

Aanrekening van de btw bij entiteiten die deel uitmaken van de overheid

De Vlaamse Gemeenschap heeft op 7 april 2017 het Instituut voor de nationale rekeningen (INR) om advies gevraagd betreffende de aanrekening van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) volgens het ESR2010 voor btw-plichtige instellingen. Ze stelt daarbij twee specifieke vragen:

- Hoe moet de btw voor standaardtransacties (omzet/kosten) door ESR te consolideren btw-plichtige entiteiten worden aangerekend? Wat in het geval van gemengd btw-plichtige entiteiten?
- Hoe moet de btw worden aangerekend wanneer een geconsolideerde entiteit DBFM-contracten afsluit met al dan niet btw-plichtige klanten en waarbij de activa van het DBFM-project al dan niet op de balans van de overheid dienen te worden geplaatst.¹

Advies van het INR

1. Aanrekening van de btw in btw-plichtige entiteiten

De meeste instellingen die deel uitmaken van de overheid zijn niet btw-plichtig, maar een aantal entiteiten zijn dat wel. Btw-plichtige instellingen kunnen de btw die ze op hun kostenfacturen betalen, recupereren en storten de btw die ze ontvangen op hun verkoopfacturen door aan de btw-administratie.

Voor een volledig btw-plichtige instelling dient de btw op aankoopfacturen en op verkoopfacturen niet te worden geregistreerd onder de economische codes in de economische hergroepering.² Het betreft louter financiële transacties, ze handelen hier in een derde betalersysteem. Het eventuele saldo van nog aan de FOD Financiën door te storten btw of te recupereren btw aan het einde van het jaar moet rechtstreeks op de balans van de instelling worden geboekt als een transitorische post.

Niet-btw-plichtige instellingen boeken de btw op aankoopfacturen voornamelijk onder de economische code 12 - Aankoop van niet-duurzame goederen en diensten - of 7 - Investerings - omdat dit voor hen een finale uitgave is. Ze innen geen btw op verkoopfacturen.

¹ Het INR kent geen gevallen waarin een PPS-contract wordt uitgevoerd door een entiteit die deel uitmaakt van de overheid, maar waarin de activa van de PPS zelf niet op de balans van de overheid staan. Dit hypothetisch geval wordt hier niet behandeld.

² De economische hergroepering is de basisbron die het INR gebruikt om de niet-financiële overheidsrekeningen op te maken.

Er bestaan gemengde instellingen die voor bepaalde transacties btw-plichtig zijn en voor andere niet; in dergelijke gevallen dient per transactie te worden nagegaan of de instelling voor die transactie btw-plichtig is of niet. Afhankelijk daarvan dient, zoals hierboven beschreven, de btw al dan niet te worden geregistreerd in de economische hergroepering.

2. Aanrekening van de btw in het kader van geconsolideerde entiteiten die DBFM-contracten uitvoeren

Het INR heeft op 26 oktober 2015 een advies gepubliceerd over de aanrekening van DBFM-projecten die op de balans van de overheid staan.³ In dat advies wordt de aanrekeningswijze van de btw voor dit type van contracten beschreven. Omdat de nationale rekeningen een coherent geheel zijn, dient de verschuldigde btw te worden geregistreerd op het ogenblik dat in de overheidsrekeningen de ontvangen btw wordt geregistreerd. De ontvangen btw wordt in de overheidsrekeningen geregistreerd volgens het concept van de getransactionaliseerde kasbasis, wat betekent dat de werkelijke kasontvangsten worden verschoven teneinde ze meer te aligneren met het ogenblik waarop de btw verschuldigd werd.

In vastgoedcontracten wordt vaak gewerkt volgens het systeem van verlegging van de heffing, waardoor de btw verschuldigd en betaalbaar wordt als het bouwwerk effectief beschikbaar komt. De betaalde btw dient daarom als een investeringsuitgave te worden aangerekend op het ogenblik van de oplevering.

De entiteiten die DBFM-contracten uitvoeren, zijn soms *special purpose entity* (SPE) die onder toezicht van de overheid staan en niet autonoom kunnen handelen. Dergelijke entiteiten worden bij de overheid geconsolideerd en worden niet als institutionele eenheden erkend (ESR 20.317). Het feit of de entiteit die instaat voor de uitvoering van het DBFM-contract al dan niet bij de overheid wordt geconsolideerd, wijzigt niet het ogenblik waarop de verschuldigde btw moet worden aangerekend.

De aanrekening van de btw bij btw-plichtige entiteiten, die in het eerste deel wordt beschreven, kan van toepassing blijven ook al wordt de SPE niet als een institutionele eenheid beschouwd. Is de SPE die het PPS-contract uitvoert btw-plichtig, dan dient de btw binnen deze entiteit niet te worden aangerekend op het ogenblik van de oplevering, maar dient ze wel als een uitgave te worden aangerekend bij de overheidsinstelling die de infrastructuur op haar balans heeft op het ogenblik van de oplevering. Is de overheidsinstelling die de infrastructuur op haar balans heeft zelf ook een btw-plichtige instelling, dan dient de btw niet te worden aangerekend als die instelling de btw in haar aangifte kan recupereren.

07.06.2017

³ http://inr-icn.fgov.be/sites/default/files/aanrekening_van_pps-projecten_die_op_de_balans_van_de_overheid_staan_2.pdf