# Circulaire nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252) dd. 29.08.2007

* Date : 29-08-2007
* Langue : Néerlandais
* Section : Régulation
* Type : Circular letters
* Sous-domaine : FISCAL DISCIPLINE

Contact | Disclaimer | FAQ
 
 
Quick search :
Fisconet
plus Version 5.9.23
Service Public Federal
Finances
Home
Executed
searches
Advanced
search
News
Home >
Advanced search >
Search results > Circulaire nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252) dd. 29.08.2007
Circulaire nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252) dd. 29.08.2007
Document
Content exists in : nl fr
Search in text:
Print    E-mail    Show properties
Properties
Document type : Circular letters
Title : Circulaire nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252) dd. 29.08.2007
Tax year : 0
Document date : 29/08/2007
Keywords : BELASTINGPLICHT
Document language : NL
Name : 24/2007
Version : 1
Previous document   Next document   Show list of documents
Circulaire nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252) dd. 29.08.2007
 
Vanaf 01.07.2016 wordt deze circulaire integraal opgeheven en vervangen door:
Circulaire AAFisc Nr. 42/2015 (nr. E.T.125.567) dd. 10.12.2015
 
BELASTINGPLICHT
BELASTINGPLICHTIGE
BELASTINGPLICHT VAN EEN OPENBARE INSTELLING
HOEDANIGHEID VAN BELASTINGPLICHTIGE
NIET-BELASTINGPLICHTIGE
OPENBARE DIENST
OPENBARE INSTELLING
OVERHEID
Aan alle ambtenaren van de taxatiediensten, sector BTW.
Circulaire betreffende de toepassing van artikel 6 van het BTW-Wetboek
I. INLEIDING
    1. Artikel 39 van de Programmawet van 27 december 2006 (Belgisch Staatsblad van 28 december 2006, 3de uitgave) heeft artikel 6 van het BTW-Wetboek in belangrijke mate gewijzigd.
    2. Hieronder volgt een vergelijkende tabel met de oude en de nieuwe tekst.
Artikel 6, oud
Artikel 6, nieuw
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 Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten van de Belgische Staat, de provincies, de agglomeraties, de gemeenten en de openbare instellingen die handelingen verrichten andere dan die welke zijn vrijgesteld krachtens artikel 44, 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 Koning merkt ze evenwel als belastingplichtige aan voor deze werkzaamheden of handelingen voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentieverstoring van enige betekenis zou leiden.
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.
Bovendien bepaalt Hij de handelingen waarvoor, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn, de bovengenoemde lichamen steeds als belastingplichtige worden aangemerkt.
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.
II. MEMORIE VAN TOELICHTING
    3. De memorie van toelichting vermeldt de redenen waarom deze wijzigingen noodzakelijk zijn :
    4. A. De correcte omzetting in nationaal recht 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 (oud artikel 4, lid 5, van de zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977) waarvan de tekst hierna volgt :
    "1. De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen 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.
    Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.
    De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I (vroeger bijlage D) genoemde werkzaamheden, voorzover deze niet van onbeduidende omvang zijn.
BIJLAGE I :
1. telecommunicatiediensten;
2. levering van water, gas, elektriciteit en stoom;
3. goederenvervoer;
4. haven- en luchthavendiensten;
5. personenvervoer;
6. levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;
7. handelingen van de landbouwinterventiebureaus met betrekking tot landbouwproducten, die worden verricht op grond van verordeningen houdende een gemeenschappelijke marktordening voor deze producten;
8. exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;
9. opslag van goederen;
10. werkzaamheden van commerciële reclamebureaus;
11. werkzaamheden van reisbureaus;
12. exploitatie van bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties en soortgelijke inrichtingen;
13. werkzaamheden van radio- en televisiediensten voor zover deze niet uit hoofde van artikel 132, lid 1, onder q), zijn vrijgesteld.
    q) niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisie-organisaties
    2. De lidstaten kunnen werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136, 371, 374 tot en met 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390 zijn vrijgesteld, als werkzaamheden van de overheid beschouwen.".
    5. B. Er moet rekening worden gehouden met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (z. inzonderheid het arrest van 17 oktober 1989, zaken C-231/87 en C-129/88 Comune di Carpaneto Piacentino). Hierna volgen de besluiten van deze zaken :
    a) De "als overheid" verrichte werkzaamheden in de zin van deze bepaling zijn die welke door publiekrechtelijke lichamen 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 de privé-ondernemingen verrichten.
    Tot de specifieke opdracht van een publiekrechtelijk lichaam behoren zeker de werkzaamheden die tot uiting komen in wilsdaden die aan particulieren worden opgelegd, in die zin dat zij er moeten aan gehoorzamen of als ze niet gehoorzamen er toe worden gedwongen om er zich naar te schikken. Dit is het geval wanneer het verrichten van die werkzaamheid gebruikmaking van overheidsprerogatieven omvat.
    De begrippen werkzaamheden of handelingen verricht als overheid en werkzaamheden verricht krachtens het soevereine of openbare gezag zijn evenwel niet synoniem. Er dient aan het begrip werkzaamheden of handelingen verricht als overheid immers een ruimere betekenis te 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, moeten worden aangemerkt als werkzaamheden verricht als overheid.
    Volgens vaste rechtspraak 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 (dit betekent dat publiekrechtelijke lichamen zich niet automatisch buiten de werkingssfeer van de belasting bevinden voor alle werkzaamheden die zij verrichten, maar alleen voor die werkzaamheden die behoren tot hun specifieke opdracht als overheid).
    Om laatstgenoemde voorwaarde te omschrijven kan men zich niet baseren op het voorwerp of het doel van de werkzaamheid van het publiekrechtelijk lichaam. Het Hof benadrukt aldus dat er ook rekening moet mee 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 immers dat deze bepaling de niet-belastingplicht afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de publiekrechtelijke lichamen handelen "als overheid", worden de werkzaamheden die zij niet verrichten als publiekrechtelijk maar als privaatrechtelijk lichaam van de niet-belastingplicht uitgesloten.
    Om een werkzaamheid als overheid te kunnen kwalificeren, is derhalve ook - ter ondersteuning van het feit dat de werkzaamheid wordt verricht door een publiekrechtelijke rechtspersoon - de algemene context en de wijze van uitoefening van de 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 economische subjecten). Het is de nationale rechter die de betrokken werkzaamheid dient te kwalificeren aan de hand van het door het Hof ontwikkelde criterium en die daarbij dient rekening te houden met alle omstandigheden van het geval.
    b) Wanneer zij evenwel handelen onder dezelfde juridische voorwaarden als privé-ondernemingen kunnen zij niet worden geacht werkzaamheden te verrichten "als overheid". Het is de nationale rechter die in voorkomend geval bedoelde werkzaamheden moet kwalificeren aan de hand van dit criterium.
    Het tweede lid van artikel 13, § 1, van de richtlijn 2006/112/EG, (artikel 4, lid 5, van de zesde richtlijn) verplicht aldus de lidstaten publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige aan te merken voor de door hen als overheid verrichte werkzaamheden, wanneer deze werkzaamheden ook in concurrentie met die lichamen door privé-ondernemingen kunnen worden verricht en als hun niet-belastingplicht zou kunnen leiden tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis.
    Hier worden de handelingen of werkzaamheden bedoeld verricht door deze publiekrechtelijke lichamen als overheid met uitsluiting van de economische activiteiten die ze als privaatrechtelijke rechtssubjecten verrichten.
    Met de uitdrukking "verstoring van de mededinging van enige betekenis" wordt de situatie beoogd waarin de publiekrechtelijke lichamen in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regime werkzaamheden verrichten die ook in concurrentie met die lichamen door privaatrechtelijke lichamen kunnen worden verricht.
    Deze bepaling 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. In dat geval zijn publiekrechtelijke lichamen onderworpen aan het gemeenschappelijk stelsel van de BTW indien zij door de niet-belastingplicht een voordeel zouden verkrijgen dat tot concurrentieverstoring van enige betekenis zou leiden en hun concurrenten zou benadelen.
    Nochtans kunnen publiekrechtelijke lichamen niet zomaar aan de belasting worden onderworpen voor de werkzaamheden die zij als overheid verrichten. De beperking op de regel van de niet-belastingplicht heeft immers een voorwaardelijk karakter, en hoewel de toepassing ervan een beoordeling van de economische omstandigheden vergt, is die beoordeling nochtans niet aan een rechterlijk toezicht onttrokken.
    c) Het derde lid van artikel 13, § 1, van de richtlijn 2006/112/EG (artikel 4, lid 5, van de zesde richtlijn) omgezet door artikel 6, derde lid, van het BTW-Wetboek bepaalt dat de publiekrechtelijke lichamen in elk geval de hoedanigheid van belastingplichtige hebben voor de in de bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn. Het gaat om een limitatieve lijst die op strikte wijze moet worden toegepast en door de lidstaten niet mag worden uitgebreid of beperkt.
    Deze bepaling vormt op haar beurt een bijkomende beperking op de regel van de niet-belastingplicht van die lichamen, naast de beperkingen die voortvloeien uit de in het eerste lid gestelde voorwaarde, nl. dat het om als overheid verrichte werkzaamheden moet gaan, en de in het tweede lid voorziene afwijking voor het geval dat de niet-belastingplicht tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Dit lid wil hiermee voorkomen dat bepaalde categorieën economische activiteiten, waarvan het belang uit de aard van die werkzaamheden voortvloeit, aan de BTW-heffing worden onttrokken omdat zij door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht.
    6. C. Er moet rekening worden gehouden met het arrest van het Arbitragehof nr. 57/2005 van 16 maart 2005 waarin voor recht wordt gezegd dat artikel 6, derde lid, van het BTW-Wetboek de artikelen 170, § 1, 10 en 11 van de Grondwet schendt, overwegende onder meer dat de door artikel 6, derde lid, van het BTW-Wetboek aan de Koning verleende bevoegdheid "een niet te verantwoorden verschil in behandeling in twee categorieën van belastingplichtigen inhoudt : degenen die de waarborg genieten dat niemand kan worden onderworpen aan een belasting indien daartoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering en degenen aan wie die grondwettelijke waarborg wordt ontzegd".
    De door het Arbitragehof tegen het derde lid opgeworpen ongrondwettelijkheid geldt, in principe, ook voor het tweede lid.
    In haar brief van 22 oktober 1992 heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen België bovendien reeds opmerkzaam gemaakt op het feit dat de werkwijze die er in bestaat om een publiekrechtelijk lichaam dat een handelswerkzaamheid uitoefent die leidt tot concurrentieverstoring slechts als belastingplichtige aan te merken vanaf het ogenblik dat de bedoelde werkzaamheid of het lichaam is opgenomen in de lijst van het koninklijk besluit nr. 26, niet in overeenstemming is met de bepalingen van de zesde richtlijn.
    De handelswijze die er in bestaat te werken met een opsomming houdt geen rekening met de criteria die aan de basis liggen van de bepalingen van artikel 13, § 1, 3de lid, van de richtlijn 2006/112/EG. Deze bepalingen verplichten enkel om bedoelde lichamen aan de belastingplicht te onderwerpen in geval van concurrentievervalsing van enige betekenis of wanneer zij bepaalde in bijlage I genoemde werkzaamheden verrichten. Deze voorwaarden komen niet voor in bedoelde uitvoeringsbepalingen aangezien de enige voorwaarde is dat ze door de Koning uitdrukkelijk moeten worden aangeduid. Bovendien werden niet alle werkzaamheden van bedoelde categorie, namelijk de werkzaamheden opgenomen in bijlage I waarvoor de publiekrechtelijke lichamen in elk geval beschouwd worden als belastingplichtige, duidelijk opgenomen in de Belgische wetgeving. Bijgevolg zal een publiekrechtelijk lichaam dat een handelswerkzaamheid uitoefent die concurrentieverstoring veroorzaakt slechts als belastingplichtige voor die werkzaamheid worden aangemerkt vanaf het ogenblik dat de bedoelde werkzaamheid of lichaam is opgenomen in de lijst van het koninklijk besluit nr. 26 hetgeen niet in overeenstemming is met de bepalingen van de zesde richtlijn.
    Derhalve kunnen publiekrechtelijke lichamen in feite als overheid een werkzaamheid uitoefenen zonder dat ze de hoedanigheid hebben van BTW-belastingplichtige omdat ze niet zijn vernoemd in het koninklijk besluit nr. 26 en zo concurrentieverstoringen veroorzaken.
    7. D. Er moet worden verduidelijkt dat de werkzaamheden of handelingen die door bedoelde publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht niet deze zijn die door artikel 44 van het BTW-Wetboek zijn vrijgesteld. Publiekrechtelijke en privaatrechtelijke instellingen moeten op fiscaal vlak op gelijke voet worden behandeld, zonder concurrentieverstoringen.
    Op grond van artikel 13, § 2, van voornoemde richtlijn 2006/112/EG (artikel 4, § 5, vierde lid van de zesde richtlijn) kunnen de lidstaten weliswaar de niet-belastingplicht uitbreiden tot bepaalde van de BTW vrijgestelde werkzaamheden die door publiekrechtelijke instellingen worden verricht die, hoewel het geen werkzaamheden betreffen die door bedoelde instellingen als overheid worden verricht, toch als dusdanig kunnen worden aangemerkt, onverminderd uiteraard de toepassing van de regel van niet-verstoring van de mededinging.
    Nochtans heeft België, de lege ferenda, nooit gebruik gemaakt van deze mogelijkheid (z. parl. vraag nr. 99/313 van 22 december 1999 van Sen. Nyssens), zodanig dat wanneer een publiekrechtelijke instelling, niet handelend in de hoedanigheid van overheid, werkzaamheden verrichtte die op grond van artikel 44 van het BTW-Wetboek zijn vrijgesteld, zij de niet-belastingplicht voorzien in artikel 6, eerste lid, van het BTW-Wetboek niet kon inroepen. Omwille van de eenduidigheid en de rechtszekerheid kan dit standpunt worden verdedigd en heeft het er de wetgever thans toe aangezet om één en ander te verduidelijken.
    Anders gezegd, wanneer een openbare instelling handelingen verricht die krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek zijn vrijgesteld, dient die instelling te worden beschouwd als een vrijgestelde belastingplichtige op dezelfde wijze als een privaatrechtelijke persoon die dezelfde vrijgestelde handelingen verricht, en niet meer als een niet-belastingplichtige in de zin van artikel 6 van het BTW-Wetboek.
    Zelfs indien de toestand van bedoelde publiekrechtelijke lichamen hierdoor niet fundamenteel verandert (geen verschuldigde en geen aftrekbare BTW), kan er een einde worden gesteld aan sommige ongelijkheden tussen publiekrechtelijke lichamen en vrijgestelde privaatrechtelijke lichamen waartoe de toepassing van andere bepalingen van het BTW-Wetboek anders zou kunnen leiden.
    Deze ongelijkheid kan tot uiting komen in de toepassing van artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek inzake de diensten die worden verstrekt door in het buitenland gevestigde dienstverrichters. In hoofde van niet-belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen vinden bedoelde handelingen plaats in het buitenland, zodat daar de BTW verschuldigd is, terwijl deze handelingen ten aanzien van vrijgestelde publiek- en privaatrechtelijke lichamen in België plaatsvinden en aan de Belgische BTW zijn onderworpen (z. ook punt 27 hierna).
    Deze ongelijkheid bestaat ook in de toepassing van artikel 19, § 2, van het BTW-Wetboek. Een publiekrechtelijk lichaam dat door zijn eigen personeel een werk in onroerende staat laat verrichten aan een gebouw dat bestemd is voor een op grond van artikel 44 van het BTW-Wetboek vrijgestelde activiteit, moest geen BTW heffen op de waarde van dit werk terwijl dat dat wel het geval was voor een privaatrechtelijke persoon die zich in dezelfde situatie bevond
(z. ook punten 28 - 34 hierna).
    8. E. Er moet worden vermeden dat de Europese Commissie tegen België gelijkaardige procedures zou instellen zoals onlangs de dagvaarding van Ierland voor het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen of een gemotiveerd advies tegen Spanje en Finland.
    De Commissie steunt daarbij met name op een ander recent arrest van het Hof van Justitie (zaak nr. C-430/04 van 8 juni 2004 met betrekking tot de uitbating van een crematorium door een gemeente) waarin de directe werking van de richtlijn wordt bevestigd waarbij elke belastingplichtige, die lijdt onder concurrentieverstoring met publiekrechtelijke lichamen, die niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben, voornoemde bepalingen kan inroepen bij de nationale fiscale administraties. ( "Een particulier die met een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie staat en stelt dat dit lichaam voor de activiteiten die het als overheid uitoefent niet of te laag wordt aangeslagen in de belasting over de toegevoegde waarde, kan zich …, beroepen op artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn…").
    9. Het koninklijk besluit nr. 26 wordt zonder meer opgeheven omdat de bepalingen ervan werden opgenomen in de wet zelf.
III. DE BTW-BELASTINGPLICHT VAN DE PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN
    10. De in deze aanschrijving beschreven regels zijn alleen van toepassing op de publiekrechtelijke lichamen die als zodanig handelen en in geen enkel geval op entiteiten met een onderscheiden rechtspersoonlijkheid die ze zouden opgericht hebben of waarbij ze, onder welke vorm ook, zouden betrokken zijn : VZW, autonoom gemeentebedrijf, intercommunales en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (onder voorbehoud van de specifieke regels in geval van volledige afstand van reglementerings- en beheersrechten, …), sociale huisvestingsmaatschappijen, …
A. Handelingen van de overheid - Niet-belastingplicht
    11. De handelingen die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen (nationale, regionale en lokale overheden zoals gemeenten, OCMW's en politiezones bedoeld in de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus alsook overige gelijkgestelde lichamen) zijn in de regel niet onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde.
    12. De navolgende activiteiten of handelingen zijn aldus in principe niet aan de belastingplicht onderworpen :
·  de uitbating van parkeerplaatsen op de openbare weg tegen betaling;
 
·  de ophaling en verwerking van huisvuil en ander afval door de publieke overheid binnen het kader van hun reglementerings- en beheersbevoegdheid;
 
·  het toestaan van een staanplaats op een openbare markt of de overdracht of verpachting van deze rechten;
 
·  de diensten van de brandweer; …
    De niet-belastingplicht van de publiekrechtelijke lichamen heeft tot gevolg dat zij geen BTW dienen aan te rekenen op voornoemde handelingen en activiteiten die zij verrichten, maar ook dat de BTW die hen door leveranciers wordt aangerekend of die bij invoer werd betaald, evenmin in aftrek kan worden gebracht. M.a.w. de publiekrechtelijke lichamen treden in feite op als laatste schakel in het BTW-stelsel waardoor zij de totale belastingdruk als "eindverbruiker" dragen.
B. Handelingen die gratis worden verstrekt - Niet-belastingplicht
    13. Het spreekt vanzelf dat de gemeentelijke, provinciale of andere overheid een niet-belastingplichtige blijft voor het verrichten van handelingen die gratis worden verricht, zelfs indien deze vallen onder artikel 44 van het BTW-Wetboek. Dit is bijvoorbeeld het geval voor gratis openluchtconcerten, het verstrekken van gratis logies en maaltijden aan personen in nood, …
C. Handelingen bedoeld in artikel 44 van het BTW-Wetboek - Vrijgestelde belastingplichtige
    14. De publiekrechtelijke lichamen worden voor de toepassing van de BTW a priori aangemerkt als vrijgestelde belastingplichtigen als de handelingen onder bezwarende titel die zij geregeld verrichten vallen onder de vrijstelling bedoeld in artikel 44 van het BTW-Wetboek.
    Bedoelde instellingen zijn in dat geval geen BTW verschuldigd op de handelingen die zij in België verrichten maar zij hebben evenmin recht op de voorbelasting (onder de vorm van aftrek of teruggaaf) die zij hebben moeten dragen.
    15. Het is toch belangrijk dat de publiekrechtelijke instellingen worden gewezen op de omvang en het belang van de handelingen of activiteiten die overeenkomstig artikel 44 van het BTW-Wetboek de BTW-vrijstelling genieten.
    16. Ter zake wordt verwezen naar de volgende vrijstellingen, weliswaar onder toepassing van de wettelijke voorwaarden voor :
·  de diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, met de sociale zekerheid en met de bescherming van kinderen en jongeren en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen (art. 44, § 2, 2°, van het BTW-Wetboek).
    Worden met name bedoeld :
·  de instellingen die de bejaardenzorg tot doel hebben;
        bvb. : de rusthuizen voor bejaarden die door het OCMW worden beheerd
·  de kinderbewaarplaatsen, de zuigelingentehuizen en de instellingen die in hoofdzaak het toezicht over jongelui en de zorg voor hun onderhoud, opvoeding en vrijetijdsbesteding tot doel hebben.
Behalve de kinderbewaarplaatsen en de zuigelingentehuizen zijn de vakantiekampen en andere gelijkaardige activiteiten georganiseerd voor kinderen en jongeren eveneens van de belasting vrijgesteld :
·  de instellingen voor gezinshulp;
        bvb. : de levering van maaltijden aan huis door het OCMW aan bejaarden, gehandicapten en meer algemeen aan de personen die er nood aan hebben, alsook de maaltijden verstrekt door erkende dienstencentra die worden beheerd door het OCMW
·  de centra voor levens- en gezinsvragen;
 
·  de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding;
 
·  de instellingen die de gehandicaptenzorg tot doel hebben;
        bvb. : de homes voor gehandicapten, beheerd door de provincies of de gemeenten
·  de instellingen die de begeleiding, de omkadering of de opvang van personen die zich in materiële of morele moeilijkheden bevinden tot doel hebben;
 
·  de instellingen bedoeld in het koninklijk besluit van 17 december 2003 betreffende de subsidiëring van instellingen die voorzien in een gespecialiseerde begeleiding voor burgers die betrokken zijn in een gerechtelijke procedure;
 
·  de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen (maaltijden, verblijf, enz.) in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid verricht door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria (art. 44, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek);
 
·  het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen (ziekenwagendienst) (art. 44, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek);
 
·  de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen (art. 44, § 2, 3°, van het BTW-Wetboek);
        bvb. : de terbeschikkingstelling van gemeentelijke sportinstallaties (sporthall en sportterreinen) aan clubs en sportbeoefenaars
·  het verstrekken van school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding en -herscholing, en het verrichten van de nauw daarmee samenhangende diensten en leveringen van goederen, zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken en van voor het vrijgestelde onderwijs gebruikte handboeken, door instellingen die daartoe door de bevoegde overheid zijn erkend of die aan dergelijke instellingen zijn toegevoegd of ervan afhangen; de openbare scholen zijn wat dat betreft steeds erkend door de bevoegde overheid (art. 44, § 2, 4°, van het BTW-Wetboek);
        bvb. : het schoolvervoer dat wordt georganiseerd door een openbare onderwijsinstelling of door de bevoegde overheid voor haar onderwijsinstellingen geniet eveneens de vrijstelling op grond van deze bepaling
·  de verhuur van boeken en tijdschriften, van muziekpartituren, grammofoonplaten, magneetbanden, diapositieven en van andere dergelijke voorwerpen van culturele aard, en de diensten aan de lezers verstrekt door bibliotheken en leeszalen evenals de leveringen van goederen die nauw samenhangen met deze handelingen (art. 44, § 2, 6°, van het BTW-Wetboek);
        bvb. : de mediatheken, bibliotheken en spelotheken, beheerd door de gemeentelijke, provinciale of andere overheden
·  de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen die door de exploitant aan de bezoekers worden verstrekt met betrekking tot al of niet geleid bezoek aan musea, monumenten, natuurmonumenten, plantentuinen en dierentuinen (art. 44, § 2, 7°, van het BTW-Wetboek);
 
·  de organisatie van toneel-, ballet- of filmvoorstellingen, van tentoonstellingen, concerten of conferenties alsook de leveringen van goederen die nauw samenhangen met deze diensten (art. 44, § 2, 9°, van het BTW-Wetboek).
        bvb. : dit geldt onder meer voor de diverse voorstellingen die door de culturele centra van steden en gemeenten worden georganiseerd.
    17. De aandacht wordt er op gevestigd dat de onroerende verhuur in principe vrijgesteld is van de belasting en derhalve geen recht op aftrek van de voorbelasting verleent, zelfs indien deze bestaat in de terbeschikkingstelling van een onroerend goed dat behoort tot het openbaar domein (z. beslissing nr. E.T.110.771 van 22 november 2006, die een nuance maakt met betrekking tot de havens en luchthavens).
    18. De bijkomstige handelingen die worden verricht door een vrijgestelde belastingplichtige, maar die niet binnen het toepassingsgebied van de vrijstelling zouden vallen (bijvoorbeeld, de verkoop van boeken door een museum los van een bezoek), zijn al dan niet aan de belasting onderworpen volgens de regels uiteengezet in de hierna vermelde punten D en E.
    Wat in het bijzonder de cafetaria's betreft neemt de administratie aan dat wanneer in een museum, monument, natuurmonument, dierentuin of plantentuin, die de vrijstelling van artikel 44, § 2, 7°, van voormeld Wetboek geniet, door de exploitant van deze instelling zelf een cafetaria wordt geëxploiteerd, deze dienst als een dienst met betrekking tot het bezoek dient te worden beschouwd en derhalve eveneens de vrijstelling van voormeld artikel geniet, voor zover de volgende voorwaarden samen vervuld zijn :
·  de cafetaria is slechts toegankelijk voor personen die de instelling effectief bezoeken (al dan niet geleide bezoeken, individuele of groepsbezoeken), wat impliceert dat er geen directe toegang bestaat van buiten de instelling (museum, enz.) naar het cafetarialokaal en dat dit lokaal uitsluitend gedurende de openingsuren van de instelling toegankelijk is;
 
·  de exploitant geen andere belastbare werkzaamheden uitoefent en bovendien geen maaltijden verschaft andere dan lichte maaltijden zoals bedoeld in punt 18 van de aanschrijving nr. 10 van 13 april 1994;
 
·  de ontvangsten van de cafetaria geen concurrentieverstoring veroorzaken en dus betrekkelijk gering blijven in vergelijking met de gezamenlijke vrijgestelde ontvangsten. Dienaangaande kan men stellen dat in de praktijk aan deze voorwaarde voldaan is wanneer de ontvangsten van de cafetaria het bedrag van 5.580 euro, voorzien door artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 19 van 29 december 1992 inzake vrijstellingsregeling bepaald door artikel 56, § 2, van het BTW-Wetboek, niet overschrijden of, als dit bedrag toch overschreden is, wanneer deze ontvangsten hoogstens 10 % van de globale (vrijgestelde) ontvangsten van de exploitant bereiken.
    Wanneer één of meerdere hiervoor bedoelde voorwaarden niet vervuld zijn, dan zijn de ontvangsten van de cafetaria voor het geheel aan de BTW onderworpen, behoudens in het geval dat de exploitant zich kan beroepen op de hiervoor bedoelde vrijstellingsregeling. Gelet op het voortdurend karakter van deze werkzaamheid kan ter zake de vrijstelling van artikel 44, § 2, 12°, van voormeld wetboek, dat occasionele werkzaamheden zoals liefdadigheidsfeesten, Vlaamse kermissen, enz., beoogt, evenmin genoten worden.
    Indien de exploitatie van de cafetaria aan een derde in concessie wordt gegeven, moet deze derde zijn handelingen volgens de normale regels aan de BTW onderwerpen.
    De hierboven uiteengezette criteria zijn meer algemeen en eenvormig van toepassing in de verschillende mogelijke gevallen van artikel 44, § 2, van het BTW-Wetboek, in het bijzonder - onder 1°, 3°, 7° en 9°, van deze bepaling.
D. Handelingen die leiden tot concurrentieverstoring van enige betekenis - Belastingplichtige met recht op aftrek
    19. Zelfs als zou voldaan zijn aan de voorwaarden om niet als belastingplichtige te worden aangemerkt, leggen de gemeenschapsregels die in nationaal recht worden omgezet door middel van artikel 6, tweede lid, van het BTW-Wetboek, de verplichting op dat de handelingen die door bedoelde instellingen worden verricht aan de belasting worden onderworpen als een verschillende behandeling ervan op het vlak van de BTW zou leiden tot een belangrijke concurrentieverstoring.
    20. De navolgende voorwaarden moeten dus samen worden vervuld opdat de hoedanigheid van belastingplichtige zou worden toegekend aan een openbare instelling :
·  het verrichten van identieke handelingen als andere economische operatoren, voornamelijk uit de privé-sector;
 
·  het verrichten van deze handelingen leidt tot een belangrijke concurrentieverstoring ten nadele van de andere betrokken operator.
    21. Of er sprake is van concurrentieverstoring is een feitenkwestie, die dient te worden onderzocht op basis van een gemotiveerd verzoekschrift door de operator die zich benadeeld voelt door de niet-belastingplicht van een publiekrechtelijke instelling. In flagrante gevallen kan de concurrentieverstoring ambtshalve door de belastingadministratie of door de betrokken overheid zelf worden opgeworpen.
    22. Ter zake kan worden vermeld : T-Service Interim, afdeling van de FOREM belast met de terbeschikkingstelling van tijdelijk personeel of nog de erkende openbare instellingen, met name les Entreprises de Formation par le Travail (EFT) (ondernemingen voor leren op de werkvloer) en les Ateliers de Formation par le Travail (AFT) (werkplaatsen voor leren op de werkvloer).
    23. Er wordt ook in herinnering gebracht dat de handelingen die worden verricht binnen de voorwaarden om aan de belasting te worden onderworpen, de vrijstelling van de belasting kunnen genieten, overeenkomstig artikel 56, § 2, van het BTW-Wetboek, als het omzetcijfer van deze handelingen het bedrag van 5.580 euro per jaar niet overschrijdt (z. koninklijk besluit nr. 19 van 29 december 1992).
E. Specifieke werkzaamheden die niet van onbeduidende omvang zijn - Belastingplichtige met recht op aftrek
    24. Voor welbepaalde handelingen die expliciet worden genoemd in het derde lid van artikel 6, nieuw, van het BTW-Wetboek worden de publiekrechtelijke lichamen in elk geval als belastingplichtige aangemerkt zonder dat men moet nagaan of er sprake is van een eventuele concurrentieverstoring, maar voor zover deze handelingen niet van onbeduidende omvang zijn.
    Men zal in elk geval aannemen dat het gaat om werkzaamheden die van onbeduidende omvang zijn indien de drempel van de vrijstellingsregeling bedoeld in nr. 23 hiervoor niet wordt bereikt. Voor de rest moet de situatie geval per geval worden onderzocht.
    25. Hetgeen voorafgaat wijzigt niets in hoofde van de betrokken instellingen aangezien deze regels reeds bestonden onder de toepassing van het koninklijk besluit nr. 26 dat thans wordt opgeheven.
    26. Hierna volgt een vergelijking tussen de handelingen bedoeld in het opgeheven koninklijk besluit nr. 26 en de handelingen bedoeld in artikel 6, nieuw, van het BTW-Wetboek. De in het opgeheven koninklijk besluit nr. 26 vermelde handelingen, die niet uitdrukkelijk in het nieuwe artikel 6 van het BTW-Wetboek werden heropgenomen, betreffen in feite handelingen die normaal leiden tot een belangrijke concurrentieverstoring, en die in principe bedoeld zijn onder punt D hiervoor. Er dient dus niet te worden teruggekomen op de belastingplicht van de betrokken publiekrechtelijke instellingen voor bedoelde handelingen.
Koninklijk besluit nr. 26
Huidige tekst
Als belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde worden aangemerkt :
 
1° de diensten en de regieën van de Staat, van de Gemeenschappen, van de Gewesten, van de provin
ciën, van de agglomeraties en van de gemeenten, alsmede de openbare instellingen, ten aanzien van :
 
de levering en de voorziening van water, gas, elektriciteit en stoom;
2° de levering en de voorziening van water, gas, elektriciteit en stoom;
de verkoop van landbouw- en tuinbouwproducten, en van voedingsmiddelen van een landbouw- of een handelsbedrijf;
 
 
5° de levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;
het verlenen van het recht tot verkoop in het groot van land- en tuinbouwproducten op een openbare markt, georganiseerd in een speciaal voor dit doel uitgeruste en geëxploiteerde inrichting, evenals de leveringen van goederen en diensten die ze in dit kader verrichten;
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;
de verkoop van bomen en hout van een bosbedrijf;
 
de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;
4° de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;
de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een restaurant, een hotel of een drankgelegenheid die voor het publiek vrij toegankelijk zijn;
11° de leveringen van goederen en de diensten verricht door bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties en soortgelijke inrichtingen;
de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een school voor het besturen van motorrijtuigen;
 
2° de diensten en de regieën van de provincies en van de gemeenten, alsmede de openbare instellingen, ten aanzien van :
 
de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een parkeergelegenheid, een opslagplaats, een kampeerterrein, een radio- of een televisiedistributienet en een slachthuis;
8° de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een parkeergelegenheid, een opslagplaats en/of een kampeerterrein;
de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten op uit hun aard onroerende goederen die in artikel 44, § 3, 1°, b), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde van de vrijstelling worden uitgesloten;
 
de verkoop van onroerende goederen die in artikel 44, § 3, 1°, a), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde van de vrijstelling wordt uitgesloten;
 
de zogenaamde onroerende leasing als bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde;
 
3° de Regie van de Gevangenisarbeid en de autonome strafinrichtingen die ressorteren onder het Ministerie van Justitie;
 
4° de Dienst voor Nijverheidsbevordering;
 
5° de Algemene Spaar- en Lijfrentekas;
 
6° de Regie van Telegrafie en Telefonie;
1° de telecommunicatiediensten;
7° het Belgisch Staatsblad;
 
8° (opgeheven)
 
9° de Belgische Dienst voor bedrijfsleven en landbouw;
 
10° (opgeheven)
 
11° de Regie voor maritiem transport;
 
12° de Proefbank voor vuurwapens;
 
13° Vlaamse Radio en Televisieomroep, Omroep van de Vlaamse Gemeenschap, de "Radio-Télévision belge de la Communauté française" en de "Belgischer Rundfunk";
12° de leveringen van goederen en de diensten verricht door radio- en televisieomroepdiensten.
14° de Koninklijke Munt van België;
 
15° de Nationale Instelling voor Radioactief Afval en Verrijkte Splijtstoffen (N.I.R.A.S.).
 
 
3° het goederen- en personenvervoer;
 
9° de werkzaamheden inzake reclame;
 
10° de diensten van reisbureaus bedoeld in artikel 1, § 7;
IV. SPECIFIEKE PROBLEMEN
A. Diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek (verhuur van informatica-materiaal, diensten van studiebureaus, …)
    27. Zoals reeds aangehaald in nr. 7, volgt uit artikel 6, eerste lid, nieuw, dat een onderscheid maakt tussen de handelingen verricht als publieke overheid en de handelingen vrijgesteld krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek, dat een publiekrechtelijke instelling die als vrijgestelde belastingplichtige diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, ontvangt van een in het buitenland gevestigde dienstverrichter, schuldenaar is van de Belgische BTW.
    Bvb : een in Nederland gevestigd studiebureau factureert een studie aan een hospitaal beheerd door een OCMW. De Belgische BTW is verschuldigd tegen het tarief van 21 pct.
    In een dergelijk geval zal de belasting dus hetzelfde zijn, ongeacht of het gaat om een Belgische dan wel om een buitenlandse dienstverrichter, en de hospitalen, scholen, rusthuizen, bibliotheken, culturele centra, … zullen gelijk behandeld worden, ongeacht of ze beheerd worden door een privaatrechtelijk dan wel door een publiekrechtelijk lichaam.
    Anderzijds, wanneer een publiekrechtelijke instelling een beroep doet op een in het buitenland gevestigde dienstverrichter en daarbij alleen handelt als publieke overheid, kan deze zich niet beroepen op de hoedanigheid van belastingplichtige. In dat geval is de algemene regel voorzien in artikel 21, § 2, van het BTW-Wetboek van toepassing. Bijgevolg vindt die dienst plaats in het buitenland en wordt daar belast.
    28. Voldoening van de BTW door de publiekrechtelijke instelling voor de diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek :
Schuldenaar :
    Wanneer een niet in België gevestigde dienstverrichter diensten bedoeld in 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek verstrekt aan een Belgische publiekrechtelijke instelling, wordt laatstgenoemde overeenkomstig artikel 51, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek schuldenaar van de BTW wanneer die diensten geheel of gedeeltelijk bestemd zijn voor haar handelingen als belastingplichtige (krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek vrijgestelde handelingen en/of belastbare handelingen).
Concreet :
    a) Wanneer een publiekrechtelijke instelling, uitsluitend voor haar handelingen die buiten de toepassingssfeer van de BTW vallen diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek ontvangt, wordt ze geen schuldenaar van de BTW en stelt zich de vraag naar de wijze van voldoening van de BTW niet. Het heeft geen belang of de publiekrechtelijke instelling, ontvanger van die diensten voor handelingen buiten de BTW-toepassingssfeer, bovendien, al dan niet, nog vrijgestelde (artikel 44 van het BTW-Wetboek) en/of belastbare handelingen stelt.
    b) De vraag naar de voldoening van de BTW stelt zich daarentegen wel wanneer een publiekrechtelijke instelling als vrijgestelde belastingplichtige (artikel 44 van het BTW-Wetboek), diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek ontvangt, aangezien ze schuldenaar van de BTW wordt overeenkomstig artikel 51, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek. Het heeft geen belang of de publiekrechtelijke instelling, handelend als vrijgestelde belastingplichtige voor deze ontvangen diensten, bovendien, al dan niet, nog handelingen buiten de BTW-toepassingssfeer en/of belastbare handelingen stelt.
    c) De vraag naar de voldoening van de BTW stelt zich eveneens wanneer een publiekrechtelijke instelling voor de doeleinden van haar belastbare economische activiteit diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek ontvangt, aangezien ze schuldenaar van de BTW wordt overeenkomstig artikel 51, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek. Het heeft daarbij geen belang of de publiekrechtelijke instelling die deze diensten ontvangt voor haar belastbare activiteit, bovendien, al dan niet, nog handelingen buiten de BTW-toepassingssfeer en/of vrijgestelde handelingen (artikel 44 van het BTW-Wetboek) stelt.
    d) De publiekrechtelijke instelling is bovendien eveneens overeenkomstig artikel 51, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek schuldenaar van de BTW wanneer de diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek zowel voor haar activiteit als vrijgestelde belastingplichtige (artikel 44, van het BTW-Wetboek) als voor haar belastbare economische activiteit bestemd zijn. Het speelt daarbij geen rol of ze bovendien ook nog handelingen buiten de BTW-toepassingssfeer stelt en of die diensten voor die handelingen, al dan niet, ook worden aangewend.
BTW-identificatienummer
    Indien de publiekrechtelijke instelling nog niet over een BTW-identificatienummer beschikt, zal zij, in het kader van de afname van de diensten als bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek, voorafgaandelijk een dergelijk nummer dienen aan te vragen bij het BTW-controlekantoor waaronder ze ressorteert tenzij bedoelde diensten uitsluitend voor haar handelingen buiten de BTW-toepassingssfeer worden afgenomen. Het in dit geval aan haar toe te kennen BTW-identificatienummer bevat niet de landencode BE.
Tijdstip van opeisbaarheid
    Overeenkomstig artikel 22, § 2, van het BTW-Wetboek wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is voltooid.
    Wordt de prijs of een deel ervan vóór dat tijdstip gefactureerd of ontvangen, dan wordt de BTW evenwel over het gefactureerde of ontvangen bedrag opeisbaar, al naar het geval, op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of op het tijdstip van de incassering.
Stukken die de handeling vaststellen
    In principe ontvangt de publiekrechtelijke instelling voor de in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek bedoelde diensten, een factuur van haar buitenlandse dienstverrichter waarop geen BTW is verrekend aangezien die belasting aan de Staat moet worden voldaan door genoemde instelling. In het geval echter de diensten uitsluitend bestemd zijn voor haar handelingen buiten de BTW-toepassingssfeer, moet de dienstverrichter wel degelijk de buitenlandse BTW op de factuur aanrekenen.
    Wanneer de publiekrechtelijke instelling, schuldenaar van de BTW krachtens artikel 51, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek voor de diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek, uiterlijk de vijfde werkdag van de maand na die waarin de belasting overeenkomstig artikel 22, § 2, van het BTW-Wetboek opeisbaar wordt, nog niet in het 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 de publiekrechtelijke instelling;
4° de datum waarop de handeling voltooid is of, wanneer de belasting opeisbaar wordt bij toepassing van artikel 22, § 2, tweede lid, van het Wetboek, de datum van de opeisbaarheid ervan;
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 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.
Voldoening van de BTW :
De publiekrechtelijke instelling is een indiener van periodieke BTW-aangiften
De periodieke aangifte
    Wanneer de publiekrechtelijke instelling, schuldenaar van de BTW overeenkomstig artikel 51, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek, reeds indiener is van periodieke aangiften, dient de BTW over de diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek te worden voldaan door opname van deze handelingen in de periodieke aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de belasting over deze handelingen opeisbaar is geworden.
    In rooster 87 : de maatstaf van heffing
    in rooster 56 : de verschuldigde BTW
    in rooster 81/82/83 : het gedeelte van de maatstaf van heffing dat betrekking heeft op de economische activiteit van de publiekrechtelijke instelling (vrijgestelde activiteit en/of belastbare activiteit) verhoogd met het bedrag van de niet aftrekbare BTW dat betrekking heeft op de genoemde economische activiteit
    in rooster 59 : het bedrag van de BTW dat overeenkomstig deze aanschrijving voor aftrek in aanmerking komt.
Wanneer indienen ?
    De periodieke aangifte moet worden ingediend uiterlijk de 20ste van de maand volgend op de maand (in geval van 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.
De wijze en plaats van indienen ?
    De indiening van de periodieke aangifte dient verplicht elektronisch te gebeuren :
·  vanaf 1 juli 2007 voor de publiekrechtelijke instellingen die voor het kalenderjaar 2005 een jaaromzet, exclusief BTW, realiseerden van meer dan 50.000.000 EUR voor hun totale economische activiteit (vrijgestelde en belastbare handelingen);
 
·  vanaf 1 februari 2008 voor de andere publiekrechtelijke instellingen die gehouden zijn tot het indienen van maandaangiften;
 
·  vanaf 1 april 2009 voor de publiekrechtelijke instellingen die kwartaalaangiften indienen.
    De elektronische indiening gebeurt via de toepassing INTERVAT. Voor bijkomende inlichtingen zie http://www.minfin.fgov.be
    Vóór de van toepassing zijnde data kan de indiening nog geschieden op papier via het administratief formulier 625 of via het geautomatiseerd formulier dat werd ontworpen door een softwareproducent.
Betaling van de BTW
    De verschuldigde belasting voor de aangifteperiode moet uiterlijk de twintigste van de maand die volgt op de periode voldaan worden door betaling op rekeningnummer 679-2003000-47 van "BTW-Ontvangsten, Brussel".
De publiekrechtelijke instelling is niet gehouden periodieke BTW-aangiften in te dienen en is al dan niet reeds indiener van bijzondere aangiften
    Wanneer de publiekrechtelijke instelling, schuldenaar van de BTW overeenkomstig artikel 51, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek, niet gehouden is periodieke BTW-aangiften in te dienen en al dan niet reeds indiener is van bijzondere aangiften, dient de over de diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek verschuldigde BTW te worden voldaan door opname van deze handelingen in de bijzondere BTW-aangifte met betrekking tot het kwartaal waarin de BTW over deze handelingen opeisbaar is geworden. In voorkomend geval worden deze handelingen opgenomen tezamen met de andere handelingen waarvoor de publiekrechtelijke instelling eveneens schuldenaar is van de belasting.
    In rooster 74 : de maatstaf van heffing
    in rooster 80 : de verschuldigde BTW
    in rooster 83 : het te betalen resultaat.
    In het kader VI van de bijzondere aangifte dient een gedetailleerde opgave van de aangegeven handelingen te worden verstrekt met aanduiding van de datum van de inkomende factuur of in voorkomend geval het stuk bedoeld in artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 1, de coördinaten van de dienstverrichter, de aard van de handeling, de datum van de handeling, eventueel, wanneer voor de handeling een andere munteenheid werd overeengekomen, het bedrag van de handeling in de andere munt dan de EURO met aanduiding van de vreemde munt, het bedrag van de maatstaf van heffing in EURO, het BTW-tarief waaraan de handeling is onderworpen en het bedrag van de verschuldigde BTW.
Wanneer indienen ?
    De bijzondere BTW-aangifte moet worden ingediend uiterlijk de 20ste 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.
De wijze en plaats van indienen ?
    De bijzondere BTW-aangifte, administratief formulier 629, dient op papier te worden ingediend bij het BTW-controlekantoor waaronder de publiekrechtelijke instelling ressorteert.
Betaling van de BTW
    De verschuldigde belasting voor de aangifteperiode moet uiterlijk de twintigste van de maand die volgt op het kwartaal waarop ze betrekking heeft, worden voldaan door betaling op rekeningnummer 679-2003493-55 van het RCIV Mechelen.
B. Werk in onroerende staat dat door een publiekrechtelijke instelling met eigen personeel wordt verricht voor de doeleinden van zijn economische activiteit wordt gelijkgesteld met een belastbare handeling (artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek)
    29. Een algemene commentaar over de toepassing van dit stelsel kan worden teruggevonden onder punt 63 van de BTW-handleiding (te raadplegen via http://www.fisconet.fgov.be  - klikken op "belasting over de toegevoegde waarde">"BTW-handleiding").
    30. Artikel 19, § 2, 1°, beoogt alleen de belastingplichtigen en is in geen geval van toepassing ten aanzien van werk in onroerende staat, van welke aard ook (oprichting, grondige verbouwing,… herstelling, onderhoud, reiniging, …) verricht door, bijvoorbeeld, gemeentelijk personeel aan de gemeentelijke infrastructuur die specifiek wordt gebruikt voor haar taak als overheid (gemeentehuis, de openbare weg, openbare parken, …).
    31. Wanneer het gaat om gebouwen bestemd voor handelingen die worden belast of vrijgesteld krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek, is artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek in principe van toepassing.
    32. Evenwel, overeenkomstig artikel 19, § 2, 1°, b, 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.
Bovendien wordt, overeenkomstig nr. 63 E, laatste lid, van de BTW-handleiding, bij wijze van proef aanvaard dat er geen gelijkstelling moet worden toegepast wanneer dergelijke werken worden verricht door een belastingplichtige die volledig is vrijgesteld op grond van artikel 44.
Bij wijze van vereenvoudiging aanvaardt de administratie thans dat er geen BTW is verschuldigd met betrekking tot alle herstellings-, onderhouds- en reinigingswerken die worden verricht door het personeel van de publiekrechtelijke instelling voor de behoeften van deze instelling.
    33. Bedoelde werkzaamheden strekken er enkel toe de economische waarde van een bestaand bedrijfsmiddel te behouden. Het gaat over werk dat noodzakelijk is om een bestaand bedrijfsmiddel te kunnen blijven gebruiken, zonder dat het werk de waarde van het bedrijfsmiddel verhoogt, wat rendement, capaciteit of levensduur 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 het 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, zeer moeilijk zijn.
    Een aantal voorbeelden zijn terug te vinden in de BTW-handleiding onder het nr. 394. Zij illustreren het fundamentele onderscheid dat in deze materie moet gemaakt worden.
    De Minister van Financiën heeft eveneens 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. de 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.".
Meerdere diensten worden uitgeoefend in eenzelfde onroerend goed
    34. Wanneer meerdere diensten worden uitgeoefend in eenzelfde onroerend goed, maar elk in een onderscheiden deel ervan en de werken beperken zich tot een aldus onderscheiden deel, dan stellen er zich geen problemen aangezien men kan terugvallen op het werkelijk gebruik. De normale voornoemde regels zijn van toepassing.
BTW is dus verschuldigd wanneer het gaat om andere werkzaamheden dan herstelling, onderhoud of reiniging die worden uitgevoerd aan een gedeelte van het gebouw bestemd voor belastbare of vrijgestelde handelingen.
    Wanneer een gedeelte van het onroerend goed wordt gebruikt voor handelingen van de publieke overheid en het andere deel voor het verrichten van belastbare of vrijgestelde handelingen, en werken, andere dan reiniging, onderhoud of herstelling, worden uitgevoerd aan het volledige onroerend goed, zonder dat deze kunnen toegewezen worden aan een bepaald deel (bijvoorbeeld dakwerken), dan is artikel 19, § 2, 1° slechts van toepassing ten aanzien van het tweede deel. Het aandeel in de totale werken wordt vastgesteld op basis van geval per geval te bepalen criteria. (Bijvoorbeeld op basis van een verhouding met betrekking tot de volledige oppervlakte, het volume, … bestemd voor de activiteit van de publieke overheid).
    35. Er wordt op gewezen dat wanneer artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek van toepassing is, de maatstaf van heffing in principe de normale waarde van de dienst is (z. artikel 33, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek, dat verwijst naar artikel 32). 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, 2° 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, …).
Voldoening van de BTW door de publiekrechtelijke instelling voor de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek :
Schuldenaar
    36. Het werk in onroerende staat dat door het eigen personeel van de publiekrechtelijke instelling wordt verricht voor de doeleinden van haar economische activiteit (krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek vrijgestelde activiteit en/of belastbare activiteit) wordt gelijkgesteld met een belastbare handeling. Overeenkomstig artikel 51, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek is de publiekrechtelijke instelling schuldenaar van de BTW en aldus stelt zich de vraag naar de wijze van voldoening van deze belasting.
BTW-identificatienummer
    Met het oog op de voldoening van de BTW van toepassing op de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek dient de publiekrechtelijke instelling in het bezit te zijn van een BTW-identificatienummer.
    Indien ze nog niet in het bezit is van een BTW-identificatienummer dient ze contact op te nemen met het BTW-controlekantoor waaronder ze ressorteert. Een BTW-identificatienummer zonder de landencode BE zal haar worden toegekend teneinde de BTW over bedoelde handelingen te voldoen via een bijzondere BTW-aangifte.
Tijdstip van opeisbaarheid
    Overeenkomstig artikel 22, § 2, van het BTW-Wetboek wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is voltooid.
Stukken die de handeling vaststellen
    Met het oog op de voldoening van de BTW die uit hoofde van de krachtens artikel 19 van het BTW-Wetboek met een dienst gelijkgestelde handeling opeisbaar is, dient de publiekrechtelijke instelling overeenkomstig artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 1 een stuk op te maken dat de handeling vaststelt. Dit dient te gebeuren uiterlijk de vijfde werkdag 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 en het adres van de publiekrechtelijke instelling
3° het BTW-identificatienummer van de publiekrechtelijke instelling
4° de datum van de handeling
5° de gegevens die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de verschuldigde belasting vast te stellen
6° de vermelding, per tarief, van de maatstaf van heffing en de elementen waaruit hij is samengesteld
7° het totaalbedrag van de verschuldigde belasting
Voldoening van de BTW :
De publiekrechtelijke instelling is een indiener van periodieke aangiften
De periodieke aangifte :
    Wanneer de publiekrechtelijke instelling, schuldenaar van de BTW overeenkomstig artikel 51, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek, reeds indiener is van periodieke aangiften, dient de BTW over de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek te worden voldaan door opname van deze handelingen in de periodieke aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de BTW over deze handelingen opeisbaar is geworden. Daarbij dient rekening gehouden te worden met het feit dat de BTW die voldaan werd bij de aankoop van de materialen die voor bedoelde werken werden aangewend, aftrekbaar is zodat deze materialen belastingschoon zijn op het ogenblik van de gelijkstelling met een dienst. In voorkomend geval wordt in dezelfde periodieke aangifte de BTW geheven van de met een dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling in aftrek gebracht overeenkomstig de regels die in deze aanschrijving zijn vermeld.
    In rooster 03 : de maatstaf van heffing van de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek
    in rooster 54 : de verschuldigde BTW over de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek
    in 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
    in rooster 83 : de maatstaf van heffing van de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek met inbegrip van de hierop geheven BTW die niet voor aftrek in aanmerking komt
    in 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, 1°, van het BTW-Wetboek die overeenkomstig deze aanschrijving voor aftrek in aanmerking komt.
    Voor het tijdstip, de wijze en de plaats van indienen van de periodieke BTW-aangifte, alsook voor de betaling, wordt verwezen naar hetgeen dienovereenkomstig is uiteengezet voor de diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek.
De publiekrechtelijke instelling is niet gehouden periodieke BTW- aangiften in te dienen en is al dan niet reeds indiener van bijzondere aangiften
    Wanneer de publiekrechtelijke instelling, schuldenaar van de BTW overeenkomstig artikel 51, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek, niet gehouden is periodieke BTW-aangiften in te dienen en al dan niet reeds indiener is van bijzondere aangiften, dient de BTW over de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek te worden voldaan door opname van deze handelingen in de bijzondere BTW-aangifte met betrekking tot het kwartaal waarin de BTW over deze handelingen opeisbaar is geworden.
    In voorkomend geval worden deze handelingen opgenomen tezamen met de andere handelingen waarvoor de publiekrechtelijke instelling reeds indiener is van bijzondere BTW-aangiften.
    Er dient rekening te worden gehouden met het feit dat de BTW die werd voldaan bij de aankoop van de materialen die voor bedoelde werken werden aangewend aftrekbaar is, zodat deze materialen belastingschoon zijn op het ogenblik van de gelijkstelling met een dienst.
    In rooster 74 : de maatstaf van heffing van de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek zoals bepaald in deze aanschrijving
    in rooster 80 : de verschuldigde BTW over de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek
    in rooster 82 : de BTW geheven van de materialen die voor bedoelde werken werden aangewend (in aftrek te brengen belasting)
    in rooster 83 : het te betalen resultaat.
    In het kader VI van de bijzondere aangifte dient een gedetailleerde opgave van de aangegeven handelingen (inkomende en uitgaande handelingen) te worden verstrekt :
    wat betreft de inkomende facturen met betrekking tot de materialen die voor bedoelde werken werden aangewend :
·  de datum van de inkomende factuur
·  de coördinaten van de leverancier (er dient niet gelet te worden op de omschrijving "buitenlandse leverancier")
·  de aard van de handeling
·  de datum van de handeling
·  het bedrag van de maatstaf van heffing met betrekking tot die aankoop
·  het toepasselijke BTW-tarief
·  het bedrag van de recupereerbare BTW (in de kolom "Terug te geven");
    wat betreft de diensten bedoeld in artikel 19, § 2, 1°,van het BTW-Wetboek :
·  de datum van het stuk bedoeld in artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 1
·  de coördinaten van de publiekrechtelijke instelling
·  de aard van de dienst bedoeld in artikel 19, 2, 1°, van het BTW-Wetboek
·  de datum van de handeling (voltooiing van het werk)
·  het bedrag van de maatstaf van heffing
·  het toepasselijke BTW-tarief
·  het bedrag van de BTW (in de kolom "Verschuldigd").
    Voor het tijdstip, de wijze en de plaats van indienen van de bijzondere BTW-aangifte, alsook voor de betaling wordt verwezen naar hetgeen uiteengezet is voor de voldoening van de BTW die is verschuldigd over de diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek.
C. Problematiek van de aftrek
    37. Zoals reeds gesteld, kan een publiekrechtelijk lichaam de volgende handelingen verrichten :
·  handelingen die buiten de toepassingssfeer van de BTW vallen (activiteiten verricht als publieke overheid en gratis verrichte handelingen), waarvoor het niet de hoedanigheid heeft van belastingplichtige;
·  handelingen die het de hoedanigheid van belastingplichtige toekennen maar die vrijgesteld zijn door artikel 44 van het BTW-Wetboek;
·  belastbare handelingen (handelingen die leiden tot concurrentieverstoring van enige betekenis en handelingen beoogd door artikel 6, derde lid in de mate dat zij niet van onbeduidende omvang zijn).
    Alleen laatstgenoemde belastbare handelingen verlenen recht op aftrek van de voorbelasting.
    In dit opzicht en 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 BTW-Wetboek), in voorkomend geval, in combinatie met een bijzonder verhoudingsgetal voor de niet specifiek toewijsbare kosten.
    Dit bijzonder verhoudingsgetal kan eventueel, bij gebrek aan een meer passende methode, worden berekend zoals het algemeen verhoudingsgetal met als teller, het totaalbedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en met als noemer, het totaalbedrag van alle handelingen met inbegrip of niet van alle of een gedeelte van de subsidies (z. dienaangaande punt 42 hierna).
D. Problematiek van de toelagen, subsidies en diverse steunmaatregelen
a) Eventuele taxatie
    38. Overeenkomstig artikel 73 van de richtlijn 2006/112/EG en artikel 26 van het BTW-Wetboek maken enkel de toelagen die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden deel uit van de maatstaf van heffing.
    39. Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heeft zich reeds eerder over deze problematiek gebogen (z. met name arrest C-184/00 van 22 november 2001 betreffende l'Office des produits wallons).
    Het Hof merkt ter zake op dat zelfs al is het zo 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 diensten (voor zover het zijn goederen en diensten aanbiedt tegen een prijs die het niet zou kunnen hanteren indien het zowel zijn kosten diende door te berekenen als winst diende te maken), dat niet volstaat om deze subsidie belastbaar te maken.
    40. Het Hof voegt er nog aan toe dat men slechts dan kan spreken van subsidies die rechtstreeks met de prijs verband houden en derhalve belastbaar, wanneer de band tussen de subsidie en de prijs duidelijk (direct verband) blijkt uit een onderzoek van de concrete omstandigheden die aan de basis van de betaling van deze tegenprestatie liggen (z. ook de BTW-handleiding nr. 115/2).
    41. Er dient te worden opgemerkt dat bepaalde sommen, hoewel subsidies genoemd, in feite een vergoeding zijn voor de levering van goederen of een dienstverrichting aan de publiekrechtelijke instelling zelf. Er bestaat dan een direct verband tussen het gestorte bedrag en het belang van het geleverde goed of de verrichte dienst. Deze sommen worden aangemerkt als de prijs, onderworpen aan de BTW, van bedoelde handeling.
Het gaat uiteraard om een feitenkwestie, die geval per geval moet onderzocht worden.
b) Eventuele invloed van de subsidies op het recht op aftrek
    42. Door het recht op aftrek uit te oefenen zoals voorzien in nr. 37 hiervoor, hebben de door het publiekrechtelijk lichaam ontvangen subsidies geen invloed op de aftrek van de BTW geheven van de goederen en diensten toegewezen aan een bepaalde sector.
    43. Ten aanzien van de belasting geheven van algemene kosten gemeenschappelijk aan diverse activiteitensectoren en, meer algemeen, ten aanzien van de niet specifiek toewijsbare goederen en diensten, is het aangewezen terug te vallen op één of meerdere bijzondere verhoudingsgetallen, wat ertoe kan leiden dat rekening dient te worden gehouden met de subsidies.
    Dit zal echter niet het geval zijn wanneer het verhoudingsgetal is bepaald rekening houdend 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 die of die activiteit). Het bedrag van de eventueel ontvangen subsidies is hier derhalve zonder invloed.
    Wanneer het daarentegen niet mogelijk is om dergelijke criteria toe te passen, dient een bijzonder verhoudingsgetal te worden berekend op analoge wijze als het algemeen verhoudingsgetal, maar waarbij het noodzakelijk kan zijn rekening te houden met de ontvangen subsidies.
    Een dergelijke situatie dient vanzelfsprekend geval per geval te worden geregeld. In elk geval en teneinde rekening te houden met het feit dat de activiteiten die als publieke overheid of gratis worden verricht, niet alleen geen recht op aftrek verlenen maar bovendien geen omzetcijfer genereren dat in de noemer kan worden opgenomen, is het aangewezen om het bedrag van de subsidies specifiek bestemd voor die activiteiten op te nemen in de noemer.
    In dit opzicht wordt opgemerkt dat de rechterlijke macht de administratie reeds herhaaldelijk heeft gesteund wanneer zij zich beroept op een dergelijk verhoudingsgetal ( z. het vonnis van de Rechtbank van Eerste aanleg te Antwerpen van 5 oktober 2001, VZW Logo Center tegen de Belgische staat, alsook het arrest van het Hof van Beroep te Brussel van 9 maart 2006, ASBL Le Jeune Entrepreneur Européen contre l'Etat belge).
V. Datum van inwerkingtreding
    44. De hiervoor beschreven regels treden in werking op 1 juli 2007.
    45. Het Overlegcomité van 25 april 2007 (\*) heeft evenwel beslist dat tot 1 januari 2008 een zekere tolerantiepolitiek zal worden gevoerd. Dit houdt in dat de Administratie geen kritiek zal uitoefenen indien de overheden die overeenkomstig voormelde regels in principe reeds belastingplichtige zijn vanaf 1 juli 2007, maar die om organisatorische redenen moeilijkheden ondervinden om aan hun verplichtingen als belastingplichtige te voldoen, zich pas na deze inwerkingtreding maar uiterlijk op 31 december 2007 als belastingplichtige laten registreren. De belastingplicht gaat in dat geval in op datum van de registratie zodat de overheid vanaf dan al haar verplichtingen moet nakomen en uiteraard ook slechts vanaf die datum recht op aftrek heeft.
[(\*) Gevolg van artikel 39 van de programmawet van 27 december 2006 betreffende het onderwerpen van bepaalde handelingen aan de BTW - Plan voor het in voege treden in de gemeenten. Notificatie punt 6, Overlegcomité van 25/04/2007 nr. 2007C83510.001.]
    Op het einde van de tolerantieperiode, zal in het Overlegcomité een evaluatie gemaakt worden teneinde te beslissen over een eventuele verlenging.
Publiekrechtelijke instellingen
NOG VRAGEN ?
Voor alle vragen met betrekking tot deze circulaire, kan de publiekrechtelijke instelling zich steeds richten tot het bevoegde BTW-controlekantoor.
Voor een volledige uiteenzetting inzake de belastingplicht en de BTW-identificatie, wordt verwezen naar de "BTW-Handleiding", hoofdstukken IV, X, XI, X I, die op volgend adres kan geraadpleegd worden : http://www.fisconet.fgov.be   (klikken op "Belasting over de toegevoegde waarde" > "BTW-Handleiding").
Voor een meer algemene notie van de werking en toepassingsmodaliteiten van de BTW, kan U overigens de brochure "Wegwijs in de BTW" raadplegen die werd uitgegeven door FOD Financiën en die kan worden gedownload op volgend adres : http://minfin.fgov.be   (klikken op "Informatie" > "De brochures van het Departement").
Contactpersonen :
Mevrouw Schoenmaekers (NL)
Tel.: 0257/654.29
marie.schoenmaekers@minfin.fed.be
 
Mijnheer Morleghem (F)
Tel. : 0257/626.51
jean.morleghem@minfin.fed.be
 
NAMENS DE MINISTER :
Voor de administrateur
Kleine en Middelgrote Ondernemingen,
P. HAZEBROUCQ
Auditeur-generaal van financiën