare instellingen niet als belastingplichtige

aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij

voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

8. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie moeten twee voorwaarden

samen worden vervuld opdat de uitzonderingsregel van de nietbelastingplicht

van toepassing zou zijn,

namelijk de werkzaamheden moeten worden verricht door een publiekrechtelijk lichaam en dit in de

hoedanigheid van overheid.

9. Aangaande de draagwijdte van het begrip "handelingen die zij als overheid verrichten" wordt verwezen

naar het door het Hof van Justitie van de Europese Unie op 17 oktober 1989 gewezen arrest in de gevoegde

zaken C231/

87 en 129/88. Voormeld arrest stelt dat artikel 4, vijfde lid, eerste alinea, van de zesde richtlijn

(thans artikel 13, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006) aldus moet

worden uitgelegd, dat werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen "als overheid" verricht in de zin

van deze bepaling, deze zijn welke door hen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen

geldende juridisch regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische

voorwaarden als particuliere marktdeelnemers verrichten.

Tot de specifieke opdracht van een publiekrechtelijk lichaam behoren zeker deze handelingen die tot uiting

komen in wilsdaden die aan particulieren worden opgelegd, in die zin dat zij er moeten aan gehoorzamen of

indien zij niet gehoorzamen er toe worden gedwongen om er zich naar te schikken. Dit is het geval wanneer

het verrichten van die handelingen het gebruik van overheidsprerogatieven impliceert.

10. Hierbij dient te worden benadrukt dat de begrippen “werkzaamheden of handelingen verricht als

overheid” en “werkzaamheden verricht krachtens het soevereine of openbare gezag” evenwel geen

synoniem zijn. Er moet aan het begrip werkzaamheden of handelingen verricht als overheid immers een

ruimere betekenis worden gegeven die ook andere activiteiten omvat dan de werkzaamheden die behoren

tot de fundamentele taken van het openbare gezag op het vlak van het algemeen bestuur, justitie, veiligheid

of landsverdediging. Het is dus duidelijk dat bepaalde werkzaamheden als fabrikant, handelaar of

dienstverrichter, die bijvoorbeeld door de gemeenten worden verricht, kunnen worden aangemerkt als

werkzaamheden verricht als overheid.

Om de "handelingen verricht als overheid" te omschrijven kan men zich volgens het Hof niet baseren op het

voorwerp of het doel van de werkzaamheid van het publiekrechtelijk lichaam. Het Hof benadrukt dat er ook

rekening mee moet worden gehouden dat vele taken die oorspronkelijk aan de overheid waren

voorbehouden, intussen door particulieren worden verricht en dat derhalve een definitie die alleen

betrekking heeft op het voorwerp van de werkzaamheid niet kan voldoen.

Volgens deze rechtspraak is het beslissende criterium de omstandigheden waarin de werkzaamheden

worden uitgeoefend die bepalend zijn voor de draagwijdte van de nietbelastingplicht.

In de mate dat deze

bepaling de nietbelastingplicht

afhankelijk stelt van de voorwaarde dat betreffende publiekrechtelijke

lichamen handelen als overheid, worden de werkzaamheden die zij verrichten als privaatrechtelijk lichaam,

en derhalve aldus niet als publiekrechtelijk lichaam, van de nietbelastingplicht

uitgesloten.

Om te bepalen of een werkzaamheid als overheid wordt verricht, is derhalve ook Ì¶ ter ondersteuning van

het feit dat de werkzaamheid wordt verricht door een publiekrechtelijk lichaam Ì¶ de algemene context en

de wijze van uitoefening van deze werkzaamheid van belang.

Het enige criterium waardoor met zekerheid een onderscheid kan worden gemaakt tussen beide categorieën

werkzaamheden is bijgevolg het juridisch regime dat naar nationaal recht van toepassing is (met uitsluiting

van de werkzaamheden die de publiekrechtelijke lichamen verrichten onder dezelfde juridische

voorwaarden als particuliere marktdeelnemers).

11. Niettegenstaande het referentiekader zoals dit blijkt uit voornoemde jurisprudentie, is het in de praktijk

niet altijd eenvoudig het juridisch regime dat naar nationaal recht van toepassing is voor elke individuele

handeling te bepalen.

Gelet op het reeds gemaakte onderscheid tussen de openbare instellingen die bij wijze van stichting en de

instellingen bij wijze van vereniging tot stand komen (zie deel II, hiervoor) en rekening houdend met de

context waarin zij handelen evenals met de wijze waarop zij hun werkzaamheden uitoefenen zal de

Administratie als uitgangspunt nemen dat publiekrechtelijke lichamen in België, in principe, steeds

handelen als overheid in de zin van artikel 6, eerste lid, van het Wetboek, en dus niet de hoedanigheid

hebben van btwbelastingplichtige,

onverminderd uiteraard de mogelijke toepassing van artikel 6, tweede of

derde lid, van het Wetboek (zie deel IV en deel V, hierna).

IV. Concurrentieverstoring van enige betekenis

12. Indien een publiekrechtelijk lichaam handelingen verricht als overheid wordt haar overeenkomstig de

bepalingen van artikel 6, tweede lid, van het Wetboek, dat de omzetting in Belgisch recht vormt van artikel

13, lid 1, tweede alinea, van de richtlijn 2006/112/EG (voorheen artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de zesde

richtlijn), evenwel de hoedanigheid van belastingplichtige toegekend voor die werkzaamheden of

handelingen waarvoor een behandeling als nietbelastingplichtige

tot concurrentieverstoring van enige

betekenis zou leiden.

13. In verband met het begrip "concurrentieverstoring" dient te worden verwezen naar het door het Hof van

Justitie van de Europese Unie op 4 juni 2009 gewezen arrest in de zaak C102/

08, Finanzamt DüsseldorfSüd

tegen SALIX GrundstücksVermietungsgesellschaft

mbH & Co. Objekt Offenbach KG. Hieruit volgt

dat artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 aldus

moet worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtig moeten worden beschouwd

voor de werkzaamheden die zij verrichten als overheid, niet alleen wanneer de omstandigheid dat zij niet

belastingplichtig zijn uit hoofde van het lid 1, eerste alinea, of van het lid 2 van die bepaling leidt tot

concurrentievervalsing van enige betekenis ten nadele van hun particuliere concurrenten, maar ook wanneer

dat leidt tot dergelijke vervalsing in hun eigen nadeel.

14. Ter zake dient tevens te worden verwezen naar het door het Hof van Justitie van de Europese Unie op

16 september 2008 gewezen arrest in de zaak C288/

07, Commissioners of Her Majesty’s Revenue &

Customs tegen Isle of Wight Council, e.a., waarin het Hof heeft gesteld dat het begrip

"concurrentieverstoring van enige betekenis" waartoe de behandeling als nietbelastingplichtige

van

publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden als overheid verrichten, zou leiden, moet worden

beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig zonder dat die beoordeling betrekking heeft

op een specifieke plaatselijke markt. De term "zou leiden tot" in de zin van artikel 13, lid 1, tweede alinea,

van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 moet aldus worden uitgelegd dat hij niet

alleen slaat op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie, voor zover de

mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, reëel en niet

zuiver hypothetisch is.

Daarenboven moet de uitdrukking "van enige betekenis" in de zin van dit artikel 13, lid 1, tweede alinea,

aldus worden begrepen in die zin dat de daadwerkelijke of potentiële concurrentievervalsing van meer dan

onbeduidende omvang dient te zijn.

15. Rekening houdend met hetgeen voorafgaat dienen navolgende voorwaarden cumulatief te zijn voldaan

opdat openbare lichamen, ten aanzien van de handelingen die zij als overheid verrichten, overeenkomstig

de bepalingen van artikel 6, tweede lid, van het Wetboek, als belastingplichtige worden aangemerkt:

de

openbare lichamen verrichten dezelfde handelingen als andere economische operatoren, voornamelijk

uit de privésector;

het

verrichten van deze handelingen leidt tot een reële of zelfs potentiële concurrentieverstoring van

enige betekenis waarvan de behandeling als nietbelastingplichtige

de oorzaak is;

het

betreft een reële of zelfs potentiële concurrentieverstoring in het nadeel van particuliere concurrenten

dan wel een dergelijke concurrentieverstoring in het nadeel van betreffende publiekrechtelijke lichamen.

16. De bepaling van artikel 6, tweede lid, van het Wetboek vormt met andere woorden op haar beurt een

afwijking op de uitzondering die de nietbelastingplicht

is, waardoor men terugvalt op de algemene regel

van de belastingplicht.

17. 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 en

voor elke werkzaamheid afzonderlijk beschouwd dient te worden onderzocht.

De Administratie neemt aan dat er ten aanzien van een bepaalde werkzaamheid geen

concurrentieverstoring van enige betekenis is indien de jaarlijkse omzet van een economische

activiteit het bedrag van 25.000 EUR niet overschrijdt. Deze drempel dient dus per door dat

publiekrechtelijk lichaam verrichte werkzaamheid te worden beoordeeld zodat slechts de op die

werkzaamheid betrekking hebbende omzet in acht wordt genomen (en niet per verrichting).

Het openbaar lichaam dat in de loop van het kalenderjaar met betrekking tot een bepaalde

werkzaamheid de drempel van 25.000 EUR overschrijdt dient onverwijld contact op te nemen met

het bevoegde btwcontrolekantoor.

Dit btwcontrolekantoor

zal op basis van de feitelijke elementen en nadat het kennis heeft genomen van de

argumenten van het openbaar lichaam beslissen of er sprake is van concurrentieverstoring van enige

betekenis in de zin van artikel 6, tweede lid, van het Wetboek. Bij twijfel zal het btwcontrolekantoor

het

advies inwinnen van de centrale diensten.

V. Specifieke werkzaamheden die niet van

onbeduidende omvang zijn

18. Overeenkomstig artikel 6, derde lid, van het Wetboek, dat de omzetting in Belgisch recht vormt van

artikel 13, lid 1, derde alinea, van de richtlijn 2006/112/EG (voorheen artikel 4, lid 5, derde alinea, van de

zesde richtlijn), beschikken publiekrechtelijke lichamen in elk geval over de hoedanigheid van

belastingplichtige voor de in dat derde lid genoemde werkzaamheden (zie punt 2 van deze circulaire) voor

zover deze niet van onbeduidende omvang zijn en dit zonder dat dient te worden nagegaan of er sprake is

van een potentiële concurrentieverstoring.

Het betreft evenwel een limitatieve lijst die op strikte wijze moet worden toegepast en de omzetting in

Belgisch recht vormt van bijlage I bij voornoemde richtlijn 2006/112/EG die door de lidstaten niet mag

worden beperkt of uitgebreid.

19. De bepalingen opgenomen in artikel 6, derde lid, van het Wetboek vormen dus op hun beurt een

bijkomende beperking op de regel van de nietbelastingplicht

van de publiekrechtelijke lichamen. Deze

wetsbepaling heeft tot doel te voorkomen dat bepaalde categorieën van economische activiteiten, waarvan

het belang uit de aard van die werkzaamheden voortvloeit, aan de btwheffing

zouden worden onttrokken

omwille van het loutere feit dat zij door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht.

20. De beoordeling van het al dan niet van onbeduidende omvang zijn van de in artikel 6, derde lid,

opgenomen werkzaamheden vormt een feitenkwestie die geval per geval en voor elke werkzaamheid

afzonderlijk beschouwd dient te worden onderzocht.

De Administratie aanvaardt dat een bepaalde werkzaamheid van onbeduidende omvang is indien de

jaarlijkse omzet van die werkzaamheid het bedrag van 25.000 EUR niet overschrijdt.

21. Volledigheidshalve gaat als bijlage 2 een vergelijkende tabel tussen de bepalingen van artikel 6, derde

lid, van het Wetboek en deze van Koninklijk besluit nr. 26 met betrekking tot het onderwerpen van de

openbare instellingen aan de belasting over de toegevoegde waarde, dat bij Koninklijk besluit van 20

december 2007 werd opgeheven.

Ter zake wordt opgemerkt dat de handelingen die door een publiekrechtelijk lichaam als overheid worden

verricht en die niet uitdrukkelijk in het derde lid van dit artikel 6 werden opgenomen maar voorheen werden

vermeld in Koninklijk besluit nr. 26, in principe leiden tot een concurrentieverstoring en aldus worden

beoogd door deel IV van deze circulaire. Er moet dus niet worden teruggekomen op de belastingplicht van

de betrokken publiekrechtelijke lichamen voor bedoelde handelingen.

Het gaat bijvoorbeeld om de verkoop van landbouwen

tuinbouwproducten, de verkoop van bomen en hout

van een bosbedrijf, de verkoop van onroerende goederen die van de vrijstelling zijn uitgesloten en het

sluiten van een overeenkomst van onroerende financieringshuur als bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van

het Wetboek.

VI. Handelingen die worden bedoeld in artikel 44

van het Wetboek

22. Wanneer een publiekrechtelijk lichaam, als bedoeld door artikel 6, eerste lid, van het Wetboek,

handelingen verricht die worden beoogd door een van de bepalingen van artikel 44 van het Wetboek, moet

worden onderzocht of een behandeling als nietbelastingplichtige

van dat publiekrechtelijk lichaam tot

potentiële concurrentieverstoring van enige betekenis ten nadele van particuliere concurrenten of ten nadele

van het publiekrechtelijk lichaam zelf kan leiden (zie deel IV van deze circulaire).

23. Dit is onder meer het gevolg van het arrest nr. 104/2008 van het Grondwettelijk Hof van 17 juli 2008,

waarbij het Hof artikel 39, a, van de Programmawet van 27 december 2006 (BS 28 december 2006) heeft

vernietigd*.* Op basis van dit artikel werd de hoedanigheid van belastingplichtige van rechtswege toegekend

aan openbare instellingen die handelingen verrichten bedoeld in artikel 44 van het Wetboek.

24. Dienaangaand wordt opgemerkt dat een publiekrechtelijk lichaam, dat niet de hoedanigheid van

belastingplichtige heeft, een concurrentieverstoring in haar nadeel kan ondervinden indien zij als

leasingnemer een onroerende financieringshuur als bedoeld in artikel 9, tweede lid, 2°, en artikel 44, § 3, 2°,

b), van het Wetboek wenst aan te gaan en dient te voldoen aan de voorwaarden zoals vermeld in het

koninklijk besluit nr. 30 van 29 december 1992 met betrekking tot de toepassing van de belasting over de

toegevoegde waarde op de onroerende financieringshuur. Overeenkomstig artikel 1, 1°, van het voormeld

Koninklijk besluit moet het contract evenwel betrekking hebben op gebouwde onroerende goederen die

opgericht of verkregen worden door de onderneming die gespecialiseerd is in financieringshuur of

onroerende leasing, overeenkomstig de gespecificeerde aanwijzingen van de toekomstige leasingnemer om

door hem in de uitoefening van zijn werkzaamheid als belastingplichtige (al dan niet vrijgesteld

overeenkomstig artikel 44 van het Wetboek) te worden gebruikt.

25. Er kan zelfs sprake zijn van potentiële concurrentieverstoring in het voordeel van een nietbelastingplichtig

publiekrechtelijk lichaam, bijvoorbeeld indien zij in het kader van artikel 19, § 2, eerste

lid, 1°, van het Wetboek door haar eigen personeel een werk in onroerende staat laat verrichten, daar

voornoemd artikel slechts van toepassing is op belastingplichtigen en geenszins ten aanzien van werk in

onroerende staat, van welke aard ook (oprichting, grondige verbouwing, herstelling, onderhoud, reiniging,

…), verricht door een publiekrechtelijk lichaam dat als nietbelastingplichtige

wordt aangemerkt.

26. Rekening houdend met het voorgaande gaat de Administratie ervan uit dat de handelingen die

door een publiekrechtelijk lichaam als overheid worden verricht en die worden beoogd door de

bepalingen van artikel 44 van het Wetboek in principe leiden tot een potentiële

concurrentieverstoring. Derhalve moet een publiekrechtelijk lichaam dat dergelijke handelingen

verricht overeenkomstig de bepalingen van artikel 6, tweede lid, van het Wetboek als btwbelastingplichtig

worden aangemerkt wanneer betreffende concurrentieverstoring van enige

betekenis is.

Desalniettemin vormt de beoordeling van een concurrentieverstoring “van enige betekenis” een

feitenkwestie die geval per geval en voor elke werkzaamheid afzonderlijk beschouwd moet worden

onderzocht.

De Administratie neemt aan dat er ten aanzien van een bepaalde werkzaamheid geen

concurrentieverstoring van enige betekenis is indien de jaarlijkse omzet van deze economische

activiteit het bedrag van 25.000 EUR niet overschrijdt.

Daarenboven kan het publiekrechtelijk lichaam door het indienen van een gemotiveerd verzoekschrift bij de

Administratie het vermoeden van belastingplicht weerleggen door de afwezigheid van

concurrentieverstoring aannemelijk te maken.

VII. Bijzondere aandachtspunten

A. Handelingen die om niet (gratis) worden verricht

27. Indien een publiekrechtelijk lichaam leveringen van goederen en diensten om niet verricht betreft het

steeds een handeling die zich buiten de werkingssfeer van de btw bevindt daar niet werd voldaan aan de

voorwaarden van artikel 2 van het Wetboek. Dit is bijvoorbeeld het geval voor gratis openluchtconcerten,

het verstrekken van gratis logies en maaltijden aan personen in nood, e.d..

28. Ter zake wordt evenwel opgemerkt dat het recht op aftrek van de voorbelasting met betrekking tot de

kosten van de verwerving van de goederen en het verstrekken van diensten in het kader van deze

handelingen steeds is uitgesloten overeenkomstig de bepalingen van artikel 45, § 1, 1°, van het Wetboek en

dit ongeacht of dergelijke handelingen door het publiekrechtelijk lichaam worden verricht in het kader van

activiteiten waarvoor zij, indien deze onder bezwarende titel zouden worden verricht, al dan niet als

belastingplichtige zou worden aangemerkt.

B. Werk in onroerende staat dat door een publiekrechtelijk

lichaam met eigen personeel wordt verricht voor de doeleinden van

zijn economische activiteit wordt gelijkgesteld met een belastbare

handeling (artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek)

29. Overeenkomstig artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek wordt de uitvoering door een

belastingplichtige van een werk in onroerende staat voor de doeleinden van zijn economische activiteit, in

principe, met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld.

Onder werk in onroerende staat wordt verstaan, 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 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.

Voor een algemene commentaar over de toepassing van artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek

wordt verwezen naar punt 63 van de BTWHandleiding

die raadpleegbaar is via de fiscale databank

Fisconetplus (www.fisconetplus.be). Voor een schematisch overzicht van deze problematiek wordt

verwezen naar bijlage 3.

30. Er wordt benadrukt dat artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek slechts de 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 nietbelastingplichtig

publiekrechtelijk lichaam met behulp van eigen personeelsleden.

De bepalingen van artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek zijn aldus bijvoorbeeld niet van

toepassing wanneer het gaat om herstellingswerken door gemeentepersoneel met betrekking tot de

gemeentelijke infrastructuur die specifiek wordt gebruikt voor het stellen van handelingen die de gemeente

verricht als overheid en waarvoor zij niet de hoedanigheid heeft van belastingplichtige.

31. Wanneer het gaat om gebouwen bestemd voor handelingen die worden belast of vrijgesteld krachtens

artikel 44 van het Wetboek, is artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek in principe van toepassing.

32. Wanneer meerdere diensten worden uitgeoefend in eenzelfde onroerend goed, maar elk in een

onderscheiden deel ervan en de werken zich beperken tot een aldus onderscheiden deel, dan stellen er zich

geen problemen aangezien men kan terugvallen op het werkelijk gebruik. De normale regels zoals hiervoor

weergegeven zijn van toepassing. De btw is aldus verschuldigd wanneer het gaat om andere

werkzaamheden dan herstelling, onderhoud of reiniging (zie in dat verband punten 33 en 34, hierna) die

worden uitgevoerd aan een gedeelte van het gebouw bestemd voor belaste of vrijgestelde handelingen.

Wanneer een gedeelte van het onroerend goed wordt gebruikt voor handelingen die door het

publiekrechtelijk lichaam "als overheid worden verricht" en waarvoor deze niet de hoedanigheid van

belastingplichtige heeft en een ander deel voor het door betreffend publiekrechtelijk lichaam als

belastingplichtige verrichte handelingen aldus

worden hier zowel belaste als vrijgestelde handelingen

beoogd en

werken, andere dan reiniging, onderhoud of herstelling (zie in dat verband punten 33 en 34,

hierna), worden uitgevoerd aan het volledige onroerend goed, zonder dat deze kunnen toegewezen worden

aan een bepaald deel (bijvoorbeeld dakwerken), dan is artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, slechts van toepassing

ten aanzien van de door het publiekrechtelijk lichaam als belastingplichtige verrichte handelingen. Het

spreekt hierbij voor zich dat het bepalen van criteria (bijvoorbeeld op basis van oppervlakte, volume, …

aangewend voor de respectievelijke door het publiekrechtelijk lichaam als overheid dan wel als

belastingplichtige verrichte activiteiten) een feitenkwestie vormt die geval per geval moet worden

beoordeeld.

33. Wat sommige werken in onroerende staat betreft voorziet het Wetboek in een uitzondering.

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, b), van het Wetboek worden onderhouds,

herstellingsen

reinigingswerk niet gelijkgesteld met een belastbare handeling indien dergelijk werk

verricht door een andere belastingplichtige een volledig recht op aftrek van de belasting zou doen ontstaan.

Het betreft met andere woorden het geval waarin de hier beoogde werkzaamheden worden verricht door een

belastingplichtige die volledig recht op aftrek geniet. Hetzelfde geldt voor betreffende werken uitgevoerd

voor eigen behoeften door een volledig vrijgestelde belastingplichtige of zijn personeel.

Met onderhouds,

herstellingsen

reinigingswerk beoogt men werkzaamheden die er enkel toe strekken de

economische waarde van een bestaand bedrijfsmiddel te behouden. Het gaat over werk dat noodzakelijk is

om een dergelijk bedrijfsmiddel te kunnen blijven gebruiken, zonder dat dit werk de waarde van het

bedrijfsmiddel verhoogt, wat rendement of capaciteit betreft (vooral door gebruik van beter geschikte of

duurzamere materialen), of zonder dat het door zijn omvang in feite de vernieuwing of zelfs maar de

gedeeltelijke verbouwing van een bedrijfsmiddel tot gevolg heeft.

Het maken van een onderscheid tussen de handelingen die strekken of bijdragen tot de totstandkoming, het

omvormen of het verbeteren van bedrijfsmiddelen en de handelingen die strekken of bijdragen tot de

herstelling of het onderhoud van bedrijfsmiddelen kan, in grensgevallen, een moeilijk te beoordelen

feitenkwestie vormen.

De Minister van Financiën heeft ter zake een aantal voorbeelden gegeven (z. CRIV 51 Plen 252):

*"Zijn met name herstellings,*

*onderhoudsen*

*reinigingswerkzaamheden:*

*1. de reiniging van een huisgevel met inbegrip van de levering van diverse producten en het gebruik van*

*een stelling;*

*2. het schilderen van een huisgevel met inbegrip van de levering van de noodzakelijke materialen (verf,*

*stopverf, enz.);*

*3. het vegen van de schoorsteen;*

*4. het ontstoppen van aflopen, het ruimen en onderhoud van toezichtputten;*

*5. het onderhoud en aanleg van een tuin, met inbegrip van de levering van bomen, struiken, bloemen,*

*zaaigoed, grint, enz;*

*6. het onderhoud van een lift, met inbegrip van de benodigde onderhoudsproducten of onderdelen ter*

*vervanging van gebroken of defecte onderdelen;*

*7. de vervanging van een ruit, met inbegrip van de levering van het glas en andere bijkomstige materialen*

*(stopverf, nagels, houten latten, enz);*

*8. het uitstrooien van grint, zout en calciumchloride op de wegen;*

*9. het reinigen en onderhoud van kantoorruimten (muren, ramen, plafonds, en vloeren van een*

*kantoorgebouw);*

*10. het begieten en besproeien van in de grond ingewortelde planten;*

*11. het snoeien van bomen op stam.".*

34. In het geval waarin een gemengde belastingplichtige voor de doeleinden van zijn economische activiteit

onderhouds,

herstellingsof

reinigingswerken uitvoert, aanvaardt de Administratie dat er geen btw

verschuldigd is krachtens artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek voor zover deze belastingplichtige,

overeenkomstig artikel 46, § 2, van het Wetboek, de regeling van de aftrek met inachtneming van het

werkelijk gebruik van de ontvangen goederen en diensten, toepast.

Het bovenstaande geldt zowel voor de werken met betrekking tot zijn krachtens artikel 44 van het Wetboek

vrijgestelde activiteit als die met betrekking tot zijn belaste activiteit (z. antwoord op parlementaire vraag

nr. 121 van de heer Volksvertegenwoordiger de Donnea van 7 maart 2013).

Bij wijze van vereenvoudiging aanvaardt de Administratie dat de btw niet verschuldigd is voor

herstellings,

onderhoudsof

reinigingswerken, uitgevoerd door het personeel van een

publiekrechtelijke instelling ten behoeve van die instelling zelf.

35. Volledigheidshalve wordt er op gewezen dat de maatstaf van heffing met betrekking tot de door artikel

19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek beoogde handelingen overeenkomstig artikel 33, § 1, 3°, van het

Wetboek gelijk is aan de overeenkomstig artikel 32 vastgestelde normale waarde van de dienst. Bij wijze

van vereenvoudiging aanvaardt de Administratie evenwel dat met betrekking tot omvormingsof

verbeteringswerken (met uitsluiting van oprichting) de maatstaf van heffing de gedane uitgaven zijn (vgl.

artikel 32, tweede lid), dit wil zeggen, in principe hoofdzakelijk de kosten met betrekking tot de aankoop

van materieel en materialen en deze met betrekking tot personeel (bruto salaris, sociale bijdragen, …).

C. Plaats van de dienst

36. Met ingang van 1 januari 2010 werden de regels inzake plaatsbepaling van diensten grondig gewijzigd.

Bij deze nieuwe regeling inzake de plaatsbepaling van diensten wordt een onderscheid gemaakt naargelang de

ontvanger van de dienst al dan niet de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 21, § 1, van het

Wetboek heeft (relatie "Business to Business (B2B)" dan wel "Business to Consumer (B2C)").

Als basisregel geldt dat de diensten die worden verstrekt aan een belastingplichtige plaatsvinden in het land

waar de ontvanger is gevestigd terwijl de diensten die worden verricht voor een nietbelastingplichtige

plaatsvinden daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Op deze basisregel gelden echter een aantal

uitzonderingen.

37. De regels die van toepassing zijn wanneer de ontvanger van de dienst een belastingplichtige is volgen

uit artikel 21 van het Wetboek. Wanneer de afnemer van de dienst daarentegen niet over de hoedanigheid

van belastingplichtige beschikt is artikel 21bis van het Wetboek van toepassing.

Het is in de eerste plaats de dienstverrichter die zich moet vergewissen van de al dan niet belastingplichtige

status van de afnemer van de dienst alsook van de plaats van vestiging van de afnemer en dit inzonderheid

op grond van de informatie die hem door zijn medecontractant wordt verstrekt.

38. Artikel 21, § 1, van het Wetboek bepaalt wat moet worden verstaan onder belastingplichtige voor de

toepassing van de regels inzake de plaatsbepaling, namelijk:

de

persoon bedoeld in artikel 4 van het Wetboek (met inbegrip van de krachtens artikel 44 van het

Wetboek vrijgestelde belastingplichtigen en de belastingplichtigen die de regeling beoogd door artikel

56bis van het Wetboek genieten);

de

belastingplichtige die ook werkzaamheden of handelingen verricht die niet als handelingen bedoeld in

artikel 2 van het Wetboek worden aangemerkt;

de

nietbelastingplichtige

rechtspersoon die voor btwdoeleinden

is geïdentificeerd.

Het begrip "belastingplichtige" mag alleen in de specifieke context inzake de plaatsbepaling van diensten

worden gebruikt. In geen enkel geval is dit begrip van toepassing in andere bepalingen van het Wetboek waar

alleen de definitie van artikel 4 van het Wetboek geldt als men het heeft over "belastingplichtige".

39. Uit wat voorafgaat volgt dat het begrip belastingplichtige eveneens de nietbelastingplichtige

rechtspersoon omvat die voor btwdoeleinden

is geïdentificeerd (bv. een publiekrechtelijk lichaam dat voor

btwdoeleinden

is geïdentificeerd omwille van andere redenen dan het verrichten van uitgaande

handelingen).

Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn voor een gemeente die hoewel ze op grond van artikel 6 van het

Wetboek niet wordt aangemerkt als een belastingplichtige toch voor btwdoeleinden

is geïdentificeerd of

zou moeten zijn omwille van het feit dat zij de drempel van 11.200 EUR voor de intracommunautaire

verwerving van goederen heeft overschreden of dat zij heeft geopteerd voor het belasten van al haar

intracommunautaire verwervingen.

Er moet worden opgemerkt dat de nietbelastingplichtige

rechtspersonen die niet voor btwdoeleinden

zijn

geïdentificeerd, in tegenstelling tot wat het geval is ten aanzien van de intracommunautaire verwervingen,

niet mogen opteren voor de btwidentificatie

om de ontvangen diensten te kunnen laten belasten waar ze

gevestigd zijn.

40. Een publiekrechtelijk lichaam dat handelt als belastingplichtige wordt voor die handelingen, ongeacht

de reden die aan de basis van deze belastingplicht ligt, aangemerkt als een gewone belastingplichtige in de

zin van artikel 4 van het Wetboek.

41. De bijzondere omschrijving van het begrip "belastingplichtige" voor de plaats van de dienst heeft tot

gevolg dat wanneer een belastingplichtige diensten ontvangt die in feite bestemd zijn voor het verrichten

van handelingen die niet zijn bedoeld in het Wetboek, de dienstverrichter zich in principe geen vragen hoeft

te stellen over de bestemming van de verstrekte diensten, zodra zijn klant in het bezit is van een btwidentificatienummer.

Dit zou het geval kunnen zijn wanneer een gemeente juridisch advies ontvangt in het kader van het

uitreiken van een internationale reispas door haar dienst bevolking, wanneer die gemeente eveneens de

hoedanigheid heeft van belastingplichtige voor het vervoeren van personen.

Een volledige uiteenzetting in verband met de regels inzake plaatsbepaling van diensten valt buiten de

doelstelling van deze circulaire. Een gedetailleerde administratieve toelichting kan men evenwel terugvinden in

de circulaire AFZ nr. 19/2009 van 22 december 2009 die:

werd

gewijzigd door circulaire AFZ nr. 1 van 25 januari 2011 (zie inzonderheid punten 3 t.e.m. 6);

werd

gewijzigd en aangevuld door de circulaire AFZ nr. 5 van 27 juni 2011 (toelichting bij de

Verordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011, waarin de regels inzake plaatsbepaling

van diensten uitgebreid aan bod komen, en die werd gewijzigd bij Verordening (EU) nr. 1042/2013 van

de Raad van 7 oktober 2013).

D. Subsidies, werkingstoelagen en diverse steunmaatregelen

42. Overeenkomstig artikel 26, eerste lid, van het Wetboek, dat de omzetting in Belgische recht vormt van

artikel 73 van de richtlijn 2006/112/EG (voorheen artikel 11, A, lid 1, a), van de zesde richtlijn

77/388/EEG), maken enkel de subsidies die rechtstreeks verband houden met de prijs van de handelingen

deel uit van de maatstaf van heffing.

43. Ter zake wordt verwezen naar het door het Hof van Justitie van de Europese Unie op 22 november 2001

gewezen arrest in de zaak C184/

00, Office des produits wallons ASBL tegen Belgische Staat, waarin het

Hof opmerkt dat het enkele feit dat een subsidie invloed kan hebben op de prijs van door het gesubsidieerde

orgaan geleverde goederen of verrichte diensten, niet volstaat om deze subsidie belastbaar te maken. In de

punten 11 e.v. van dat arrest heeft het Hof gezegd dat werkingstoelagen, die een deel van de

exploitatiekosten dekken, bijna altijd een invloed hebben op de kostprijs van de door het gesubsidieerde

orgaan geleverde goederen en verrichte diensten. Voorzover het specifieke goederen of diensten aanbiedt,

zal dit orgaan dit normaal immers kunnen doen tegen een prijs die het niet zou kunnen hanteren indien het

zowel zijn kosten diende door te rekenen als winst diende te maken.

Van een rechtstreeks verband met de prijs van de door het gesubsidieerde orgaan verrichte handelingen in

de zin van artikel 73 van de richtlijn 2006/112/EG, is slechts sprake indien de subsidie specifiek aan het

gesubsidieerde orgaan wordt betaald om een welbepaald goed te leveren of een welbepaalde dienst te

verrichten. Enkel in dat geval kan de subsidie worden beschouwd als een tegenprestatie voor een

goederenlevering of dienstverrichting en is zij bijgevolg belastbaar. Het Hof voegt hier nog aan toe dat deze

band tussen de subsidie en de prijs duidelijk moet blijken uit een onderzoek van de concrete

omstandigheden die aan de basis van de betaling van deze tegenprestatie liggen. Volledigheidshalve wordt

ter zake tevens verwezen naar punt 115/2 van de BTWHandleiding.

44. Er dient evenwel te worden opgemerkt dat bepaalde sommen, hoewel subsidies genoemd, in feite de

vergoeding vormen voor een levering van goederen of een dienstverrichting aan het publiekrechtelijk

lichaam zelf. In voorkomend geval bestaat er een direct verband tussen het gestorte bedrag en het belang

van het geleverde goed of de verrichte dienst. Betreffende sommen worden dan ook aangemerkt als de prijs

van een aan de belasting onderworpen handeling. Het gaat hierbij uiteraard om een feitenkwestie, die geval

per geval dient te worden onderzocht.

45. Aangaande de eventuele invloed van subsidies op het door de beoogde publiekrechtelijke lichamen uit

te oefenen recht op aftrek wordt verwezen naar navolgende deelrubriek "E. Uitoefening van het recht op

aftrek van de voorbelasting".

E. Uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting

46. De door publiekrechtelijke lichamen verrichte handelingen kunnen als volgt worden onderverdeeld:

handelingen

die buiten de toepassingssfeer van het Wetboek vallen (zowel de handelingen verricht als

overheid als deze die gratis worden verricht) waarvoor het betrokken publiekrechtelijk lichaam niet de

hoedanigheid van btwbelastingplichtige

heeft;

handelingen

die het publiekrechtelijk lichaam de hoedanigheid van belastingplichtige toekennen maar die

evenwel van de belasting zijn vrijgesteld overeenkomstig de bepalingen van artikel 44 van het Wetboek;

belaste

handelingen (handelingen "verricht als overheid" die hetzij leiden tot concurrentieverstoring van

enige betekenis, hetzij handelingen beoogd door artikel 6, derde lid, van het Wetboek in de mate dat zij

niet van onbeduidende omvang zijn).

47. Overeenkomstig de bepalingen van artikel 45, § 1, van het Wetboek mag een publiekrechtelijk lichaam

de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten, van de door hem

ingevoerde goederen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen in aftrek

brengen, in de mate dat hij die goederen en diensten gebruikt voor het verrichten van handelingen die

onderworpen zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde. Derhalve verlenen enkel de belaste

handelingen recht op aftrek van de voorbelasting.

Het voorgaande in acht genomen kan de regel van het algemeen verhoudingsgetal, door de forfaitaire aard

ervan, leiden tot ongelijkheden in de heffing van de belasting, nu eens in het nadeel van het

publiekrechtelijk lichaam dat ingevolge het algemeen verhoudingsgetal de aftrek niet kan verrichten waarop

hij recht had indien men rekening houdt met het werkelijk gebruik van de goederen en diensten, dan weer in

het voordeel van het publiekrechtelijk lichaam dat wegens het algemeen verhoudingsgetal meer kan

aftrekken dan het bedrag waarop hij in werkelijkheid recht had gelet op het gebruik van de goederen en

diensten.

48. Rekening houdend met de specifieke omstandigheden waarin publiekrechtelijke lichamen handelen

dienen zij het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik (vgl. artikel

46, § 2, van het Wetboek), in voorkomend geval, in combinatie met een bijzonder verhoudingsgetal voor de

niet specifiek toewijsbare kosten (hierna algemene kosten genoemd).

Derhalve kan betreffend publiekrechtelijk lichaam zijn recht op aftrek overeenkomstig de bepalingen van

artikel 45, § 1, van het Wetboek slechts uitoefenen naar verhouding van de handelingen waarvoor

aanspraak op aftrek bestaat. Betreffende de algemene kosten die zonder onderscheid zowel betrekking

hebben op handelingen die recht op aftrek verlenen als op deze die geen recht op aftrek verlenen, dient een

bijzonder verhoudingsgetal te worden vastgesteld op grond waarvan de aftrek van de btw met betrekking tot

deze gemengde kosten zoveel mogelijk wordt uitgeoefend met inachtneming van het bestemmingsprincipe

van de aangewende goederen en diensten en met inachtneming van het neutraliteitsprincipe van de btw.

49. Dit bijzonder verhoudingsgetal kan eventueel, bij ontstentenis van een meer passende methode, worden

berekend naar analogie met het algemeen verhoudingsgetal, waarbij het noodzakelijk kan zijn rekening te

houden met de ontvangen subsidies die rechtstreeks verband houden met de prijs van de handelingen zoals

beoogd door de bepalingen van artikel 26 van het Wetboek (z. punten 42 t.e.m. 45).

In elk geval en teneinde rekening te houden met het feit dat de activiteiten die het publiekrechtelijk lichaam

gratis verricht geen recht op aftrek verlenen en bovendien geen omzetcijfer genereren dat in de noemer van

dit verhoudingsgetal kan worden opgenomen, is het aangewezen om het bedrag van de werkingstoelagen

specifiek bestemd voor die handelingen op te nemen in deze noemer.

Voorbeelden:

Hierna gaan twee voorbeelden ter verduidelijking van de wijze waarop het bijzonder verhoudingsgetal kan

berekend worden. Om didactische redenen wordt het aantal door een gemeente verrichte werkzaamheden

hierna beperkt tot het aantal dat strikt noodzakelijk is om dienstig te zijn aan de uitwerking van het

voorbeeld:

1. Een gemeente heeft twee werkzaamheden: enerzijds het uitreiken van officiële documenten

(identiteitskaarten, reispassen, rijbewijzen, …) waarvoor zij overeenkomstig artikel 6, eerste lid, van het

Wetboek als nietbelastingplichtig

wordt aangemerkt en waarvoor zij door de inning van retributies een

“omzet” van 20.000 EUR realiseert. Anderzijds verricht deze gemeente belast personenvervoer als bedoeld

in artikel 6, derde lid, van het Wetboek voor een totaalbedrag van 30.000 EUR waarvoor zij aldus als

belastingplichtige wordt aangemerkt. Tot slot heeft deze gemeente bureelkosten dewelke betrekking hebben

op beide werkzaamheden. Het bijzonder verhoudingsgetal wordt in dit voorbeeld berekend naar analogie

met het algemeen verhoudingsgetal.

i. geen recht op aftrek m.b.t. voorbelasting van kosten gemaakt voor het uitreiken van officiële documenten

(artikel 45, § 1, W.BTW; reden: gemeente is voor deze activiteit niet belastingplichtig);

ii. recht op aftrek m.b.t. voorbelasting van kosten gemaakt voor het verrichten van diensten inzake

personenvervoer (artikel 45, § 1, W.BTW; reden: gemeente is voor deze activiteit wel belastingplichtig);

iii. bureelkosten zijn aftrekbaar voor 60% (naar analogie met artikel 46, § 2, W.BTW; bijzonder verhoudingsgetal

= ((30.000 / (20.000+30.000)) \* 100% = 60% ).

2. Zelfde situatie als voorbeeld 1 maar betreffende gemeente organiseert ook een cultureel festival dat gratis

toegankelijk is voor bezoekers en ontvangt daartoe een werkingstoelage van 50.000 EUR van de hogere

overheid bevoegd voor cultuur (i.c. de Gemeenschappen). De bureelkosten waarvan sprake in voorbeeld 1

hebben nu betrekking op alle drie de werkzaamheden. Het bijzonder verhoudingsgetal wordt in dit

voorbeeld berekend naar analogie met het algemeen verhoudingsgetal.

i. geen recht op aftrek m.b.t. voorbelasting van kosten gemaakt voor de organisatie van het festival dat gratis

toegankelijk is (art. 2 W. BTW; geen aan de btw onderworpen activiteit)

ii. geen recht op aftrek m.b.t. voorbelasting van kosten gemaakt voor het uitreiken van officiële documenten

(artikel 45, § 1, W.BTW; reden: gemeente is voor deze activiteit niet belastingplichtig);

iii. recht op aftrek m.b.t. voorbelasting van kosten gemaakt voor het verrichten van diensten inzake

personenvervoer (artikel 45, § 1, W.BTW; reden: gemeente is voor deze activiteit wel belastingplichtig);

iv. bureelkosten zijn aftrekbaar voor 30% (naar analogie met artikel 46, § 2, W.BTW; bijzonder verhoudingsgetal

= ((30.000 / (20.000+30.000+50.000)) \* 100% = 30% ).

50. Niettemin wordt opgemerkt dat het evenwel niet noodzakelijk zal zijn om bij de bepaling van betreffend

bijzonder verhoudingsgetal rekening te houden met deze werkingstoelagen wanneer bij de bepaling van het

bijzonder verhoudingsgetal rekening wordt gehouden met objectieve criteria eigen aan de betreffende

goederen en diensten, in functie van hun effectief gebruik (bv. voor een autovoertuig, een verhoudingsgetal

bepaald in functie van de gebruiksduur, voor een gebouw, een verhoudingsgetal bepaald in functie van de

oppervlakte besteed aan de respectievelijke activiteiten). Het bedrag van de ontvangen werkingstoelagen is

hier derhalve zonder invloed.

Het betreft hier evenwel feitenkwesties die geval per geval dienen te worden beoordeeld door de

Administratie.

VIII. Verplichtingen (z. ook bijlage 4)

A. Btwidentificatie

van een publiekrechtelijk lichaam

1. Het lichaam handelt voor zijn volledige activiteit als overheid en wordt uitsluitend

beschouwd als nietbelastingplichtige

rechtspersoon

1.1. Algemene regel: geen identificatie

51. Indien een publiekrechtelijk lichaam enkel werkzaamheden of handelingen verricht als overheid,

overeenkomstig artikel 6, eerste lid, van het Wetboek, wordt het niet als belastingplichtige aangemerkt. Ook

voor de handelingen die een publiekrechtelijk lichaam gratis verstrekt, wordt het niet als belastingplichtige

aangemerkt. Er worden namelijk geen handelingen verricht die zich binnen de werkingssfeer van de btw

bevinden. In principe moet het overheidslichaam dan niet geïdentificeerd worden voor btw doeleinden.

1.2. Bij het overschrijden van de drempel of het uitoefenen van de optie met betrekking tot

intracommunautaire verwervingen: btwidentificatie

en betaling van de btw via de bijzondere

aangifte

52. Onder "intracommunautaire verwerving van goederen" wordt verstaan, de aankoop in een andere

Lidstaat van de Europese Unie van goederen die vervoerd worden van deze Lidstaat naar België door de

leverancier, de verwerver of voor hun rekening.

Indien de jaarlijkse drempel van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, eerste lid, van het Wetboek, met name

11.200 EUR aan intracommunautaire verwervingen van goederen wordt overschreden, is het

publiekrechtelijk lichaam ertoe gehouden al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen in België

aan de belasting te onderwerpen. Bijgevolg dient het publiekrechtelijk lichaam, op elk ogenblik in staat te

zijn, voor het lopende kalenderjaar het totale bedrag te bepalen van de beoogde intracommunautaire

verwervingen van goederen (artikel 16, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1). Het dient bovendien,

overeenkomstig artikel 53bis, § 1, van het Wetboek, een verklaring in te dienen vooraleer de eerste

intracommunautaire verwerving te verrichten ten gevolge waarvan de bovengenoemde drempel wordt

overschreden, tenzij in de loop van het voorgaande kalenderjaar een dergelijke verklaring werd ingediend

of tenzij het reeds gehouden was een bijzondere aangifte bedoeld in artikel 53ter van het Wetboek (zie

infra) in te dienen en het aldus aangegeven bedrag hoger was dan de genoemde drempel van 11.200 EUR.

53. Het publiekrechtelijk lichaam kan er ook voor opteren al zijn intracommunautaire verwervingen in

België aan de belasting te onderwerpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Wetboek). Om

deze optie uit te oefenen moet de keuzeverklaring van artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 10,

worden ingediend.

54. Zowel bij de drempeloverschrijding, als bij het uitoefenen van de optie, zal het publiekrechtelijk

lichaam geïdentificeerd worden voor btwdoeleinden,

overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 2°, a) of b),

van het Wetboek. Het overheidslichaam is gehouden de bijzondere aangifte van artikel 53ter, van het

Wetboek in te dienen.

1.3. Bij het ontvangen van diensten die overeenkomstig artikel 21, § 2, van het Wetboek in België

plaatsvinden en die worden verricht door een niet in België gevestigde dienstverrichter

55. Enkel het publiekrechtelijk lichaam dat al geïdentificeerd is voor btwdoeleinden,

bijvoorbeeld ten

gevolge het overschrijden van voornoemde drempel of het uitoefenen van voornoemde optie met betrekking

tot intracommunautaire verwervingen, wordt beschouwd als een belastingplichtige voor het ontvangen van

een dienst ("BusinesstoBusiness"

relatie krachtens artikel 21, § 1, van het Wetboek) en is schuldenaar van

de btw op grond van artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek, indien de dienstverrichter niet

gevestigd is in België en de dienst krachtens artikel 21, § 2, van het Wetboek geacht wordt in België plaats

te vinden. Het overheidslichaam is gehouden de bijzondere aangifte van artikel 53ter, van het Wetboek in te

dienen.

56. Het publiekrechtelijk lichaam dat niet geïdentificeerd is voor btwdoeleinden,

dat in ieder geval niet de

drempel overschreed en niet de optie heeft uitgeoefend met betrekking tot intracommunautaire

verwervingen, wordt niet beschouwd als een belastingplichtige voor het ontvangen van een dienst

("BusinesstoConsumer"

relatie krachtens artikel 21bis, van het Wetboek) en is nooit schuldenaar van de

belasting op basis van artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek.

2. Het lichaam heeft de hoedanigheid van gedeeltelijke belastingplichtige aangezien het

zowel handelt als overheid als handelingen verricht die overeenkomstig artikel 44 zijn

vrijgesteld

2.1. Algemene regel: geen identificatie

57. Indien een publiekrechtelijk lichaam overeenkomstig artikel 44 van het Wetboek vrijgestelde

handelingen verricht wordt het hiervoor wel als belastingplichtige beschouwd. Indien het publiekrechtelijk

lichaam zich echter beperkt tot de handelingen opgenomen in artikel 44, eventueel in combinatie met

handelingen buiten de werkingssfeer van de btw, moet er ook in deze situatie geen identificatie gebeuren

voor btw doeleinden.

2.2. Bij het overschrijden van de drempel of het uitoefenen van de optie met betrekking tot

intracommunautaire verwervingen: Btwidentificatie

en betaling van de btw via de bijzondere

aangifte

58. Indien echter de drempel van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, eerste lid, van het Wetboek, met name

11.200 EUR wordt overschreden, is het publiekrechtelijk lichaamgedeeltelijke

belastingplichtige ertoe

gehouden zijn intracommunautaire verwervingen in België aan de belasting te onderwerpen. Bijgevolg

dient het publiekrechtelijk lichaam, op elk ogenblik in staat te zijn, voor het lopende kalenderjaar het totale

bedrag te bepalen van de beoogde intracommunautaire verwervingen van goederen (artikel 16, § 2, van het

koninklijk besluit nr. 1). Het dient bovendien, overeenkomstig artikel 53bis, § 1, van het Wetboek, een

verklaring in te dienen vooraleer de eerste intracommunautaire verwerving te verrichten ten gevolge

waarvan de bovengenoemde drempel wordt overschreden, tenzij in de loop van het voorgaande

kalenderjaar een dergelijke verklaring werd ingediend of tenzij het reeds gehouden was een bijzondere

aangifte bedoeld in artikel 53ter van het Wetboek (zie infra) in te dienen en het aldus aangegeven bedrag

hoger was dan de genoemde drempel van 11.200 EUR.

59. Het publiekrechtelijk lichaam kan er ook voor opteren al zijn intracommunautaire verwervingen in

België aan de belasting te onderwerpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Wetboek). Om

deze optie uit te oefenen moet de keuzeverklaring van artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 10,

worden ingediend.

60. Zowel bij de drempeloverschrijding, als bij het uitoefenen van de optie, zal het publiekrechtelijk

lichaam geïdentificeerd worden voor btwdoeleinden,

overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 2°, a) of b),

van het Wetboek. Het overheidslichaam is gehouden de bijzondere aangifte van artikel 53ter, van het

Wetboek in te dienen.

2.3. Bij het ontvangen van diensten die overeenkomstig artikel 21, § 2, van het Wetboek in België

plaatsvinden en die worden verricht door een niet in België gevestigde dienstverrichter

61. Het publiekrechtelijk lichaam dat de hoedanigheid heeft van gedeeltelijke belastingplichtige, aangezien

het ook handelingen stelt die overeenkomstig artikel 44 van het Wetboek van de belasting zijn vrijgesteld,

wordt beschouwd als een belastingplichtige voor de ontvangst van een dienst, zelfs indien de dienst enkel

bestemd is voor de activiteit als nietbelastingplichtige

("BusinesstoBusiness"

relatie krachtens artikel 21,

§ 1, van het Wetboek), en is schuldenaar van de btw krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het

Wetboek, indien de dienstverrichter niet gevestigd is in België en de dienst krachtens artikel 21, § 2, van het

Wetboek geacht wordt in België plaats te vinden.

62. Indien het publiekrechtelijk lichaam (gedeeltelijke belastingplichtige) diensten afneemt als bedoeld in

artikel 21, § 2, van het Wetboek en overeenkomstig artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek,

schuldenaar is van de btw, maar nog niet beschikt over een btwidentificatienummer,

dient het een dergelijk

nummer aan te vragen op grond van artikel 50, § 1, eerste lid, 4°, van het Wetboek. Het overheidslichaam is

gehouden de bijzondere aangifte van artikel 53ter, van het Wetboek in te dienen.

2.4. Bij het verrichten van een werk in onroerende staat krachtens artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van

het Wetboek

63. Met het oog op de voldoening van de btw geheven van de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, eerste lid,

1°, van het Wetboek, moet het publiekrechtelijk lichaam een btwidentificatienummer

aanvragen op grond

van artikel 50, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek, behoudens het geval hij reeds over een btwnummer

beschikt. Het overheidslichaam is gehouden de bijzondere aangifte van artikel 53ter van het Wetboek in te

dienen.

3. Het lichaam heeft de hoedanigheid van gedeeltelijke belastingplichtige aangezien het

zowel handelt als overheid, als belastingplichtige met recht op aftrek en eventueel ook

handelingen verricht die overeenkomstig artikel 44 zijn vrijgesteld

64. De publiekrechtelijke lichamen zijn in de praktijk vaak gedeeltelijke, dan wel gemengde

belastingplichtigen. Hierdoor dienen zij geïdentificeerd te zijn voor btwdoeleinden

overeenkomstig artikel

50, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek, en moeten zij periodieke btwaangiften

indienen. Dit is met name

het geval wanneer onder meer handelingen worden verricht die tot potentiële concurrentieverstoring van

enige betekenis leiden (z. deel IV) of handelingen die worden beoogd door de bepalingen van artikel 6,

derde lid, van het Wetboek die niet van onbeduidende omvang zijn (z. deel V).

B. Schuldenaar

1. Het lichaam handelt voor zijn volledige activiteit als overheid en wordt uitsluitend

beschouwd als een nietbelastingplichtige

rechtspersoon

65. Het publiekrechtelijk lichaam is schuldenaar van de Belgische btw voor zijn intracommunautaire

verwervingen van goederen, overeenkomstig artikel 51, § 1, 2°, van het Wetboek, tenzij het als nietbelastingplichtige

rechtspersoon de drempel nog niet heeft overschreden en de optie nog niet heeft

uitgeoefend.

Zoals werd uiteengezet in punt 38, van deze circulaire, wordt bij de plaatsbepaling van de diensten enkel

rekening gehouden met het wel of niet beschikken over een btwidentificatienummer

om te bepalen of het

gaat om een "BusinesstoBusiness"

of een "BusinesstoConsumer"

relatie.

66. Indien het publiekrechtelijk lichaam al geïdentificeerd is voor btwdoeleinden,

bijvoorbeeld ten gevolge

van het overschrijden van de drempel of het uitoefenen van de optie met betrekking tot intracommunautaire

verwervingen, wordt het beschouwd als een belastingplichtige voor het ontvangen van een dienst

("BusinesstoBusiness"

relatie krachtens artikel 21, § 1, van het Wetboek). Volgens de hoofdregel van

artikel 21, § 2, van het Wetboek vindt de dienst plaats daar waar de ontvanger gevestigd is. Indien de

dienstverrichter niet gevestigd is in België, is het publiekrechtelijk lichaam schuldenaar van de Belgische

btw (artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek).

Het publiekrechtelijk lichaam is gehouden de bijzondere aangifte van artikel 53ter, van het Wetboek in te

dienen.

67. Het publiekrechtelijk lichaam dat niet geïdentificeerd is voor btwdoeleinden

en in ieder geval de

drempel niet overschreed en de optie niet heeft uitgeoefend met betrekking tot intracommunautaire

verwervingen, wordt niet beschouwd als een belastingplichtige voor het ontvangen van een dienst

("BusinesstoConsumer"

relatie krachtens artikel 21bis, van het Wetboek) en is nooit schuldenaar van de

belasting op basis van artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek. Wanneer de Belgische btw

verschuldigd is, is in principe de dienstverrichter schuldenaar van de belasting (artikel 51, § 1, 1°, van het

Wetboek).

2. Het lichaam heeft de hoedanigheid van gedeeltelijke belastingplichtige aangezien het

zowel handelt als overheid als handelingen verricht die overeenkomstig artikel 44 zijn

vrijgesteld

68. Het publiekrechtelijk lichaamgedeeltelijke

belastingplichtige is schuldenaar van de Belgische btw voor

zijn intracommunautaire verwervingen van goederen, overeenkomstig artikel 51, § 1, 2°, van het Wetboek,

tenzij het als nietbelastingplichtige

rechtspersoon en als belastingplichtige die overeenkomstig artikel 44

van het Wetboek vrijgestelde handelingen verricht de drempel nog niet heeft overschreden en de optie nog

niet heeft uitgeoefend.

69. Zoals werd uiteengezet in punt 38 van deze circulaire, bevindt men zich inzake de plaatsbepaling van

diensten in een "Business to Business" relatie overeenkomstig artikel 21 van het Wetboek aangezien het

publiekrechtelijk lichaam de hoedanigheid heeft van gedeeltelijke belastingplichtige (belastingplichtige die

ook werkzaamheden of handelingen verricht die niet als handelingen bedoeld in artikel 2 van het Wetboek

worden aangemerkt). Het is hierbij van geen belang welke de bestemming van de verstrekte diensten is.

Overeenkomstig de hoofdregel van artikel 21, § 2, van het Wetboek vindt de dienst plaats daar waar de

ontvanger gevestigd is. Indien de dienstverrichter niet gevestigd is in België, is het publiekrechtelijk

lichaamgedeeltelijke

belastingplichtige aldus schuldenaar van de Belgische btw (artikel 51, § 2, eerste lid,

1°, van het Wetboek).

70. Het werk in onroerende staat, andere dan herstellingsonderhoudsen

reinigingswerk (zie punt 32), dat

door het eigen personeel van het publiekrechtelijk lichaam wordt verricht voor de doeleinden van haar

economische activiteit (krachtens artikel 44, van het Wetboek, vrijgestelde activiteit) wordt gelijkgesteld

met een belaste handeling, zoals uiteengezet in deel VII B., van deze circulaire (artikel 19, § 2, eerste lid,

1°, van het Wetboek). Overeenkomstig artikel 51, § 1, 1°, van het Wetboek, is het publiekrechtelijk lichaam

schuldenaar van de btw.

3. Het lichaam heeft de hoedanigheid van gedeeltelijke belastingplichtige aangezien het

zowel handelt als overheid, als belastingplichtige met recht op aftrek en eventueel ook

handelingen verricht die overeenkomstig artikel 44 zijn vrijgesteld

71. Het publiekrechtelijk lichaamgedeeltelijke

belastingplichtige is schuldenaar van de Belgische btw voor

al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen, overeenkomstig artikel 51, § 1, 2°, van het

Wetboek.

72. Zoals werd uiteengezet in punt 38 van deze circulaire, bevindt men zich inzake de plaatsbepaling van

diensten in een "Business to Business" relatie overeenkomstig artikel 21 van het Wetboek aangezien het

publiekrechtelijk lichaam de hoedanigheid heeft van gedeeltelijke belastingplichtige (belastingplichtige die

ook werkzaamheden of handelingen verricht die niet als handelingen bedoeld in artikel 2 van het Wetboek

worden aangemerkt). Het is hierbij van geen belang welke de bestemming van de verstrekte diensten is.

Overeenkomstig de hoofdregel van artikel 21, § 2, van het Wetboek vindt de dienst plaats daar waar de

ontvanger gevestigd is. Indien de dienstverrichter niet gevestigd is in België, is het publiekrechtelijk

lichaamgedeeltelijke

belastingplichtige aldus schuldenaar van de Belgische btw (artikel 51, § 2, eerste lid,

1°, van het Wetboek).

73. Indien een in België gevestigde belastingplichtige een werk in onroerende staat (zoals bedoeld in artikel

20, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1) verricht voor een publiekrechtelijk lichaam, indiener van

periodieke aangiften, moet de verlegging van heffing van artikel 20, van het koninklijk besluit nr. 1, worden

toegepast.

Er wordt dus geen rekening gehouden met de bestemming die gegeven wordt aan de werken door het

publiekrechtelijk lichaam. De werken kunnen verricht worden hetzij voor handelingen die buiten de

toepassingssfeer van de btw vallen, hetzij voor handelingen die zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44,

van het Wetboek, hetzij voor andere belastbare handelingen, hetzij voor een combinatie van de voorgaande.

74. Het werk in onroerende staat, andere dan herstellingsonderhoudsen

reinigingswerk (zie punt 32), dat

door het eigen personeel van het publiekrechtelijk lichaam wordt verricht voor de doeleinden van haar

economische activiteit (krachtens artikel 44, van het Wetboek, vrijgestelde activiteit en/of belastbare

activiteit) wordt gelijkgesteld met een belaste handeling, zoals uiteengezet in deel VII B., van deze

circulaire (artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek). Overeenkomstig artikel 51, § 1, 1°, van het

Wetboek, is het publiekrechtelijk lichaam schuldenaar van de btw.

C. STUKKEN DIE DE HANDELING VASTSTELLEN

1. Het lichaam handelt voor zijn volledige activiteit als overheid en wordt uitsluitend

beschouwd als een nietbelastingplichtige

rechtspersoon

75. Wanneer het publiekrechtelijke lichaam schuldenaar is van de btw voor ontvangen leveringen of

diensten en uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin de belasting opeisbaar is geworden, nog

niet in bezit is van de factuur, dient het stuk bedoeld in artikel 9, van het koninklijk besluit nr. 1, te worden

opgemaakt en dient de btw te worden voldaan en in voorkomend geval de aftrek overeenkomstig de

normale regels te worden uitgeoefend aan de hand van dit stuk. De vermeldingen die dat stuk dient te

bevatten zijn de volgende:

1° de datum waarop het stuk is opgemaakt;

2° de naam of de maatschappelijke benaming en het adres van de bij de handeling betrokken partijen;

3° het btwidentificatienummer

van het publiekrechtelijke lichaam;

4° a) voor de intracommunautaire verwerving van goederen, de datum waarop krachtens artikel 25sexies, §

1, van het Wetboek, het belastbare feit heeft plaatsgevonden;

b) voor de in artikel 51, § 2, eerste lid, van het Wetboek, of in artikel 20, 20bis of 20ter, van het koninklijk

besluit nr. 1, bedoelde handelingen, de datum waarop de handeling wordt verricht of, wanneer de belasting

opeisbaar wordt bij toepassing van de artikelen 17, § 1, derde lid en § 4 en 22bis, § 1, derde lid, § 2, tweede

lid en § 4 van het Wetboek, de datum waarop de belasting opeisbaar wordt;

5° de gegevens die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de verschuldigde

belasting vast te stellen, inzonderheid de gebruikelijke benaming van de verstrekte diensten en hun

hoeveelheid alsook het voorwerp van de diensten;

6° per tarief, de maatstaf van heffing en het totaalbedrag van de verschuldigde belasting;

7° een verwijzing naar de overeenkomst of naar elk ander stuk opgemaakt tussen de bij de handeling

betrokken partijen, dat de aard en de hoeveelheid van de verkregen goederen of het voorwerp van de

ontvangen diensten alsmede de prijs en het toebehoren ervan kan staven;

8° het nummer waaronder het stuk is ingeschreven in het boek voor inkomende facturen of in het boek dat

de belastingplichtige en de nietbelastingplichtige

rechtspersoon moeten houden overeenkomstig artikel 14,

van het koninklijk besluit nr. 1.

2. Het lichaam heeft de hoedanigheid van gedeeltelijke belastingplichtige aangezien het

zowel handelt als overheid als handelingen verricht die overeenkomstig artikel 44 zijn

vrijgesteld

76. Wanneer het publiekrechtelijk lichaam schuldenaar is van de btw voor ontvangen leveringen of diensten

en uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin de belasting opeisbaar is geworden, nog niet in

bezit is van de factuur, dient het stuk bedoeld in artikel 9, van het koninklijk besluit nr. 1, te worden

opgemaakt en dient de btw te worden voldaan en in voorkomend geval de aftrek overeenkomstig de

normale regels te worden uitgeoefend aan de hand van dit stuk. De vermeldingen die dat stuk dient te

bevatten zijn de volgende:

1° de datum waarop het stuk is opgemaakt;

2° de naam of de maatschappelijke benaming en het adres van de bij de handeling betrokken partijen;

3° het btwidentificatienummer

van het publiekrechtelijke lichaam;

4° a) voor de intracommunautaire verwerving van goederen, de datum waarop krachtens artikel 25sexies, §

1, van het Wetboek het belastbare feit heeft plaatsgevonden;

b) voor de in artikel 51, § 2, eerste lid, van het Wetboek, of in artikel 20, 20bis of 20ter, van het koninklijk

besluit nr. 1, bedoelde handelingen, de datum waarop de handeling wordt verricht of, wanneer de belasting

opeisbaar wordt bij toepassing van de artikelen 17, § 1, derde lid en § 4 en 22bis, § 1, derde lid, § 2, tweede

lid en § 4 van het Wetboek, de datum waarop de belasting opeisbaar wordt;

5° de gegevens die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de verschuldigde

belasting vast te stellen, inzonderheid de gebruikelijke benaming van de verstrekte diensten en hun

hoeveelheid alsook het voorwerp van de diensten;

6° per tarief, de maatstaf van heffing en het totaalbedrag van de verschuldigde belasting;

7° een verwijzing naar de overeenkomst of naar elk ander stuk opgemaakt tussen de bij de handeling

betrokken partijen, dat de aard en de hoeveelheid van de verkregen goederen of het voorwerp van de

ontvangen diensten alsmede de prijs en het toebehoren ervan kan staven;

8° het nummer waaronder het stuk is ingeschreven in het boek voor inkomende facturen of in het boek dat

de belastingplichtige en de nietbelastingplichtige

rechtspersoon moeten houden overeenkomstig artikel 14,

van het koninklijk besluit nr. 1.

77. Met het oog op de voldoening van de btw die uit hoofde van de krachtens artikel 19, van het Wetboek,

met een dienst gelijkgestelde handeling opeisbaar is, dient het publiekrechtelijk lichaam overeenkomstig

artikel 3, van het koninklijk besluit nr. 1 een stuk op te maken dat de handeling vaststelt. Dit dient te

gebeuren uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin de btw opeisbaar is geworden. Het stuk

dient de volgende vermeldingen te bevatten:

1° het nummer van inschrijving in het boek voor uitgaande facturen;

2° de naam, het adres en het btwidentificatienummer

van het publiekrechtelijk lichaam;

3° de datum van de handeling;

4° de gegevens die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de verschuldigde

belasting vast te stellen;

5° de vermelding, per tarief, van de maatstaf van heffing en de elementen waaruit hij is samengesteld en het

totaalbedrag van de verschuldigde belasting.

3. Het lichaam heeft de hoedanigheid van gedeeltelijke belastingplichtige aangezien het

zowel handelt als overheid, als belastingplichtige met recht op aftrek en eventueel ook

handelingen verricht die overeenkomstig artikel 44 zijn vrijgesteld

78. Wanneer het publiekrechtelijke lichaam schuldenaar is van de btw voor ontvangen leveringen of

diensten en uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin de belasting opeisbaar is geworden, nog

niet in bezit is van de factuur, dient het stuk bedoeld in artikel 9, van het koninklijk besluit nr. 1, te worden

opgemaakt en dient de btw te worden voldaan en in voorkomend geval de aftrek overeenkomstig de

normale regels te worden uitgeoefend aan de hand van dit stuk. De vermeldingen die dat stuk dient te

bevatten zijn de volgende:

1° de datum waarop het stuk is opgemaakt;

2° de naam of de maatschappelijke benaming en het adres van de bij de handeling betrokken partijen;

3° het btwidentificatienummer

van het publiekrechtelijke lichaam;

4° a) voor de intracommunautaire verwerving van goederen, de datum waarop krachtens artikel 25sexies, §

1, van het Wetboek het belastbare feit heeft plaatsgevonden;

b) voor de in artikel 51, § 2, eerste lid, van het Wetboek, of in artikel 20, 20bis of 20ter, van het koninklijk

besluit nr. 1, bedoelde handelingen, de datum waarop de handeling wordt verricht of, wanneer de belasting

opeisbaar wordt bij toepassing van de artikelen 17, § 1, derde lid en § 4 en 22bis, § 1, derde lid, § 2, tweede

lid en § 4 van het Wetboek, de datum waarop de belasting opeisbaar wordt;

5° de gegevens die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de verschuldigde

belasting vast te stellen, inzonderheid de gebruikelijke benaming van de verstrekte diensten en hun

hoeveelheid alsook het voorwerp van de diensten;

6° per tarief, de maatstaf van heffing en het totaalbedrag van de verschuldigde belasting;

7° een verwijzing naar de overeenkomst of naar elk ander stuk opgemaakt tussen de bij de handeling

betrokken partijen, dat de aard en de hoeveelheid van de verkregen goederen of het voorwerp van de

ontvangen diensten alsmede de prijs en het toebehoren ervan kan staven;

8° het nummer waaronder het stuk is ingeschreven in het boek voor inkomende facturen of in het boek dat

de belastingplichtige en de nietbelastingplichtige

rechtspersoon moeten houden overeenkomstig artikel 14,

van het koninklijk besluit nr. 1.

79. Met het oog op de voldoening van de btw die uit hoofde van de krachtens artikel 19, van het Wetboek,

met een dienst gelijkgestelde handeling opeisbaar is, dient het publiekrechtelijke lichaam overeenkomstig

artikel 3, van het koninklijk besluit nr. 1, een stuk op te maken dat de handeling vaststelt. Dit dient te

gebeuren uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin de btw opeisbaar is geworden. Het stuk

dient de volgende vermeldingen te bevatten:

1° het nummer van inschrijving in het boek voor uitgaande facturen;

2° de naam, het adres en het btwidentificatienummer

van het publiekrechtelijk lichaam;

3° de datum van de handeling;

4° de gegevens die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de verschuldigde

belasting vast te stellen;

5° de vermelding, per tarief, van de maatstaf van heffing en de elementen waaruit hij is samengesteld en het

totaalbedrag van de verschuldigde belasting.

D. INDIENEN VAN AANGIFTEN

1. Het lichaam handelt voor zijn volledige activiteit als overheid en wordt uitsluitend

beschouwd als een nietbelastingplichtige

rechtspersoon

80. Wanneer het publiekrechtelijk lichaam schuldenaar is van de btw en al dan niet reeds indiener is van

bijzondere btwaangiften,

dient de verschuldigde btw te worden voldaan door opname van de handeling in

de bijzondere btwaangifte

met betrekking tot het kwartaal waarin de btw over deze handeling opeisbaar is

geworden.

Schuldenaar

van intracommunautaire verwerving van goederen (artikel 51, § 1, 2°):

\* rooster 71: de maatstaf van heffing

\* rooster 80: de verschuldigde btw

\* rooster 83: het te betalen resultaat

Schuldenaar

van ontvangen intracommunautaire dienst volgens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°:

\* rooster 75: de maatstaf van heffing

\* rooster 80: de verschuldigde btw

\* rooster 83: het te betalen resultaat

81. De bijzondere aangifte moet worden ingediend uiterlijk de 20e van de maand volgend op het

kalenderkwartaal waarop zij betrekking heeft. In geval er voor de betrokken periode geen aan te geven

handelingen zijn, wordt geen nihilaangifte ingediend.

82. De bijzondere btwaangifte,

administratief formulier 629, mag op papier worden ingediend bij het btwcontrolekantoor

waaronder het publiekrechtelijk lichaam ressorteert. De indiening mag ook elektronisch

gebeuren via de toepassing INTERVAT. Voor bijkomende inlichtingen zie www.minfin.fgov.be.

83. De verschuldigde belasting voor de aangifteperiode moet uiterlijk de 20e van de maand die volgt op het

kwartaal waarop ze betrekking heeft, worden voldaan.

2. Het lichaam heeft de hoedanigheid van gedeeltelijke belastingplichtige aangezien het

zowel handelt als overheid als handelingen verricht die overeenkomstig artikel 44 zijn

vrijgesteld

84. Wanneer het publiekrechtelijk lichaam schuldenaar is van de btw en al dan niet reeds indiener is van

bijzondere btwaangiften,

dient de verschuldigde btw te worden voldaan door opname van de handeling in

de bijzondere btwaangifte

met betrekking tot het kwartaal waarin de btw over deze handeling opeisbaar is

geworden.

Schuldenaar

van intracommunautaire verwerving van goederen (artikel 51, § 1, 2°):

\* rooster 71: de maatstaf van heffing

\* rooster 80: de verschuldigde btw

\* rooster 83: het te betalen resultaat

Schuldenaar

van ontvangen intracommunautaire dienst volgens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°:

\* rooster 75: de maatstaf van heffing

\* rooster 80: de verschuldigde btw

\* rooster 83: het te betalen resultaat

Schuldenaar

van handeling artikel 19, § 2, eerste lid, 1° (artikel 51, § 1, 1°):

\* rooster 76: de maatstaf van heffing

\* rooster 80: de verschuldigde btw

\* rooster 82: de btw geheven van de materialen die voor bedoelde werken werden aangewend (in aftrek te

brengen belasting)

\* rooster 83: het te betalen resultaat (of eventueel rooster 84 terug te krijgen btw)

85. De bijzondere aangifte moet worden ingediend uiterlijk de 20e van de maand volgend op het

kalenderkwartaal waarop zij betrekking heeft. In geval er voor de betrokken periode geen aan te geven

handelingen zijn, wordt geen nihilaangifte ingediend.

86. De bijzondere btwaangifte,

administratief formulier 629, mag op papier worden ingediend bij het btwcontrolekantoor

waaronder het publiekrechtelijk lichaam ressorteert. De indiening mag ook elektronisch

gebeuren via de toepassing INTERVAT. Voor bijkomende inlichtingen zie www.minfin.fgov.be.

87. De verschuldigde belasting voor de aangifteperiode moet uiterlijk de 20e van de maand die volgt op het

kwartaal waarop ze betrekking heeft, worden voldaan.

3. Het lichaam heeft de hoedanigheid van gedeeltelijke belastingplichtige aangezien het

zowel handelt als overheid, als belastingplichtige met recht op aftrek en eventueel ook

handelingen verricht die overeenkomstig artikel 44 zijn vrijgesteld

88. Wanneer het publiekrechtelijk lichaam, schuldenaar van de btw, reeds indiener is van periodieke

aangiften, dient de btw te worden voldaan door opname van de handeling in de periodieke aangifte met

betrekking tot het tijdvak waarin de belasting over deze handeling opeisbaar is geworden.

Schuldenaar

van intracommunautaire verwerving van goederen (artikel 51, § 1, 2°):

\* rooster 86: de maatstaf van heffing

\* rooster 55: de verschuldigde btw

\* rooster 81/82/83: het gedeelte van de maatstaf van heffing dat betrekking heeft op de economische

activiteit van het publiekrechtelijk lichaam (vrijgestelde activiteit en/of belastbare activiteit) verhoogd met

het bedrag van de niet aftrekbare btw dat betrekking heeft op de genoemde economische activiteiten

\* rooster 59: het bedrag van de btw dat voor aftrek in aanmerking komt

Schuldenaar

van ontvangen intracommunautaire dienst volgens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°:

\* rooster 88: de maatstaf van heffing

\* rooster 55: de verschuldigde btw

\* rooster 81/82/83: het gedeelte van de maatstaf van heffing dat betrekking heeft op de economische

activiteit van het publiekrechtelijk lichaam (vrijgestelde activiteit en/of belastbare activiteit) verhoogd met

het bedrag van de niet aftrekbare btw dat betrekking heeft op de genoemde economische activiteiten

\* rooster 59: het bedrag van de btw dat voor aftrek in aanmerking komt

Schuldenaar

van ontvangen intracommunautaire dienst volgens artikel 51, § 2, eerste lid, 5° en

schuldenaar van ontvangen werk in onroerende staat volgens KB nr. 1, artikel 20:

\* rooster 87: de maatstaf van heffing

\* rooster 56: de verschuldigde btw

\* rooster 81/82/83: het gedeelte van de maatstaf van heffing dat betrekking heeft op de economische

activiteit van het publiekrechtelijk lichaam (vrijgestelde activiteit en/of belastbare activiteit) verhoogd met

het bedrag van de niet aftrekbare btw dat betrekking heeft op de genoemde economische activiteiten

\* rooster 59: het bedrag van de btw dat voor aftrek in aanmerking komt

Schuldenaar

van handeling artikel 19, § 2, eerste lid, 1° (artikel 51, § 1, 1°):

\* rooster 03: de maatstaf van heffing van de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het

Wetboek

\* rooster 54: de verschuldigde btw over de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het

Wetboek

\* rooster 82: de maatstaf van heffing met betrekking tot de aankoop van de materialen die voor bedoelde

werken werden aangewend voor zover deze inschrijving nog niet is gebeurd in een voorgaande aangifte

\* rooster 83: de maatstaf van heffing van de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het

Wetboek met inbegrip van de hierop geheven btw die niet voor aftrek in aanmerking komt

\* rooster 59: de btw geheven van de materialen die voor bedoelde werken werden aangewend alsmede de

btw geheven van de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek, die voor aftrek in

aanmerking komt

89. De periodieke aangifte moet worden ingediend uiterlijk de 20e van de maand volgend op de maand (in

het geval maandaangifte) of volgend op het kalenderkwartaal (in geval van kwartaalaangifte) waarop zij

betrekking heeft. In geval er voor de betrokken periode geen aan te geven handelingen zijn, dient een

nihilaangifte ingediend te worden.

90. De indiening van de periodieke aangifte dient verplicht elektronisch te gebeuren via de toepassing

INTERVAT. Voor bijkomende inlichtingen zie www.minfin.fgov.be.

91. De verschuldigde belasting voor de aangifteperiode moet uiterlijk de 20e van de maand die volgt op de

periode voldaan worden.

IX. Inwerkingtreding

92. De bepalingen van deze circulaire moeten worden toegepast vanaf 1 juli 2016. Op dezelfde datum

wordt de administratieve circulaire nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252) van 29 augustus 2007 integraal

opgeheven en vervangen door deze circulaire. Met ingang van diezelfde datum wordt tevens elke

commentaar (circulaires, beslissingen, antwoorden op parlementaire vragen, …) opgeheven die strijdig is

met de in deze circulaire opgenomen bepalingen.

Ingevolge het arrest nr. 104/2008 van het Grondwettelijk Hof van 17 juli 2008, waarbij het Hof artikel 39,

a, van de Programmawet van 27 december 2006 (*BS* 28 december 2006) heeft vernietigd op grond waarvan

de hoedanigheid van belastingplichtige van rechtswege werd toegekend aan openbare instellingen die

handelingen verrichten bedoeld in artikel 44 van het Wetboek, was vanaf 1 januari 2009 een

overgangsregeling van toepassing gelet op de juridische onzekerheid die was ontstaan. Deze

overgangsregeling voorzag erin dat de publiekrechtelijke lichamen enkel voor de handelingen die met

zekerheid de hoedanigheid van belastingplichtige tot gevolg hebben moeten aangemerkt worden als een

belastingplichtige. Deze overgangsregeling eindigt op 30 juni 2016.

Voor de Minister,

J. MARCKX

Adviseurgeneraal

L. DELEENHEER

Adviseurgeneraal