

# Btw-actualia voor lokale besturen

17 december 2020

Een aantal nieuwe btw-regels van de afgelopen jaren brengen met zich mee dat lokale besturen thans door een andere bril moeten kijken naar mogelijke btw-opportunities. Ook los van het bestaan van een autonoom gemeentebedrijf kunnen er door de stad of de gemeente belangrijke btw-besparingen worden gerealiseerd. In een aantal gevallen zal een autonoom gemeentebedrijf evenwel nog altijd een meerwaarde kunnen bieden.

Hieronder geven we aan hoe steden en gemeenten het beste met deze nieuwe regels kunnen omgaan en welke acties eventueel dienen te worden ondernomen.

**Wouter Villette, vennoot en Tim Van Sant, bestuurder, PwC**

## **1. Concurrentieverstoring kan tot btw-plicht leiden in hoofde van het lokaal bestuur**

### **1.1 Btw-statuut van lokale besturen**

Hoewel het basisprincipe blijft dat lokale besturen niet als btw-plichtig worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten (art. 6, eerste lid W.Btw), komen de steden en gemeenten, los van het al dan niet bestaan van een autonoom gemeentebedrijf (hierna "AGB"), meer en meer terecht in het toepassingsgebied van de btw.

Naast een limitatief aantal opgesomde handelingen in de wet waarvoor steden en gemeenten in principe sowieso beschouwd worden als btw-plichtig (art. 6, derde W.Btw - bv. de exploitatie van een parking, werkzaamheden inzake reclame ...), is dat sinds 1 juli 2016 ook het geval voor de handelingen van lokale besturen die leiden tot een (reële of potentiële) concurrentieverstoring van enige betekenis (art. 6, lid 2 W.Btw). Laatstgenoemde bepaling bestond ook al vóór die datum, maar bleef de facto dode letter. Daarin is verandering gekomen door de publicatie van de Circulaire AAFisc nr. 42/2015 van 10 december 2015.

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

De volgende werkzaamheden kunnen daarvoor bv. in aanmerking komen: de verhuur van zalen, de uitbating in het woonzorgcentrum van een cafetaria die voor iedereen toegankelijk is, de verkoop van toeristische brochures en boeken over de eigen gemeente, de verkoop van pluimvee of plantgoed enz. (zie Circulaire 2017/C/91 van 22 december 2017).

### **1.2 Drempel van 25.000 euro**

De Administratie neemt aan dat er ten aanzien van een bepaalde werkzaamheid geen concurrentievervalsing van enige betekenis is indien de jaarlijkse omzet van die economische activiteit het bedrag van 25.000 euro niet overschrijdt.

Deze drempel moet per door het lokaal bestuur verrichte werkzaamheid worden beoordeeld zodat slechts de op die werkzaamheid betrekking hebbende omzet in acht wordt genomen.

Het is belangrijk om op te merken dat die drempel van 25.000 euro geen enkele wettelijke basis heeft en slechts een richtsnoer is waarvan het lokaal bestuur kan afwijken. Als de stad of de gemeente btw zou willen recupereren op activiteiten die deze drempel niet overschrijden, dan is dat dus in principe mogelijk. Het omgekeerde is ook waar. Zelfs al wordt de drempel van 25.000 euro overschreden voor een bepaalde activiteit, is het mogelijk dat deze activiteit, rekening houdende met de concrete feitelijke omstandigheden, toch niet leidt tot btw-plicht in hoofde van het lokaal bestuur.

### **1.3 Mogelijke actiepunten voor het lokaal bestuur**

De stad of de gemeente moet op regelmatige basis een inventaris maken van haar activiteiten waarvoor dan moet worden nagegaan of ze, de nieuwe btw-regels sinds 1 juli 2016 in acht genomen, hiervoor al dan niet btw-plichtig is.

Het is in elk geval niet ondenkbeeldig dat bepaalde handelingen die een lokaal bestuur nu belastingvrij aanbiedt principieel moeten worden onderworpen aan btw.

Bovendien biedt dergelijke doorlichting het voordeel dat kan worden aangegeven hetzij welke opportuniteiten de btw-plicht biedt om middels btw-recuperatie besparingen te verwezenlijken hetzij welke acties desgevallend moeten worden ondernomen om te vermijden dat het lokaal bestuur een gedeeltelijke btw-plichtige wordt.

## **2. Nieuwe regels voor de onroerende verhuur**

### **2.1 Kortdurende verhuur**

Een voorbeeld van een handeling die kan leiden tot concurrentievervalsing is de kortetermijnverhuur (i.e. maximaal zes maanden) van zalen en gebouwen. Los van het bestaan van een AGB, is het mogelijk dat hierover verplicht btw moet worden gerekend door het lokaal bestuur. Dat is het gevolg van de nieuwe regels i.v.m. de met btw belaste verhuur die in werking zijn getreden op 1 januari 2019 (art. 44, §3, 2°, a), laatste streepje W.Btw).

Of er ook effectief btw moet worden aangerekend over de huurprijs, hangt af van de hoedanigheid van de huurder. Is de huurder een particulier of een organisatie zonder winstoogmerk, dan is die nieuwe wetgeving niet van toepassing. Anderzijds kan er in dat geval toch sprake zijn van btw-heffing in hoofde van de stad of de gemeente als er in hoofde van de huurder een verplichting bestaat tot de aankoop van dranken en/of diverse bijhorende diensten. In dat laatste geval gaat het immers niet om een loutere verhuring, maar om een complexe dienstprestatie.

### **2.2 Optionele btw-heffing**

Daarnaast kan het lokale bestuur sinds 1 januari 2019, onder bepaalde voorwaarden, ervoor kiezen om de verhuur van gebouwen of gedeelten ervan aan btw te onderwerpen. Voorwaarden voor de uitoefening van deze btw-optie zijn onder meer dat het in principe moet gaan om een nieuw gebouw en dat de huurder een btw-plichtige is (art. 44, §3, 2°, d) W.Btw).

Bovendien biedt het optionele btw-stelsel een volwaardig alternatief voor de door het lokale bestuur afgesloten concessieovereenkomsten, waarvan de toepassingsvoorwaarden vaak aanleiding geven tot betwistingen met de Administratie. Het kan dus aangewezen zijn om deze concessieovereenkomsten te

vervangen door gewone huurovereenkomsten met toepassing van de btw-optie.

## 2.3 Mogelijke actiepunten voor het lokaal bestuur

Aangezien de aanrekening van btw over de huurprijs voortaan soms verplicht is, maar anderzijds ook tot gevolg heeft dat de btw op de gedane investeringen en de gemaakte kosten volgens de normale regels in aftrek kan worden gebracht, is het belangrijk dat het lokale bestuur de gebouwen en investeringen in kaart brengt die voor beide nieuwe regelingen in aanmerking komen zodat conform de nieuwe btw-regels kan worden gehandeld en het btw-besparingspotentieel hiervan kan worden becijferd.

## 3. Verlaagde btw-tarieven

In een aantal gevallen kan het lokale bestuur genieten van verlaagde btw-tarieven. Zo bestaan er gunstmaatregelen voor de sociale huisvesting en wordt het verlaagde btw-tarief voor afbraak en wederopbouw met ingang van 1 januari 2021 tijdelijk uitgebreid tot het gehele grondgebied.

Ook voor de aankoop van mondkmaskers en alcoholgels, alsook voor schoolgebouwen komen steden en gemeenten in aanmerking voor verlaagde btw-tarieven.

### 3.1 Mondmaskers en alcoholgels

In principe is de verkoop van mondkmaskers en hydroalcoholische gels onderworpen aan het normale btw-tarief van 21 %. In het kader van de bestrijding van de COVID-19-crisis geldt sinds 4 mei 2020 het verlaagde btw-tarief van 6 % voor de aankoop van dergelijke producten (KB 5 mei 2020, BS, 7 mei 2020). Onder bepaalde voorwaarden is er zelfs een vrijstelling van btw.

De Administratie laat in dat verband ook handalcohol zonder het gelcomponent toe, bv. vloeistof aangeboden onder de vorm van een verstuiver (Circulaire 2020/C/65 van 8 mei 2020).

Het verlaagde tarief geldt voor alle transacties waarvoor de btw opeisbaar is geworden vanaf 4 mei 2020. Voor transacties met lokale besturen wordt de btw opeisbaar naarmate de stad of de gemeente de leverancier betaalt (art. 17, §4 W.Btw). Het is in dat verband dus de betalingsdatum die doorslaggevend zal zijn of het lokale bestuur kan genieten van het verlaagde tarief en niet de leverings- of de factuurdatum.

De btw-tariefverlaging voor mondkmaskers en alcoholgels is een tijdelijke maatregel. Normaal zou deze maatregel aflopen op 31 december 2020. Op 1 december jl. is er evenwel een wetsontwerp ingediend bij het parlement om de toepassing van het verlaagde tarief voor deze producten te verlengen t.e.m. 31 maart 2021 (Doc 55 1674/001).

### 3.2 Schoolgebouwen

Schoolgebouwen komen in aanmerking voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6 % (KB nr. 20, Bijlage, Tabel A, XL). Dat geldt niet alleen voor de oprichting van nieuwe gebouwen, maar ook voor werken in onroerende staat aan bestaande gebouwen.

Een gebouw komt in aanmerking voor de toepassing van het 6 %-tarief indien het hoofdzakelijk wordt gebruikt voor het verstrekken van onderwijs dat van btw is vrijgesteld. Als bv. een sporthal of turnzaal door het lokale bestuur aan de school ter beschikking wordt gesteld tijdens de normale schooluren en in de avond en tijdens de vakanties verhuurd wordt aan sportclubs, verenigingen, enz., kan het verlaagde tarief in principe worden toegepast (Circulaire 2018/C/6 van 18 januari 2018).

### 3.3 Mogelijke actiepunten voor het lokaal bestuur

Heeft het lokale bestuur ten onrechte een factuur ontvangen met toepassing van het normale i.p.v. het verlaagde tarief, dan is het van belang dat het bestuur de leverancier of dienstverrichter vraagt om een creditnota uit te reiken én een nieuwe factuur met toepassing van het verlaagde tarief.

De stad of de gemeente moet er dan op letten dat alle vermeldingen op de nieuwe factuur correct zijn.

## 4. Is de oprichting van een autonoom gemeentebedrijf nog zinvol?

### 4.1 Btw-statuut van een AGB

Een AGB valt niet onder de btw-regeling van art. 6 W.Btw, maar wordt daarentegen aangemerkt als een gewone btw-plichtige met recht op aftrek van de btw volgens de normale regels (Beslissing nr. E.T. 101.890 van 27 maart 2002).

Door dit btw-statuut blijft het AGB het instrument bij uitstek voor belangrijke btw-besparingen voor investeringen inzake sport, cultuur en vermaak. Noodzakelijke voorwaarde daartoe is wel dat alle spelregels voor de oprichting en de exploitatie van een AGB correct worden nageleefd. Daar durft het in de praktijk al eens mislopen.

### 4.2 Investerings in sport en cultuur

De toegang tot instellingen van sport, cultuur en vermaak is vrijgesteld van btw indien de exploitant van de sport- of cultuurinrichting geen winstoogmerk nastreeft en alle ontvangsten uit die activiteit herinvesteert in die vrijgestelde activiteit (art. 44, §2, 3°, 6°, 7° en 9° W.Btw). De exploitatie van dergelijke instellingen door het lokaal bestuur voldoet aan bovengenoemde voorwaarden en is dan ook vrijgesteld van btw. Keerzijde van de medaille is dat er dan wel geen btw kan worden gerecupereerd op de investeringen en lopende kosten m.b.t. dergelijke instellingen.

Indien evenwel de exploitatie van deze sport- en cultuurinrichtingen zou worden ingebracht in een AGB met een winstoogmerk, is het verhaal anders.

Een AGB met een winstoogmerk moet immers voor het recht op toegang tot de sport- en cultuurinrichtingen 6 % btw rekenen (KB nr. 20, Bijlage, Tabel A, XXVIII), maar kan wel de 21 % btw op de door haar gedane investeringen en kosten volgens de normale regels in aftrek brengen.

### 4.3 Wanneer krijgt het AGB een winstoogmerk?

Om te beoordelen of er in hoofde van een AGB een winstoogmerk bestaat, zijn er sinds 2016 duidelijke spelregels (Beslissing nr. E.T. 129.288 van 19 januari 2016), o.m.:

- de globale activiteit van het AGB moet in aanmerking worden genomen;
- er is statutair bepaald dat eventueel gemaakte winsten worden uitgekeerd (Parl. vr. nr. 519, 11 december 2007, Peeters);
- dit moet ook effectief gebeuren (Parl. vr. nr. 842, 2 april 2014, Warzée-Caverenne);
- de Administratie kan onderzoeken of die statutaire bepalingen niet louter theoretisch zijn (Parl. vr. nr. 804, 16 december 2014, Pas en Parl. vr. nr. 1592, 28 januari 2015, Deseyn): dat zal het geval zijn wanneer systematisch tekorten voorkomen in hoofde van het AGB omdat de aan de bezoekers van de inrichting aangerekende prijzen niet volstaan om de exploitatiekosten van het AGB te dekken;
- de basis van de berekening is het operationele resultaat, er wordt evenwel geen rekening gehouden met toevallige gebeurtenissen langs inkomsten- of uitgavenzijde: de uitzonderlijke economische omstandigheden ten gevolge van de COVID-19 pandemie worden beschouwd als een dergelijke toevallige gebeurtenis (Circulaire 2020/C/139 van 12 november 2020 - zie ook Accountancy & Fiscaliteit, nr. 41, 26 november 2020);

- werkingstoelagen die door de stad of de gemeente aan het AGB worden toegekend mogen in principe niet in aanmerking worden genomen voor de beoordeling van het winsttoogmerk;
- prijssubsidies komen daarentegen daarvoor wel in aanmerking.

#### 4.4 Werkingstoelage versus prijssubsidie

De reden dat thans heel wat AGB's worden opgedoekt heeft te maken met het feit dat in het verleden werkingstoelagen door de stad of de gemeente werden toegekend aan het AGB om cashtekorten te dekken waardoor belangrijke verliezen ontstonden. Nochtans bleek al uit een arrest van 2002 van het Europese Hof van Justitie dat een winsttoogmerk noodzakelijk uitkering van winst impliceert (HvJ, 21 maart 2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club).

Deze door de Administratie terecht verworpen praktijk brengt met zich mee dat een aantal lokale mandatarissen en ambtenaren achterdochtig staan t.a.v. het gebruik van een AGB.

In tegenstelling tot algemene werkingstoelagen of investeringssubsidies, maken prijssubsidies deel uit van de maatstaf van heffing inzake btw, met als gevolg dat daarover btw moet worden aangerekend.

Daarvoor is vereist dat de subsidie rechtstreeks verband houdt met de prijs (art. 26, §1 W.Btw). Dat betekent dat de subsidie individualiseerbaar moet zijn en een tegenprestatie moet uitmaken van het recht op toegang dat aan de burger wordt verleend tot inrichtingen voor sport, cultuur en vermaak. Een en ander moet kunnen worden aangetoond aan de hand van de concrete feitelijke omstandigheden.

#### 4.5 Mogelijke actiepunten voor het lokaal bestuur

Als het lokaal bestuur nog geen AGB heeft opgericht en er worden belangrijke investeringen inzake sport en cultuur gepland, kan het de moeite waard zijn om het btw-besparingspotentieel te berekenen dat door de oprichting van een AGB kan worden gerealiseerd. Dat besparingspotentieel, dat zowel de eenmalige btw-aftrek op de investeringen als de btw-aftrek op de lopende exploitatiekosten in kaart brengt, moet rekening houden met alle parameters, o.m. het btw-tekort op de prijssubsidies en de fiscale kost van de vennootschapsbelasting. Daarnaast moet een btw-optimalisatie middels een AGB steeds worden beoordeeld in de tijd omdat de Administratie de aftrek van btw op gebouwen in principe gedurende 15 jaar kan herzien.

Indien het bestuur al een AGB heeft, kan het opportuun zijn om het AGB door te lichten en te evalueren of de bestaande structuur nog optimaal is voor de stad of de gemeente. Zo kan het bv. zijn dat het AGB initieel aanzienlijke btw-besparingen realiseerde, maar dat na verloop van tijd meer btw wordt betaald dan wat er wordt bespaard op de lopende kosten waardoor de initiële btw-besparing langzaam maar zeker verdwijnt. Door een aantal nieuwigheden in de btw-regelgeving, zoals hierboven uiteengezet, zijn er thans bovendien ook andere formules mogelijk waarbij geen gebruik wordt gemaakt van het AGB en toch belangrijke btw-besparingen kunnen worden gerealiseerd.