

OPENBARE BESTUREN EN BTW

Fiscale topics

Openbare besturen en btw

Koen DEWILDE

 **INTERSENTIA**

Antwerpen – Gent – Cambridge

Openbare besturen en btw
Koen Dewilde

© 2020 Lefebvre Sarrut Belgium NV
Hoogstraat 139/6 – 1000 Brussel

ISBN 978-94-000-1256-1
D/2020/7849/84
NUR 826
Gedrukt in de Europese Unie

Verantwoordelijke uitgever: Paul-Etienne Pimont, Lefebvre Sarrut Belgium NV
Lay-out: Crius Group, Hulshout
Omslagontwerp: Stefaan Verboven | LetterLust

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Ondanks alle aan de samenstelling van de tekst bestede zorg, kunnen noch de auteurs noch de uitgever aansprakelijkheid aanvaarden voor eventuele schade die zou kunnen voortvloeien uit enige fout die in deze uitgave zou kunnen voorkomen.

Dit boek is eveneens digitaal beschikbaar op www.stradalex.com en www.jurisquare.be.

VOORWOORD

Ooit leek het simpel. Je had de private sector: die was aan btw onderworpen. En je had de overheid, en die was geen btw-plichtige. Vandaag de dag is niets minder waar. De groeiende verstrengeling tussen de private sector en de overheid maakt dat publieke overheden meer en meer in het vaarwater van de btw-plicht komen. Openbare besturen en btw is dan ook het verhaal van een gedwongen huwelijk waarbij de partners in vele gevallen van de nood een deugd trachten te maken. Het is ook het verhaal van een steeds evoluerende invulling van het begrip overheid voor btw-doeleinden.

Het opzet van dit boek is om deze evoluties op een bevattelijke manier te brengen. Eerder dan een academisch volledige opsomming van feiten, regels en rechtspraak weer te geven, werd in de eerste plaats gestreefd naar leesbaarheid en begrijpelijkheid. Dit behelst dat de auteur gedwongen werd om bepaalde keuzes te maken, en bepaalde thema's niet of beperkt aan te snijden. Dit verhaal op een bevattelijke manier brengen was geen gemakkelijke, maar integendeel een intellectueel prikkelende uitdaging.

Een tweede opzet van dit werk was om een combinatie te brengen van enerzijds het wettelijk kader en anderzijds de meer praktische gevolgen voor de overheden. Zo kan een openbaar bestuur op basis van het eerste deel uitmaken of het al dan niet als btw-plichtige kwalificeert, en in het tweede deel zien wat de praktische gevolgen hiervan zijn.

Het boek richt zich dan ook tot een veelzijdig publiek. In eerste instantie kan het boek een naslagwerk zijn voor iedereen die werkzaam is bij een openbaar bestuur (van financieel beheerder tot intern boekhouder). Daarnaast kan het boek ook een handige tool zijn voor cijferberoepen en andere adviesverleners die in aanraking komen met de btw-problematiek binnen de publieke sector (boekhouders, belastingconsulenten, advocaten ...).

Het eindresultaat zou niet hetzelfde geweest zijn mocht de auteur niet hebben kunnen putten uit een jarenlange praktijkervaring. Daarenboven hebben het meticulous naleeswerk en de input van collega's geleid tot enkele bijkomende essentiële nuances die het eindresultaat tot een hoger niveau hebben getild.

INHOUD

| | |
|---|----|
| <i>Voorwoord</i> | v |
| Inleiding | 1 |
| DEEL 1. | |
| BELASTINGPLICHT EN OPENBARE BESTUREN | 3 |
| Hoofdstuk 1. Het wettelijk kader | 5 |
| 1.1. Algemene regel: belastingplicht | 6 |
| 1.2. Overheid handelend als overheid: in principe geen belastingplicht | 7 |
| 1.2.1. Wat voorafging | 7 |
| 1.2.2. De huidige regeling | 10 |
| 1.2.2.1. Handelingen als overheid | 11 |
| 1.2.2.2. Concurrentieverstoring van enige betekenis | 15 |
| 1.2.2.3. Specifieke werkzaamheden die niet van onbeduidende omvang zijn | 16 |
| 1.3. Overheid en vrijgestelde handelingen bedoeld in artikel 44 WBTW | 17 |
| 1.4. Voorbeelden van activiteiten die door de Btw-administratie worden aangemerkt als concurrentieverstorend | 22 |
| Hoofdstuk 2. De organisatie van de overheid en haar btw-gevolgen | 37 |
| 2.1. De gemeentelijke verzelfstandiging | 37 |
| 2.1.1. Autonoom gemeentebedrijf | 38 |
| 2.1.1.1. Algemeen | 38 |
| 2.1.1.2. Btw-statuuut | 39 |
| 2.1.2. Extern verzelfstandigd agentschap in privaatrechtelijke vorm | 44 |
| 2.1.2.1. Algemeen | 44 |
| 2.1.2.2. Btw-statuuut | 46 |
| 2.1.3. Het gemeentelijk havenbedrijf | 46 |
| 2.1.3.1. Algemeen | 46 |
| 2.1.3.2. Btw-statuuut | 47 |
| 2.1.4. De hulpverleningszone | 47 |
| 2.1.4.1. Algemeen | 47 |
| 2.1.4.2. Btw-statuuut | 48 |

| | |
|---|----|
| 2.2. Intergemeentelijke samenwerking: van intercommunale naar opdrachthoudende vereniging | 49 |
| 2.2.1. Organisatie van de intergemeentelijke samenwerking | 49 |
| 2.2.2. Btw-behandeling van de intercommunale | 51 |
| 2.2.3. Btw-behandeling van andere intergemeentelijke samenwerkingsverbanden | 52 |
| 2.2.4. Kritische bemerking betreffende de emanatietheorie | 53 |
| 2.3. OCMW-verzelfstandiging en -samenwerking | 54 |
| 2.3.1. Algemeen | 54 |
| 2.3.2. Btw-statuuut | 55 |
| 2.4. De provincie | 56 |
| 2.4.1. Algemeen | 56 |
| 2.4.2. Btw-statuuut | 57 |
| 2.5. Regionale organisatie: de agentschappen van de overheid | 57 |
| 2.5.1. Algemeen | 57 |
| 2.5.2. Btw-statuuut | 58 |

Hoofdstuk 3. Enkele beleidsdomeinen met inherente concurrentieverstoring

| | |
|--|----|
| 3.1. Onderwijs | 60 |
| 3.1.1. Draagwijdte van de btw-vrijstelling voor onderwijs | 60 |
| 3.1.2. Taalonderricht | 62 |
| 3.2. Welzijn, gezondheid en gezin | 64 |
| 3.2.1. Gezondheidszorg | 64 |
| 3.2.1.1. Draagwijdte van de btw-vrijstelling in de gezondheidszorg | 64 |
| 3.2.1.2. Samenwerking in de gezondheidszorg | 69 |
| 3.2.2. Overige zorg (ouderenzorg, kinderbewaarplaatsen, gezinshulp, gehandicaptenzorg) | 71 |
| 3.2.2.1. Draagwijdte van de btw-vrijstelling | 71 |
| 3.3. Sport en cultuur | 74 |
| 3.3.1. Draagwijdte van de btw-vrijstelling | 74 |
| 3.4. Btw-problematieken kenmerkend voor deze beleidsdomeinen | 76 |
| 3.4.1. Steunverwervende maatregelen | 77 |
| 3.4.2. Uitbaten van een cafetaria of drankgelegenheid | 78 |
| 3.4.3. Toepassing van verlaagde btw-tarieven | 79 |
| 3.4.3.1. Toepassing verlaagde tarieven voor scholenbouw | 79 |
| 3.4.3.2. Verlaagde btw-tarieven van toepassing in de zorgsector .. | 80 |
| 3.4.3.2. Verlaagde btw-tarieven van toepassing in de sectoren sport en cultuur | 85 |

| | |
|--|-----|
| Hoofdstuk 4. Bijzondere aandachtspunten | 87 |
| 4.1. Het gratis verstrekken van handelingen | 87 |
| 4.2. Subsidies | 88 |
| 4.3. Samenwerking tussen gemeenten en OCMW's | 90 |
| 4.4. Fusies van gemeenten | 93 |
| DEEL 2. | |
| BTW-BEHANDELING VAN AAN- EN VERKOPEN | 95 |
| Hoofdstuk 1. Levering van goederen | 99 |
| 1.1. Algemeen | 99 |
| 1.2. Plaats van de levering | 102 |
| 1.3. Intracommunautaire levering van goederen | 104 |
| 1.4. Intracommunautaire verwerving van goederen | 105 |
| 1.4.1. Algemeen | 105 |
| 1.4.2. Intracommunautaire verwerving door "de groep van vier" | 106 |
| 1.5. In- en uitvoer van goederen | 108 |
| 1.5.1. Invoer | 109 |
| 1.5.2. Uitvoer | 110 |
| 1.6. Verkopen op afstand (e-commerce verkopen) | 110 |
| 1.7. Onttrekkingen | 112 |
| Hoofdstuk 2. Dienstprestaties | 115 |
| 2.1. Algemeen | 115 |
| 2.2. Plaats van de dienst | 117 |
| 2.3. Diensten van en naar andere landen: wie moet welke btw aanrekenen?. | 126 |
| 2.4. Vrijgestelde diensten | 128 |
| Hoofdstuk 3. Onroerende goederen en btw | 131 |
| 3.1. Aan- en verkoop van onroerend goed | 131 |
| 3.1.1. Aan- en verkoop van een nieuw gebouw met btw | 131 |
| 3.1.2. Vestiging van een zakelijk recht op een nieuw gebouw | 134 |
| 3.1.3. Recht op aftrek van btw | 134 |
| 3.2. Verhuur van onroerend goed | 135 |
| 3.2.1. Optie om te verhuren met btw tussen belastingplichtigen | 136 |
| 3.2.2. Verhuur van opslagruimte | 136 |
| 3.2.3. Kortdurende verhuur | 137 |
| 3.2.4. Onroerende financieringshuur | 138 |
| 3.2.5. Complexe diensten | 139 |
| 3.2.6. Overige uitzonderingen | 141 |

| | |
|--|------------|
| 3.3. Verleggingsregeling voor werk in onroerende staat (art. 20 KB nr. 1) ... | 141 |
| 3.4. "Gelijkgestelde dienst" bij het zelf uitvoeren van werk in onroerende staat | 143 |
| Hoofdstuk 4. Aftrek van btw | 145 |
| 4.1. Omvang van het recht op aftrek | 145 |
| 4.1.1. Het bestemmingsbeginsel | 145 |
| 4.1.2. De wettelijke beperkingen | 146 |
| 4.2. Tijdstip van het recht op aftrek | 148 |
| 4.3. Gedeeltelijk privégebruik van goederen (voordelen voor personeelsleden) | 149 |
| 4.3.1. Voordeel van alle aard | 149 |
| 4.3.2. Collectieve sociale voordelen | 152 |
| 4.4. Gemengde en gedeeltelijke belastingplicht | 152 |
| 4.4.1. Het algemeen verhoudingsgetal | 153 |
| 4.4.2. De regel van het werkelijk gebruik | 154 |
| 4.4.3. De berekening bij een gedeeltelijk belastingplichtige | 155 |
| 4.5. Herziening van de btw | 158 |
| 4.5.1. De gewone herziening | 158 |
| 4.5.2. De vijfjarige, vijftienjarige of vijftwintigjarige herziening van bedrijfsmiddelen | 160 |
| 4.5.2.1. Begrip bedrijfsmiddel | 160 |
| 4.5.2.2. Verschil tussen vijfjarige en vijftienjarige herziening ... | 160 |
| 4.5.2.3. De vijftwintigjarige herziening | 160 |
| 4.5.2.4. Aanvang van de herzieningsperiode en berekeningswijze | 161 |
| 4.5.2.5. Gevallen waarin een herziening noodzakelijk is | 162 |
| 4.5.3. Historische aftrek van btw | 163 |
| 4.5.3.1. Aftrek van historische btw bij overgang van niet-belastingplichtige naar belastingplichtige met recht op aftrek | 164 |
| 4.5.3.2. Werkwijze voor de aftrek van historische btw | 164 |
| Hoofdstuk 5. Btw-verplichtingen voor overheden | 167 |
| 5.1. Verplichtingen voor openbare besturen die geen periodieke btw-aangiften moeten indienen | 167 |
| 5.2. Verplichtingen voor openbare besturen die een btw-activiteit hebben .. | 169 |
| 5.2.1. Aangifte van aanvang en stopzetting | 170 |
| 5.2.2. Facturatie of dagontvangstenboek | 171 |

| | |
|---|---------|
| 5.2.2.1. Voorwaarden voor een conforme factuur..... | 171 |
| 5.2.2.2. Uitzondering: dagontvangsten..... | 173 |
| 5.2.2.3. Toch facturatieplicht aan particulieren in bepaalde gevallen..... | 174 |
| 5.2.3. Periodieke btw-aangiften..... | 175 |
| 5.2.4. Jaarlijkse klantenlisting en intracommunautaire opgave..... | 178 |
| 5.2.5. Voeren van een btw-boekhouding..... | 179 |
| 5.3. Bewarings- en voorleggingsplicht..... | 180 |
| 5.4. Gevolgen van het niet correct toepassen van deze formaliteiten..... | 181 |
| DEEL 3. | |
| OPTIMALISATIEMOGELIJKHEDEN EN BTW..... | 183 |
| Hoofdstuk 1. Btw-kost met betrekking tot investeringen in bedrijfs- middelen..... | 187 |
| Hoofdstuk 2. De btw-eenheid..... | 191 |
| 2.1. Voorwaarden en werking van een btw-eenheid..... | 191 |
| 2.2. Standpunt van de Belgische Btw-administratie met betrekking tot de toetreding van openbare besturen tot een btw-eenheid..... | 193 |
| 2.3. Het vormen van een btw-eenheid met leden die vrijgestelde activitei- ten hebben..... | 195 |
| Hoofdstuk 3. De zelfstandige groepering van personen..... | 199 |
| 3.1. Kenmerken en voorwaarden van de zelfstandige groepering van personen..... | 199 |
| 3.2. Personeel binnen een zelfstandige groepering van personen..... | 201 |
| 3.3. Besluit..... | 203 |
| Hoofdstuk 4. Samenvatting van de belangrijkste btw-aandachtspunten bij openbare besturen..... | 205 |
| 4.1. Wordt de btw correct toegepast op de activiteiten van het openbaar bestuur?..... | 205 |
| 4.2. Wordt het recht op aftrek goed berekend en is optimalisatie mogelijk?.. | 206 |
| 4.3. Wordt de btw-wetgeving nageleefd en btw-boekhouding op een conforme manier bijgehouden?..... | 206 |
| 4.4. Is de mogelijke btw-kost bij verzelfstandiging en samenwerking tussen openbare besturen voldoende in kaart gebracht? Is er nage- dacht over optimalisatiemogelijkheden?..... | 207 |

