

## Geen btw-af trek door de autonome gemeentebedrijven die sportfaciliteiten beheren (25 november 2017)

(noot onder Brussel, 22 juni 2017)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Om te weten of er een winstoogmerk bestaat dat soms de voorwaarde is voor de aftrek van btw op bepaalde kosten, mag men winstbestemming niet verwarren met winstverdeling of een stichting met een vereniging.

Een gemeente in Waals Brabant liet een polyvalente sporthal optrekken. De gemeente had het gebouw in (aan btw onderworpen) financiële leasing gegeven aan een autonoom gemeentebedrijf dat ze hiervoor had opgericht en dat belast was met de uitbating. Het gemeentebedrijf trok de btw die door de gemeente gefactureerd werd af omdat ze zelf btw aanrekende op de toegang tot de polyvalente sporthal. De vrijstelling van btw over de exploitatie van de sporthal (artikel 44 §2, 3° btw-wetboek) was immers niet van toepassing in voorliggend geval aangezien volgens haar het een gemeentebedrijf winstoogmerk had. Volgens de statuten werd 25 % van de nettowinsten van het gemeentebedrijf in de reserve opgenomen en werd het saldo doorgestort naar de gemeentekas.

Een ambtenaar van de AOIF oordeelt evenwel dat het gemeentebedrijf geen winstoogmerk nastreefde en dat het beheer van het sportcentrum bijgevolg vrijgesteld was van btw. Het gemeentebedrijf kan de btw op de door de gemeente gefactureerde erfpacht dus niet aftrekken. De zaak komt voor de rechtbank van eerste aanleg van Nijvel, die oordeelde dat uit een aantal beslissingen van de DVB volgde dat het gemeentebedrijf wel degelijk een winstoogmerk had. De fiscus ging echter in beroep.

*Een autonoom gemeentebedrijf is verwant aan een stichting, die door zijn aard geen winstoogmerk kan hebben.*

Het hof van beroep van Brussel oordeelt dat het gemeentebedrijf geen winstoogmerk had en dat het beheer van het sportcentrum bijgevolg vrijgesteld was van btw. Het hof redeneerde immers dat een gemeente geen winst kan halen uit een autonoom gemeentebedrijf om de volgende redenen :

- een autonoom gemeentebedrijf is verwant aan een stichting, die een kapitaal ontvangt om bepaalde activiteiten uit te oefenen en dat kapitaal komt voort uit een schenking van de gemeente;
- de wet van 27 juni 1921 op vzw's en stichtingen voorziet dat de stichting geen materiële winst mag nastreven, noch voor de oprichters, noch voor de bestuurders of om het even welke andere persoon, tenzij het gaat om de verwezenlijking van het onbaatzuchtige doel;
- de stichting bevat door zijn aard geen leden of vennoten;

- de rechtsvorm van het autonoom gemeentebedrijf sluit het doel van winstverdeling onder de leden uit;
- de stortingen door het gemeentebedrijf aan de gemeente zijn te verklaren vanuit het feit dat de gemeente het gemeentebedrijf financiert; hoe meer winst het maakt, hoe meer de ontvangen subsidies worden afgebouwd via een compensatiemechanisme. Dat is te verklaren vanuit de nauwe banden tussen de gemeente en het gemeentebedrijf;
- de prijzen die het gemeentebedrijf hanteert zijn lager dan de kostprijs om zo de sporthal voor iedereen toegankelijk te houden;
- het gemeentebedrijf is niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting, maar aan de rechtspersonenbelasting.

Bijgevolg oordeelde het hof van beroep in een arrest van 22 juni 2017 dat het autonome gemeentebedrijf gekwalificeerd moet worden als een bedrijf zonder winstoogmerk in de zin van artikel 44 §2, 3° btw-wetboek, overeenkomstig de lezing van arrest C-174/00, *Kenemer Golf & Country Club van het EHvJ*. Er is sprake van afwezigheid van winstoogmerk van zodra een organisatie niet tot doel heeft om winst te verwezenlijken voor haar leden.

Het hof oordeelt dat omwille van de rechtsvorm van het autonoom gemeentebedrijf beslissing nr. 2012.315 van 4 september 2012 van de DVB verkeerd is omdat ze voorziet dat de winsten aan de gemeente zullen worden doorgestort. De DVB houdt geen rekening met de rechtsvorm van het autonoom gemeentebedrijf.

Het hof concludeert daarom "dat het gemeentebedrijf omwille van de rechtsvorm beantwoordt aan de voorwaarden van artikel 44§2,3° btw-wetboek" (en dat ze dus geen recht heeft op btw-af trek in het geval van het beheer van een polyvalente sporthal).

#### *Winst en winstoogmerk niet met elkaar te verwarren*

Met een verwijzing naar het stelsel van stichtingen verduidelijkte het hof van beroep van Brussel de interpretatie van bestaande regels. Men hoeft maar werken van administratief recht te raadplegen om zich ervan te vergewissen in welke mate het standpunt van het hof van beroep van Brussel wordt gedeeld in de rechtsleer binnen het administratief recht en voortvloeit uit de aard van de autonome bedrijven zelf (zie bijvoorbeeld David Renders, *Droit administratif général*, 2ième Edition Bruylant 2017, p.96 ; Didier Batselé, Tony Mortier en Martine Scarcez, *Manuel de Droit Administratif*, Bruylant 2010, p. 208; Philippe Bouvier, Raphaël Born, Benoit Cuvelier, Florence Piret, *Eléments de droit administratif*, 2e Editie, Larcier 2013, p. 99). Een essentieel kenmerk van een gemeentebedrijf is dat de gemeente in elk geval de enige verhuurder van het fonds moet blijven. Er is geen enkele openstelling van het kapitaal naar andere publieke of private personen (zie Vademecum van het autonoom gemeentebedrijf, UWVC p. 5 en de aangehaalde referenties). Het is dus weinig waarschijnlijk dat er statuten bestaan van autonome gemeentebedrijven die bepalingen bevatten die hen toelaten om zich te verenigen met partners van buiten de gemeente en aan wie deze gemeentebedrijven een percentage van de winst zouden doorstorten als winst die wordt gevoed met openbare subsidies.

Artikel 262 van de gemeentewet voorziet weliswaar uitdrukkelijk dat de nettowinsten van het gemeentebedrijf jaarlijks aan de gemeentekas worden gestort. Voor de autonome gemeentebedrijven vindt men deze bepaling echter niet meer terug in de nieuwe plaatselijke "Code de démocratie" in Wallonië, noch in het Gemeentedecreet in Vlaanderen. Wat er ook van zij, zoals het hof van beroep van Brussel opmerkte in het licht van de rechtspraak van het EHvJ is het niet zozeer de winstbestemming (overschot van de ontvangsten in verhouding tot de uitgaven) die toelaat om uit te maken of er sprake is van winstoogmerk en of er een winstverdeling aan vennoten of leden van het leidinggevend personeel plaatsvindt.

*Een financiële aardschok ...*

Dit arrest vormt een ernstig probleem voor heel wat gemeenten, die gesofisticeerde fiscale constructies hadden opgezet om de btw af te trekken, in het bijzonder over de kosten van de bouw van sporthallen en openbare zwembaden.

De redenering van de gemeentes, zoals herhaaldelijk is bevestigd door de DVB en de ministers van financiën, was de volgende (zie onze studie "Assujettissement à la TVA et organismes de droit public, *Revue de fiscalité régionale et locale*", 2016/4 p. 299):

- de autonome gemeentebedrijven zijn btw-plichtige privaatrechtelijke instellingen (dat is op z'n minst opmerkelijk op grond van de Europese rechtspraak weet men immers dat dit openbare diensten zijn die geen eigen beslissingsrecht hebben).
- Tussen 2007 en 2014, naar aanleiding van het antwoord van de heer Jamar, bevoegd voor de modernisering van financiën en de strijd tegen fiscale fraude, op mondelinge vraag nr. 519 van 11 december 2007 van de heer Jan Peeters en een groot aantal voorafgaande beslissingen, was het voldoende dat uit de statuten van de bedrijven bleek dat ze een winstoogmerk hadden en tot doel hadden om winst te verdelen opdat ze de btw op hun diensten konden toepassen wanneer de voorwaarde van afwezigheid van winstoogmerk was voorzien voor een van de vrijstellingen uit artikel 44 btw-wetboek.
- Complete ommezwaai van de administratie in 2014. In antwoord op vraag nr. 842 van mevrouw Warzee Caverenne van 2 april 2014 oordeelde de minister van financiën dat de winsten effectief moeten zijn uitgekeerd aan de leden. Daarop volgde een wijziging van het standpunt van de DVB vanaf 29 juli 2014.
- Om winst te kunnen uitkeren moet men een uit te keren overschot kunnen creëren. Zo moeten volgens de minister van financiën in antwoord op vraag nr. 481 van 16 juli 2015 van de heer Dispa "de rechtstreeks aan de prijs gekoppelde subsidies toegekend aan het autonome gemeentebedrijf worden toegevoegd aan de inkomsten van het autonoom gemeentebedrijf om te bepalen of de bepalingen met betrekking tot het winstoogmerk en om winst uit te keren al dan niet theoretisch zijn."
- Een administratieve beslissing van 19 januari 2016 probeerde enige rust te brengen in de discussie met de bevestiging dat de rechtstreeks aan de prijzen gekoppelde subsidies toelaten om te beslissen of de statutaire bepalingen inzake het nastreven van een winstoogmerk en de doelstelling van de winstuitkering van toepassing zijn.

De stad Ieper en de gemeente Blankenberge (en volgens de pers nog heel wat andere gemeenten) werden geconfronteerd met exact dezelfde situatie als de gemeente in het arrest van het hof van beroep van Brussel. Volgens de pers moest de minister van financiën tussenkomen opdat die geschillen niet voor de rechtbank zouden komen, maar voor de fiscale bemiddelaar. Ondanks protest bij de Vlaamse Raad en in de pers tegen de acties van de BBI in Vlaanderen, verkozen andere gemeenten of gemeentebedrijven om gewoon te betalen. Dat is trouwens wat het gemeentebedrijf initieel had voorzien in het geschil dat werd beslecht bij het Brusselse hof van beroep.

*Een beslissing in overeenstemming met het Europees recht*

Op zich verzet de btw-richtlijn zich er niet tegen dat een lidstaat de btw aan een openbare instelling terugbetaalt. Dit is wat men het compensatiesysteem noemt. In België werd dit systeem echter altijd geweigerd door opeenvolgende regeringen. Een mogelijk reden is dat dit compensatiesysteem buiten de btw plaatsvindt en dat het extra kosten meebrengt onder de vorm van een verhoging van de nationale bijdragen aan de Europese begroting.

Inzak het btw-systeem staat het hof van beroep van Brussel echter op dezelfde lijn als de rechtspraak van het Hof van Justitie, zowel voor wat de afwezigheid van winstoogmerk betreft als met betrekking tot het begrip van een overheidsinstelling die van btw vrijgestelde activiteiten uitoefent en in die hoedanigheid btw-plichtig is zonder recht op aftrek.

*En nu?*

Het probleem is op dit moment te weten wat het gevolg zal zijn. Zal het voor al die autonome gemeentebedrijven met zogenaamd winstoogmerk voldoende zijn om administratieve beslissingen, antwoorden op parlementaire vragen en individuele beslissingen van de DVB sinds 2007 voor te leggen? Volgens een constante rechtspraak van het Hof van Cassatie zou een beroep op het algemeen beginsel van rechtszekerheid onmogelijk zijn als die beslissingen en circulaires in strijd zijn met de Belgische wetgeving (zie hieromtrent onze studie: *Livraison de bâtiments anciens transformés par de promoteurs : TVA ou droits d'enregistrement au choix ? Tijdschrift voor Fiscaal Recht* nr. 529, november 2017). In de eerste plaats moet men er echter zeker van zijn dat de begunstigden van deze voorafgaande beslissingen alle in deze voorafgaande beslissingen gestelde voorwaarden naleven, in zoverre ze verenigbaar zijn met de aard van de betrokken instellingen.

Kan men na dit arrest van 22 juni 2017 van het hof van beroep van Brussel zoals de administratie deed in haar beslissing nr. E.T. 129.288 van 19 januari 2016 nog aannemen dat er nog autonome gemeentebedrijven met winstoogmerk zouden bestaan? Zou men zoals de administratie in haar circulaire nr. 42/2015 van 10 december 2015 deed nog kunnen aannemen dat het criterium van onderscheid tussen een publiekrechtelijke en een privaatrechtelijke instelling neerkomt op de juridische aard van de vereniging en niet die van de stichting?

Een kleine troost is evenwel dat een gemeentebedrijf met het bekomen van een gebouw middels een financiële leasing er toch in geslaagd zal zijn om tussen 30 % en 40 % te besparen ten opzichte van de situatie waarin het gemeentebedrijf of de gemeente zelf het gebouw zou hebben gebouwd zonder de btw te kunnen aftrekken. In een dergelijke constructie zoals beschreven door het Brusselse hof van beroep trok de gemeente onmiddellijk de btw op de kosten van de bouw van de infrastructuur af en moest het gemeentebedrijf, dat de polyvalente sporthal exploiteerde niet-aftrekbare btw betalen die door de gemeente over een erg lange periode werd gefactureerd. Een euro aftrekbare btw door een gemeente op dag 1 heeft veel meer waarde dan een euro niet-aftrekbare btw op 27 jaar door het gemeentebedrijf. Gezien de bedragen in kwestie gaat het dus om een aanzienlijk voordeel. Omdat ze niet beide kunnen hebben, behouden de gemeentebedrijven (en de gemeentes waar ze uit voortkomen) wel een voordeel. Al die inspanningen en honoraria zullen dus niet vergeefs zijn geweest.

Een klein probleem: de onroerende leasing is enkel mogelijk voor btw-plichtigen. Dit is echter een andere discussie waarin de rechtstreekse werking van de Europese richtlijnen wel nuttig kan zijn.



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>