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**

[zie ook: Beslissing Btw nr. E.T.128.015 dd. 12.02.2016]

*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](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC01)  |
| II.  | [BEOOGDE PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC02)  |
| III.  | [HANDELINGEN VERRICHT ALS OVERHEID](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC03)  |
| IV.  | [CONCURRENTIEVERSTORING VAN ENIGE BETEKENIS](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC04)  |
| V.  | [SPECIFIEKE WERKZAAMHEDEN DIE NIET VAN ONBEDUIDENDE OMVANG ZIJN](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC05)  |
| VI.  | [HANDELINGEN DIE WORDEN BEDOELD IN ARTIKEL 44 VAN HET WETBOEK](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC06)  |
| VII.  | [BIJZONDERE AANDACHTSPUNTEN](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC07_A)  |
|   | A.  | [Handelingen die om niet (gratis) worden verricht](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC07_A)  |
|   | 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](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC07_B)  |
|   | C.  | [Plaats van de dienst](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC07_C)  |
|   | D.  | [Subsidies, werkingstoelagen en diverse steunmaatregelen](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC07_D)  |
|   | E.  | [Uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC07_E)  |
| VIII.  | [VERPLICHTINGEN](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC08_A)  |
|   | A.  | [Btw-identificatie van een publiekrechtelijk lichaam](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC08_A)  |
|   | B.  | [Schuldenaar](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC08_B)  |
|   | C.  | [Stukken die de handeling vaststellen](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC08_C)  |
|   | D.  | [Indienen van aangiften](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC08_D)  |
| IX.  | [INWERKINGTREDING](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f&disableHighlightning=2505537d-e233-4df5-a27c-b269ee49c58f/#RC09)  |

**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 Uniein dit domeingewezen arresten op te nemen in de administratieve commentaar.

Voor een meer algemene toelichting met betrekking tot de werking van het btw-stelsel (belastingplicht, vrijstellingen, recht op aftrek, verplichtingen e.d.) wordt verwezen naar de BTW-Handleiding (in het bijzonder de hoofdstukken IV, X, XI en XII) die kan geraadpleegd worden middels de fiscale databank Fisconetplus ([www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be/)).

2. Het btw-stelsel 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 niet-belastingplichtige 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 goederen- en 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 radio- en 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 Btw-Wetboek wordt aangemerkt als belastingplichtige. In omstandigheden bedoeld in het tweede en derde lid van artikel 6 worden, niettegenstaande het principe van de niet-belastingplicht, 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 btw-statuut van publiekrechtelijke lichamen (een als zodanig handelend belastingplichtige of een niet-belastingplichtige 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 reglementerings- en beheerrechten, …), de coöperatieven van openbare diensten, de gemengde economische ondernemingen, de autonome gemeente- en 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 niet-belastingplicht 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 C-231/87 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 niet-belastingplicht. In de mate dat deze bepaling de niet-belastingplicht 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 niet-belastingplicht uitgesloten.

Om te bepalen of een werkzaamheid als overheid wordt verricht, is derhalve ook  ̶  ter ondersteuning van het feit dat de werkzaamheid wordt verricht door een publiekrechtelijk lichaam  ̶  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 btw-belastingplichtige, 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 niet-belastingplichtige 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 C-102/08, Finanzamt Düsseldorf-Süd tegen SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft 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 C-288/07, 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 niet-belastingplichtige 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 niet-belastingplichtige 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 niet-belastingplicht 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 btw-controlekantoor.**

Dit btw-controlekantoor 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 btw-controlekantoor 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 niet-belastingplicht 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 btw-heffing 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 landbouw- en 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 niet-belastingplichtige 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 niet-belastingplichtig 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 niet-belastingplichtige 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 btw-belastingplichtig 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 BTW-Handleiding die raadpleegbaar is via de fiscale databank Fisconetplus ([www.fisconetplus.be](http://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 niet-belastingplichtig 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-, herstellings- en 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-, herstellings- en 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-, onderhouds- en 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-, herstellings- of 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-, onderhouds- of 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 omvormings- of 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 niet-belastingplichtige 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 niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden 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 niet-belastingplichtige rechtspersoon omvat die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (bv. een publiekrechtelijk lichaam dat voor btw-doeleinden 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 btw-doeleinden 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 niet-belastingplichtige rechtspersonen die niet voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd, in tegenstelling tot wat het geval is ten aanzien van de intracommunautaire verwervingen, niet mogen opteren voor de btw-identificatie 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 btw-identificatienummer.

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 C-184/00, 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 BTW-Handleiding.

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 btw-belastingplichtige 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 niet-belastingplichtig 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. Btw-identificatie van een publiekrechtelijk lichaam**

**1. Het lichaam handelt voor zijn volledige activiteit als overheid en wordt uitsluitend beschouwd als niet-belastingplichtige 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: btw-identificatie 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 btw-doeleinden, 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 btw-doeleinden, 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 ("Business-to-Business" 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 btw-doeleinden, 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 ("Business-to-Consumer" 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: Btw-identificatie 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 lichaam-gedeeltelijke 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 btw-doeleinden, 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 niet-belastingplichtige ("Business-to-Business" 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 btw-identificatienummer, 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 btw-identificatienummer aanvragen op grond van artikel 50, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek, behoudens het geval hij reeds over een btw-nummer 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 btw-doeleinden overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek, en moeten zij periodieke btw-aangiften 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 niet-belastingplichtige 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 niet-belastingplichtige 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 btw-identificatienummer om te bepalen of het gaat om een "Business-to-Business" of een "Business-to-Consumer" relatie.

66. Indien het publiekrechtelijk lichaam al geïdentificeerd is voor btw-doeleinden, 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 ("Business-to-Business" 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 btw-doeleinden 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 ("Business-to-Consumer" 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 lichaam-gedeeltelijke belastingplichtige is schuldenaar van de Belgische btw voor zijn intracommunautaire verwervingen van goederen, overeenkomstig artikel 51, § 1, 2°, van het Wetboek, tenzij het als niet-belastingplichtige 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 lichaam-gedeeltelijke belastingplichtige aldus schuldenaar van de Belgische btw (artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Wetboek).

70. Het werk in onroerende staat, andere dan herstellings- onderhouds- en 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 lichaam-gedeeltelijke 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 lichaam-gedeeltelijke 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 herstellings- onderhouds- en 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 niet-belastingplichtige 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 btw-identificatienummer 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 niet-belastingplichtige 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 btw-identificatienummer 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 niet-belastingplichtige 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 btw-identificatienummer 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 btw-identificatienummer 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 niet-belastingplichtige 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 btw-identificatienummer 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 niet-belastingplichtige rechtspersoon**

80. Wanneer het publiekrechtelijk lichaam schuldenaar is van de btw en al dan niet reeds indiener is van bijzondere btw-aangiften, dient de verschuldigde btw te worden voldaan door opname van de handeling in de bijzondere btw-aangifte 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 btw-aangifte, administratief formulier 629, mag op papier worden ingediend bij het btw-controlekantoor waaronder het publiekrechtelijk lichaam ressorteert. De indiening mag ook elektronisch gebeuren via de toepassing INTERVAT. Voor bijkomende inlichtingen zie [www.minfin.fgov.be](http://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 btw-aangiften, dient de verschuldigde btw te worden voldaan door opname van de handeling in de bijzondere btw-aangifte 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 btw-aangifte, administratief formulier 629, mag op papier worden ingediend bij het btw-controlekantoor waaronder het publiekrechtelijk lichaam ressorteert. De indiening mag ook elektronisch gebeuren via de toepassing INTERVAT. Voor bijkomende inlichtingen zie [www.minfin.fgov.be](http://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](http://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
Adviseur-generaal

L. DELEENHEER
Adviseur-generaal