

## Btw en vrijstelling van hotelschoolmaaltijden: welk stelsel voor publiekrechtelijke instellingen? (8 juli 2017)

(noot onder EHvJ, 4 mei 2017, zaak C-699/15, *Brockenhurst College*)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Brockenhurst College is een instelling voor hoger onderwijs die opleidingen aanbiedt in restauratie, horeca en podiumkunsten. De Engelse fiscus oordeelde dat de btw verschuldigd was op de maaltijden en theateropvoeringen die werden aangeboden aan mensen van buiten de school, wat het College betwistte. De zaak kwam voor de rechtbank en voor het Hof van Justitie dat het College gelijk gaf.

De oplossing van het Hof zou geen gevolgen hebben voor hotelscholen in België, maar het onderstreept eens te meer wel de kwetsbaarheid van de Belgische administratieve interpretaties rond het btw-statuut van publiekrechtelijke instellingen.

*Publiekrechtelijke instellingen waarvan de activiteiten vrijgesteld zijn van btw.*

Het Hof merkt eerst en vooral op dat het College een publiekrechtelijke instelling is met een educatief doel, die in aanmerking komt voor btw-vrijstelling. Het Hof staat niet stil bij dit aspect dat voor hem vanzelfsprekend lijkt.

In België zou volgens circulaire 42/2015 van 10 december 2015 en een meerderheid in de rechtsleer een publiekrechtelijke instelling die van btw vrijgestelde activiteiten uitoefent niet-btw-plichtig zijn. Voor Willy DIERICK hebben publiekrechtelijke instellingen niet de hoedanigheid van btw-plichtige voor de handelingen die ze stellen en niet zijn opgenomen onder artikel 6 btw-wetboek, zelfs wanneer het gaat om de levering van goederen of dienstverrichtingen zoals bedoeld in het btw-wetboek, *TVA Almanach* 1999 p. 21 ; Henri VANDEBERGH, *BTW-Handboek*, Larcier Ed 2003 p. 66; Emmanuel RIVERA en Benoit VANDERSTICHELEN, *La TVA et les autorités publiques locales : l'improbable réconciliation*, *Revue Générale de Fiscalité* 2004, nr. 12 p. 19. Volgens Hervé LOUVEAUX, "Past een gemeentelijke onderwijsinstelling geen btw toe, niet omdat ze zich ervan weerhoudt om de btw toe te passen ten voordele van onderwijsactiviteiten door artikel 44, maar omdat het gaat om een niet-plichtige in zijn hoedanigheid van overheid", *Fiscalité du secteur non marchand*, Larcier 2006, p. 222 ; Manuela VERVOORT, *Publiekrechtelijk lichamen en BTW: wetgeving nog steeds contra legem?*, *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, 2007, 3, p. 23; Maurice ELOY en Marie-Pierre DONÉA, *Statut TVA des organismes publics : un arrêt marquant de la Cour constitutionnelle in Fiscalité européenne : actualités et points sensibles*, Anthémis 2009, p. 16 ; V. SEPULCHRE , « *Le Statut TVA des organismes publics au 1er janvier 2009* » in *Fiscalité Européenne : Actualités et points sensibles*, Anthémis, 2009 p. 49; Wim PANIS in *Vandebergh BTW Handboek* Ed 2014 p. 202; Emmanuel RIVERA en Aurelie SOLDAI, *Manuel TVA*, 3e uitgave. Anthémis p. 68; Y. Bernaerts, J. Brouckaert, L. Heylens, *Lexfin TVA* 2016 p. 85.

De bevestiging van de huidige minister van Financiën volgens dewelke er uit een arrest van het Grondwettelijk Hof van 17 juli 2008 voortvloeit dat de publiekrechtelijke instellingen die van btw vrijgestelde activiteiten uitvoeren niet-btw-plichtig zouden zijn (Vraag nr. 442 van 2 juli 2015 van afgevaardigde Luk Van Biesen. Zie in die zin ook François MENNIG en Vincent SÉPULCHRE, *La TVA et les Communes*, Vanden Broele 2009 p. 165) kunnen na een grondig onderzoek niet worden weerhouden. Het Grondwettelijk Hof merkte enkel op dat de EU-lidstaten niet de vrijheid hebben om te beslissen dat de optie van de lidstaten van niet-onderwerping niet van toepassing is op publiekrechtelijke instellingen die optreden als overheid. Deze interpretatie van het Grondwettelijk Hof is correct. Het is daarentegen verkeerd om, zoals de minister van Financiën, de administratie in haar circulaire 42/2015 en een meerderheid binnen de rechtsleer over dit arrest, te zeggen dat elke publiekrechtelijke instelling noodzakelijkerwijs optreedt als overheid (zie *Assujettissement à TVA et Organismes de droit public*, *Revue de Fiscalité régionale et locale* 2016/4, p. 299). Uit het arrest *Brockenhurst College* volgt immers dat een onderwijsinstelling perfect een publiekrechtelijke instelling kan zijn, zonder dat ze daarom hoeft op te treden als overheid.

Volgens het gemeenschapsrecht is enkel een publiekrechtelijk orgaan dat handelt in de hoedanigheid van overheid behoudens uitzondering een niet-btw-plichtige, terwijl een eenvoudige instelling van publiek recht die van btw vrijgestelde verrichtingen stelt een btw-plichtige is. Dit heeft praktische gevolgen voor de toepassing van de regels voor de plaatsbepaling van diensten, de mogelijkheid om onroerende goederen in financiële leasing te nemen en werken in onroerende staat uitvoeren met eigen personeel (onder voorbehoud van de gebruikelijke administratieve toleranties die gelden sinds 1996!).

#### *Verlenen van diensten die onmisbaar zijn voor de vrijgestelde activiteiten*

Het Hof merkt op dat de restauratieprestaties gelijk zijn aan klaslokalen. Bijgevolg zijn die prestaties onmisbaar om de onderwijskwaliteit te waarborgen en zijn ze in dezelfde mate vrijgesteld als de onderwijsprestaties.

#### *Fiscale neutraliteit = afwezigheid van concurrentievervalsing*

In tegenstelling tot een deel van de rechtspraak dat oordeelt dat het begrip fiscale neutraliteit slechts een interpretatieregel is gekoppeld aan het recht op aftrek (cf. onze studie *VAT Neutrality a principle of EU Law or a principle of the VAT system?* *World Journal of VAT/GST Law*, 2013 p. 163 en Charlène Adline Herbain, *VAT neutrality*, Ed Larcier 2015), oordeelt het Hof van Justitie in het voorliggende geval dat de fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat vergelijkbare dienstverleningen die met elkaar concurreren op een andere manier worden behandeld op het gebied van de btw. Volgens het Hof is er geen sprake van concurrentievervalsing om de volgende redenen:

- de dienstprestaties zijn enkel toegankelijk voor personen die op een mailinglijst staan die de instelling bijhoudt;
- het restaurant is enkel toegankelijk na reservatie;



- de diensten wordt volledig aangeboden en georganiseerd door de studenten;
- de tarieven dekken slechts 80 % van de maaltijkosten.

De criteria van concurrentievervalsing die door het Hof van Justitie werden geopperd zijn dus ver verwijderd van de 25.000 euro die circulaire 42/2015 voorop stelt.



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7

1160 Bruxelles - Brussel

Tél. : + 32 2 663.14.55

Fax : + 32 2 663.30.78

E-mail: [ca@xirius.be](mailto:ca@xirius.be)

Website: <http://www.xirius.be>