

Circulaire 2018/C/6 met betrekking tot het toepassingsgebied van rubriek XL van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 inzake btw-tarieven

Administratieve commentaar met betrekking tot het btw-tarief dat van toepassing is op de leveringen van gebouwen bestemd voor het school- of universitair onderwijs, voor de PMS-centra of de centra voor leerlingenbegeleiding, alsook op de werken in onroerende staat en op de onroerende financieringshuur met betrekking tot dergelijke gebouwen.

Verlaagd btw-tarief; schoolgebouw; centrum voor leerlingenbegeleiding; PMS-centrum

FOD Financiën, 18.01.2018

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

1. WETTELIJKE BEPALING

1. Bij toepassing van [rubriek XL van tabel A](#) van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 zijn met ingang van 01.01.2016 onderworpen aan het verlaagd btw-tarief van 6%:

1° de leveringen van gebouwen, bestemd voor het school- of universitair onderwijs dat op grond van artikel [44](#), § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek is vrijgesteld, alsook de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten op zulke goederen die niet overeenkomstig artikel 44, § 3, 1°, van het Wetboek van de belasting zijn vrijgesteld;

2° de leveringen van gebouwen bestemd voor de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding, die op grond van artikel 44, § 2, 2°, tweede lid, zesde streepje, van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld alsook de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten op zulke goederen die niet overeenkomstig artikel 44, § 3, 1°, van het Wetboek van de belasting zijn vrijgesteld;

3° het werk in onroerende staat in de zin van artikel [19](#), § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en de andere handelingen bedoeld in [rubriek XXXI](#), § 3, 3° tot 6°, met betrekking tot de onder 1° en 2° genoemde gebouwen;

4° de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Btw-Wetboek-die betrekking heeft op de in de bepaling onder 1° en 2° genoemde gebouwen.

2. Het verlaagd btw-tarief van 6% dat van toepassing is krachtens voormelde rubriek XL wordt hierna "het btw-tarief van 6 %" genoemd. Deze rubriek wordt in onderhavige circulaire verder toegelicht.

2. BEDOELDE ONROERENDE GOEDEREN

3. De in punt 1 bedoelde handelingen dienen betrekking te hebben op een gebouw in de zin van artikel [1](#), § 9, van het Btw-Wetboek. Onder gebouw wordt verstaan elk bouwwerk dat vast met de grond is verbonden (zie evenwel 5 hierna in verband met modulaire klasunits).

4. Worden beoogd door [rubriek XL](#) :

- gebouwen bestemd om te worden gebruikt door een onderwijsinstelling voor het verstrekken van vrijgesteld onderricht op basis van artikel [44](#), § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek
deze worden hierna "schoolgebouw" genoemd
- gebouwen bestemd om te worden gebruikt door de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding voor het verstrekken van vrijgestelde leerlingenbegeleiding op basis van artikel 44, § 2, 2°, tweede lid, zesde streepje, van het Btw-Wetboek
deze worden hierna "centrum voor leerlingenbegeleiding" genoemd

5. De toepassing van het btw-tarief van 6 % wordt in beginsel beoordeeld per gebouw (zie evenwel 2.2. wat de gebouwen betreft met een gemengd gebruik).

Opmerking

6. De terreinen die deel uitmaken van de onderwijscampus, alsook de bij die terreinen ingelijfde installaties (bv. (overdekte) speelplaats met inbegrip van de toestellen voor sport en vermaak die zijn ingelijfd bij de grond, sportterrein, parking, fietsenstalling, afsluitingen, toegangsweg, serre enz.) worden eveneens beoogd door voormelde rubriek XL.

2.1. Bestemming van de gebouwen

7. De onder 1 bedoelde handelingen dienen aldus betrekking te hebben op gebouwen die worden gebruikt voor het verstrekken van onderwijs dat wordt vrijgesteld krachtens artikel 44, § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek of op gebouwen die worden gebruikt voor het verstrekken van vrijgestelde leerlingenbegeleiding op basis van artikel 44, § 2, 2°, tweede lid, zesde streepje, van het Btw-Wetboek.

8. Het gebruik of de bestemming van de gebouwen voorafgaandelijk aan de uitvoering van de werken in onroerende staat, aan de verkoop of aan de overige in rubriek XL opgesomde handelingen is overigens niet van belang.

De omvormingswerken van een kantoorgebouw naar een schoolgebouw of een centrum voor leerlingenbegeleiding worden aldus beoogd.

2.1.1. DRAAGWIJDTE VAN ARTIKEL 44, § 2, 4°, A), VAN HET BTW-WETBOEK

Aard van het onderwijs

9. Voor een omschrijving van het begrip 'school- of universitair onderwijs dat op grond van artikel [44](#), § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek is vrijgesteld' wordt verwezen naar de [circulaire AAFisc Nr. 50/2013 \(E.T.124.537\) d.d. 29.11.2013](#).

10. De onder titel 1 beoogde handelingen dienen aldus betrekking te hebben op gebouwen bestemd voor het verrichten van:

- school- of universitair onderwijs, waaronder onderwijs aan kinderen en jongeren;
- beroepsopleiding of –herscholing;
- nauw met het vrijgesteld onderwijs samenhangende diensten en leveringen van goederen zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken.

11. Wordt meer algemeen beoogd door artikel 44, § 2, 4°, a), van het Wetboek, het onderwijs dat bestaat uit het geven van lessen, in de regel gedurende een periode die overeenstemt met een school- of academiejaar, met inachtneming van een pedagogisch programma en de organisatie van examens met het oog op de aflevering van een geschrift (diploma, getuigschrift, brevet, attest, kwalificatiebewijs).

12. Het gaat in het bijzonder om het gereguleerde onderwijs waaronder het kleuteronderwijs, lager onderwijs, secundair onderwijs, hogeschool- en universitair onderwijs, buitengewoon onderwijs, volwassenonderwijs en dergelijke, al dan niet deeltijds. Het kunstonderwijs dat wordt verstrekt door een muziekacademie, een dansacademie, en dergelijke wordt eveneens bedoeld voor zover wordt voldaan aan de hiervoor vermelde voorwaarden en de in dit kader verrichte diensten geen louter recreatief karakter hebben.

Tevens wordt de beroepsopleiding en -herscholing beoogd die direct tot doel heeft een vak of een beroep aan te leren evenals de in dat kader gegeven bijscholing, herscholing of permanente vorming.

Hoedanigheid van de onderwijsinrichting

13. Het hierboven bedoeld onderwijs alsook de nauw hiermee samenhangende diensten en leveringen dienen bovendien te worden verstrekt door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die daartoe als lichamen met soortgelijke doeleinden worden aangemerkt, voor zover voornoemde lichamen niet systematisch het maken van winst beogen en eventuele winsten niet worden uitgekeerd maar worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de voornoemde diensten.

14. Voor zover het internaten (de instelling) betreft die zijn toegevoegd aan scholen of universiteiten of die ervan afhangen vrijgesteld zijn krachtens artikel 44, § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek (zie punt 22 van voormelde [circulaire AAFisc Nr. 50/2013](#)) kunnen de in punt 1 bedoelde handelingen onderworpen worden aan het btw-tarief van 6%. Ingeval de internaten niet krachtens voormeld artikel 44 vrijgesteld zijn, wordt opgemerkt dat de toepassing van een verlaagd btw-tarief alsnog mogelijk is maar dan krachtens respectievelijk rubriek [XXXI](#) en [XXXVIII](#) van tabel A van de bijlage bij het voormeld KB (bv. bij verbouwing ervan – tarief 6%) of [rubriek X van tabel B](#) van de bijlage bij het voornoemd KB (bv. bij oprichting ervan – tarief 12%).

2.1.2. DRAAGWIJDTE VAN ARTIKEL 44, § 2, 2°, TWEEDE LID, ZESDE STREEPJE, VAN HET BTW-WETBOEK

15. In de Vlaamse Gemeenschap zijn de krachtens artikel 44, § 2, 2°, tweede lid, zesde streepje, van het Btw-Wetboek bedoelde centra voor leerlingenbegeleiding de instanties voor leerlingenbegeleiding in zowel het basis- als het secundair onderwijs (decreet betreffende de centra voor leerlingenbegeleiding van 01.12.1998). In de Franse Gemeenschap bieden centres psychomédico-sociaux dergelijke leerlingenbegeleiding aan (de wet van 01.04.1960 inzake PMS-centra, het koninklijk besluit van 13.08.1962 tot regeling van de PMS-centra, het decreet van 14.07.2006 betreffende de opdrachten, programma's en activiteitenverslagen van de PMS-centra).

Dergelijke centra helpen leerlingen met leren en studeren, schoolloopbaanbegeleiding, psychische en sociale problemen en preventieve gezondheidszorg. Ouders, kinderen, leraren en directies kunnen er gratis terecht bij een team van artsen, verpleegkundigen, psychologen, pedagogen en maatschappelijk werkers.

In de Duitstalige Gemeenschap werden de psycho-medisch-sociale centra in 2014 gefuseerd met andere ondersteunende diensten tot een centrum voor de gezonde ontwikkeling van kinderen en jongeren, genaamd Kaleido DG (Bijzonder decreet van 20.01.2014 tot oprichting van een centrum voor de gezonde ontwikkeling van kinderen en jongeren, decreet van 31.03.2014 betreffende het centrum voor de gezonde ontwikkeling van kinderen en jongeren).

2.2. Gebouwen met een gemengd gebruik

16. De toepassing van het btw-tarief van 6 % is op basis van [rubriek XI](#) beperkt tot gebouwen die bestemd zijn om te worden gebruikt door een onderwijsinstelling voor het verstrekken van vrijgesteld onderwijs of door PMS-centra of CLB's voor het verstrekken van vrijgestelde leerlingenbegeleiding.

17. In verband met de *lokalen van een gebouw* bestemd voor vrijgesteld onderwijs wordt opgemerkt dat niet alleen de lokalen bestemd voor het eigenlijke onderricht (klaslokalen, zorglokaal, sportzalen, aula, wetenschaps-, computerlokalen e.d., werkplaatsen, enz.) worden beoogd, maar ook al de andere plaatsen die worden gebruikt door de studenten (refters, lees- en recreatiezalen, studiezalen, bibliotheken, gebedsruimte, buitenschoolse kinderopvang, enz.), alsmede lokalen bestemd voor het personeel (leraarslokaal, enz.), de technische lokalen (keukens, kelders, bergplaatsen, enz.), de administratieve lokalen (het secretariaat, enz.), de lokalen die gebruikt worden door de CLB's en de zogenaamde 'mini-ondernemingen' of 'leerbedrijven'.

In verband met de *lokalen van een gebouw* bestemd voor vrijgestelde leerlingenbegeleiding wordt opgemerkt dat het gaat om de lokalen die worden gebruikt voor het leren en studeren, de

schoolloopbaanbegeleiding, het verhelpen van psychische en sociale problemen van de leerlingen, de preventieve gezondheidszorg voor leerlingen en overige taken die aan deze centra zijn toevertrouwd.

18. In principe wordt de toepassing van het btw-tarief van 6 % beoordeeld per gebouw. Het komt uiteraard voor dat een gebouw geplaatst wordt onder het stelsel van mede-eigendom (dit betekent dat het eigendomsrecht tussen verschillende personen verdeeld is volgens kavels die elk een gebouw privaat gedeelte en een aandeel in gemeenschappelijke onroerende bestanddelen omvat). Desgevallend wordt elk privaat deel en het bijhorend deel van de gemeenschappelijke delen afzonderlijk beschouwd. De toepassing van het tarief wordt dan beoordeeld voor elk "gedeelte van een gebouw".

19. Wanneer een gebouw of een gedeelte van een gebouw ook voor andere doeleinden wordt gebruikt dan het louter verstrekken van onderwijs of leerlingenbegeleiding, wordt het onroerend goed toch aangemerkt als een gebouw in de zin van rubriek XL op voorwaarde dat het hoofdzakelijk gebruikt wordt voor respectievelijk het verstrekken van vrijgesteld onderwijs of van vrijgestelde leerlingenbegeleiding.

2.3. Voorbeelden

20. De oprichting van gebouwen bestemd om te worden gebruikt door een BVBA voor het organiseren van seminaries voor cijferberoepen kan niet het btw-tarief van 6% genieten maar blijft onderworpen aan het normaal btw-tarief van 21%. De beroepsopleidingen die worden verstrekt door de BVBA zijn immers niet vrijgesteld krachtens artikel [44](#), § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek.

21. Het onderhoud van de lift in een schoolgebouw waar vrijgesteld kunstonderwijs (KSO) wordt onderricht kan het btw-tarief van 6% genieten.

22. Een werkgeversfederatie vzw is eigenaar van een gebouw omvattend diverse lokalen: een kleine vergaderzaal, vier burelen en een cafetaria alsook vier lokalen die gebruikt worden voor het organiseren van beroepsopleidingen (seminaries, workshops e.d.) vrijgesteld krachtens artikel [44](#), § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek. Het gebouw wordt slechts aangemerkt als een schoolgebouw in de zin van voormelde rubriek XL en deze circulaire wanneer het verstrekken van vrijgesteld onderwijs de voornaamste bestemming is van het gebouw.

23. De infrastructuur (bv. zwembad, sporthal, theaterzaal, ...), waartoe een onderwijsinstelling (bv. een gemeenteschool) of een CLB louter een recht op toegang heeft (geen onroerende verhuur), die beheerd wordt door een derde (vb. een vzw die exploitant is van een sportinrichting, cultureel centrum) wordt niet beoogd door rubriek XL.

Deze infrastructuur wordt daarentegen wel beoogd door rubriek XL wanneer de onderwijsinstelling de infrastructuur huurt en exclusief gebruikt tijdens de normale schooluren, doch waarbij de infrastructuur buiten de normale schooluren door de onderwijsinstelling of de eigenaar aan derden (bv. sportverenigingen) ter beschikking wordt gesteld. Het onderscheid tussen een onroerende verhuur en een louter recht op toegang is een feitenkwestie.

24. Het verbouwen van een restaurant, gelegen binnen de schoolsite van een hotelschool, dat commercieel wordt geëxploiteerd en dat toegankelijk zal zijn voor het publiek kan het verlaagd btw-tarief genieten in de mate dat de gebouwen op de site hoofdzakelijk worden gebruikt voor het verstrekken van vrijgesteld onderwijs. Het maakt dan niet uit dat de uitbating van het restaurant buiten het toepassingsgebied van artikel [44](#), § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek valt (zie nr. 24 van voormelde [circulaire AAfisc Nr. 50/2013](#)).

25. Het schilderen van een lokaal van een schoolgebouw van een gemeente, gelegen binnen de schoolsite, dat bestemd is voor buitenschoolse kinderopvang georganiseerd door de gemeenteschool

zelf wordt beoogd door rubriek XL. Ditzelfde geldt in geval een derde instaat voor de buitenschoolse opvang.

26. Wanneer een gemeente een gebouw, gelegen buiten de schoolsite, ter beschikking stelt van een organisatie (andere dan een onderwijsinstelling) waar deze laatste de buitenschoolse opvang organiseert voor verschillende vrijgestelde gemeentescholen in de buurt komen de schilderwerken aan de lokalen van dat gebouw echter niet in aanmerking voor het verlaagd btw-tarief.

27. Wanneer de gemeente dat gebouw niet ter beschikking stelt maar zelf de buitenschoolse opvang organiseert voor zowel het gemeentelijk onderwijs, gemeenschapsonderwijs als het vrij onderwijs in de buurt komen de schilderwerken aan de lokalen van dat gebouw evenmin in aanmerking voor het verlaagd btw-tarief. Ditzelfde geldt ook in geval een andere derde instaat voor de buitenschoolse opvang of in geval de buitenschoolse opvang enkel bestemd is voor leerlingen van het gemeentelijk onderwijs.

Dit gebouw wordt wel beoogd door rubriek XL wanneer het gebouw tijdens de normale schooluren exclusief wordt gebruikt door de onderwijsinstelling, doch buiten de normale schooluren wordt ter beschikking gesteld voor de buitenschoolse kinderopvang. Het onderscheid tussen een onroerende verhuur en een louter recht op toegang is een feitenkwestie.

3. ONROERENDE WERKEN BEDOELD IN RUBRIEK XL, 3°, VAN TABEL A VAN HET KB NR. 20

28. Slechts werk in onroerende staat in de zin van artikel [19](#), § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en de gelijkgestelde handelingen die op beperkende wijze zijn opgesomd in [rubriek XXXI](#), § 3, 3° tot 6°, van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 van 20 juli 1970 inzake btw-tarieven, komen in aanmerking voor de toepassing van het verlaagd btw-tarief van 6 % krachtens de [rubriek XL](#) van tabel A van de bijlage bij genoemd KB nr. 20, voor zover deze onroerende handelingen uiteraard betrekking hebben op de gebouwen bedoeld onder punt 2.

29. Onder werk in onroerende moet worden verstaan alle werkzaamheden die bestaan in het bouwen, het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen, het onderhouden, het reinigen en het afbreken, geheel of ten dele van een uit zijn aard onroerend goed, alsmede elke handeling die erin bestaat een roerend goed te leveren en het meteen op zodanige wijze aan te brengen aan een onroerend goed dat het onroerend uit zijn aard wordt (inlijving in een gebouw: de levering met plaatsing van de bestanddelen van een gebouw (bv. de dakbedekking, de trappen, de deuren, de vensterramen, de liften, ... van een gebouw, de inwerking van goederen in een muur/vloer/plafond).

30. Zoals in de overige rubrieken van tabel A of B van voormeld KB nr. 20 in verband met de onroerende sector, wordt de tarifiering inzake btw voor onroerende handelingen hoofdzakelijk bepaald door het criterium onroerend uit zijn aard, eigen aan het burgerlijk recht. De levering van een roerend goed dat echter niet wordt ingelijfd in een gebouw maar dat op eenvoudige wijze wordt vastgemaakt (aangehecht) aan een gebouw (vb. bevestigd met schroeven of bouten aan de muur/plafond/vloer, toestellen die louter worden aangesloten op het elektriciteitsnetwerk, ...) blijft in beginsel roerend of wordt ten hoogste onroerend door bestemming.

31. Die handelingen kunnen niettemin op btw-vlak behandeld worden als met onroerende handelingen gelijkgestelde handelingen voor zover deze uitdrukkelijk opgesomd zijn in § 3 van voornoemde rubriek XXXI. Zijn aldus onder meer ook beoogd, iedere handeling die zowel de levering als de aanhechting aan een gebouw tot voorwerp heeft van bestanddelen of een gedeelte van bestanddelen van een installatie van centrale verwarming of airconditioning, sanitaire installatie, elektrische installatie, ...

32. Gezien de uitdrukkelijke en beperkende bewoordingen kan deze bepaling op geen enkele manier worden uitgebreid en op een geldige manier worden ingeroepen om de toepassing van een verlaagd tarief voor een handeling, andere dan uitdrukkelijk vermeld, te rechtvaardigen.

33. Reinigingswerken zijn uitdrukkelijk uitgesloten. Onder de uitgesloten 'reiniging' wordt verstaan het gebruikelijke huishoudelijke onderhoud dat de netheid van het onroerend goed tot doel heeft zoals de regelmatige schoonmaak van gebouwen, het stofvrij maken van tapijten, het boenen van parketvloeren, het wassen van ruiten. Deze handelingen zijn onderworpen aan het normaal btw-tarief van 21%.

34. Daarentegen kunnen de onroerende onderhoudswerken aan de bedoelde gebouwen die verder gaan dan de gewone reiniging en die tot doel hebben het gebouw geheel of ten dele in goede staat te houden, aan het tarief van 6% onderworpen worden (bv. de binnen- en buitenschilderwerken en het behangen van een onroerend goed, onderhoudswerken aan liften en aan installaties voor centrale verwarming, het vegen van schoorstenen, het ontstoppen van riolen en leidingen, schoonmaakactiviteiten na bouwwerkzaamheden, het afkrabben of vernissen van parketvloeren,...).

Vanzelfsprekend volgen de reinigingswerken die de uitvoering van een onderhoudswerk voorafgaan (bv. de reiniging van te verven oppervlakken) de regeling van toepassing op dit onderhoudswerk.

35. Er wordt tevens opgemerkt dat de rechtstreekse aankoop van bouwmaterialen zonder plaatsing door de leverancier niet in aanmerking komt voor de toepassing van het tarief van 6%.

Komen bijvoorbeeld **evenmin** in aanmerking voor het tarief van 6%:

- de levering met aanhechting van inbouwtoestellen (bv. een oven, een vaatwasmachine, een kookplaat, een koelkast,...) waarmee de keuken van een school is uitgerust;
- de levering met plaatsing van toestellen (armaturen) voor de verlichting en de eventuele lampen (de levering met plaatsing van inbouwspots is echter wel beoogd);
- de levering met plaatsing van meubilair (bv. kaptafels, leraarstafels, vergadertafels), al dan niet op maat gemaakt of met speciale vorm, waarbij de bekabeling uit de vloer/muren in het desbetreffende meubel wordt bevestigd en zodoende een vaste plaats krijgt in het lokaal;
- de levering met plaatsing van laboratoriumtafels die worden aangesloten op gas, elektriciteit en water en aan de vloer worden bevestigd met schroeven;
- de diensten van architecten, bouwingenieurs en veiligheidscoördinatoren.

Opmerking

36. Bedoeld is eveneens het werk in onroerende staat, met uitsluiting van de reiniging, met betrekking tot de terreinen die deel uitmaken van de bedoelde gebouwen, bv. bodemsaneringswerken (niet bedoeld zijn de loutere studiekosten die door een andere belastingplichtige dan diegene die de bodemsaneringswerken verricht worden uitgevoerd), tuinaanleg en –onderhoud (bv. grasmaaien), het aanleggen van een speelplaats, sportterrein, parking of toegangsweg, enz.

Ook de levering met plaatsing van toestellen voor sport en vermaak, afsluitingen, fietsenstalling, serres ed. door inlijving bij voormelde terreinen is bedoeld.

37. Tot slot komt ook de aanleg van een groendak, ongeacht het type van groendak, in aanmerking voor de toepassing van het tarief van 6% ([Circulaire 2017/C/25 van 24.04.2017](#)).

4. ONROERENDE FINANCIERINGSHUUR

38. De overeenkomsten inzake onroerende financieringshuur of onroerende leasing in de zin van artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek en van het koninklijk besluit nr. 30 van 29 december 1992 die betrekking hebben op een schoolgebouw of op centrum voor leerlingenbegeleiding zijn onderworpen aan het btw-tarief van 6 % bij toepassing van [rubriek XL](#).

5. BIJZONDER GEVAL: MODULAIRE KLASUNITS

39. Omdat er zich in de praktijk moeilijkheden kunnen voordoen bij het bepalen van het roerend of onroerend karakter van modulaire klasunits (zogenaamde "containerklassen") zal de administratie niet betwisten dat dergelijke klasunits, voor de toepassing van voormelde [rubriek XL](#), als schoolgebouwen kunnen worden aangemerkt (zie antwoord op de parlementaire vraag nr. 1093 van 29.06.2016 van de heer Van Mechelen).

De verkoop of de verhuur van modulaire klasunits kan - wanneer niet vrijgesteld (1) - bijgevolg eveneens het verlaagd btw-tarief van 6 % van voormelde rubriek XL genieten.

(1) De verhuur van modulaire klasunits, die voor de toepassing van de btw aangemerkt worden als onroerende goederen uit hun aard, is vrijgesteld op basis van artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-Wetboek.

Met **modulaire klasunits** worden hierna bedoeld, demonteerbare en/of verplaatsbare lokalen:

- die bestaan uit geprefabriceerde cellen (containers welke bij plaatsing gewoonlijk worden samengevoegd);
- die worden verkocht of verhuurd om hoofdzakelijk te worden gebruikt voor het school- of universitair onderwijs dat op grond van artikel 44, § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek is vrijgesteld;
- die worden geplaatst op het terrein van de onderwijsinstelling die de klasunits koopt of huurt.

Het is daarbij niet van belang of deze klasunits door of voor rekening van de verkoper of verhuurder worden geplaatst. Zo kan bijvoorbeeld de levering van niet-geïnstalleerde modulaire klasunits aan een school het btw-tarief van 6 % genieten, wanneer die school de aangekochte klasunits laat plaatsen door een andere belastingplichtige dan de verkoper/leverancier.

Louter de plaatsing van de modulaire klasunits door een aannemer (d.w.z. de installatie zonder levering of verhuur van de klasunits door laatstgenoemde) kan eveneens het btw-tarief van 6 % genieten.

40. Voorgaande bepalingen gelden eveneens voor modulaire units bestemd voor de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding bedoeld in artikel 44, § 2, 2°, tweede lid, zesde streepje, van het Btw-Wetboek.

6. HOEDANIGHEID VAN DE AFNEMER DIE HET TARIEF VAN 6% KAN GENIETEN

41. Zowel de bouwheer (m.n. degene die onroerende handelingen laat verrichten aan het gebouw, eigenaar of huurder), de verkrijger (m.n. de koper van het gebouw of degene die een zakelijk recht op dat gebouw verkrijgt), als de leasingnemer kan zich als afnemer beroepen op het voordeel van het btw-tarief van 6%. Dit kan zowel de onderwijsinstelling of de centra zelf zijn, een externe bouwpromotor, de DBFM-vennootschap, een intercommunale, een stadsontwikkelingsbedrijf,....

42. Gelet op de bewoordingen van de [rubriek XL](#) is in de relatie tussen de onderaannemer en de aannemer, wanneer een aannemer het geheel of een gedeelte van de werken die hem door de bouwheer werden toevertrouwd in onderaanneming geeft, eveneens het btw-tarief van 6% mogelijk.

7. MEDE-AANSPRAKELIJKHEID VAN DE LEVERANCIER OF DIENSTVERRICHTER EN DE AFNEMER

43. In principe is de medecontractant (afnemer) van de leverancier of van de dienstverrichter met deze tegenover de staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de belasting, wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk het bedrag van de op de handeling verschuldigde belasting niet of onjuist vermeldt (art. [51bis](#), § 1, 3°, van het Btw-Wetboek).

44. Wanneer verkeerdelijk het btw-tarief van 6% op de factuur werd vermeld, in het bijzonder ten gevolge van onjuiste aanwijzingen betreffende de aard en de bestemming van de belastbare handeling, heeft de administratie bijgevolg de mogelijkheid om de bijkomende belasting zowel van de leverancier of dienstverrichter als van de afnemermedecontractant te vorderen.

45. Wanneer de leverancier of dienstverrichter niet bij machte is op objectieve wijze het tarief van de verschuldigde belasting te bepalen en voor zover hij van de afnemer een schriftelijke bevestiging heeft ontvangen betreffende de aard en de bestemming van de beoogde gebouwen op basis waarvan hij de verschuldigde belasting heeft bepaald, wordt door de administratie evenwel aanvaard dat hij ontlast is van zijn aansprakelijkheid, behalve in geval van samenspanning tussen de partijen.

46. Er dient evenwel te worden opgemerkt dat in de gevallen waarin bij toepassing van artikel [20](#) van het KB nr. 1 de belasting door de medecontractant van de aannemer moet worden voldaan, de invordering in ieder geval ten laste van deze medecontractant wordt ingesteld (artikel [51](#), § 4 van het Btw-Wetboek).

47. Er wordt ook op gewezen dat men zich om te oordelen over de al dan niet toepassing van het tarief van 6%, in principe, dient te houden aan de eerste aanwending van het gebouw na de uitvoering van de werken.

48. Nochtans, indien deze eerste aanwending toevallig, van korte duur en strijdig was met de normale bestemming van het gebouw, zoals dit werd ontworpen, is het niet uitgesloten dat, na onderzoek van ieder geval afzonderlijk, men rekening zal houden met de daaropvolgende meer betekenisvolle aanwending. Dit zou meer bepaald het geval zijn indien het gebouw, bv. bedoeld als kantoorruimte, voorlopig en voor een korte duur zou worden aangewend als een schoolgebouw.

8. VOORWAARDE VAN OPEISBAARHEID VAN DE BTW – NIEUWE WETTELIJKE REGELS VAN OPEISBAARHEID VANAF 01.01.2016

8.1. Basisregel

49. Enkel de handelingen waarover de btw opeisbaar is geworden met ingang van 01.01.2016 kunnen in aanmerking komen voor het btw-tarief van 6%.

8.2. Regels inzake opeisbaarheid vanaf 01.01.2016

50. De wettelijke regels van opeisbaarheid van de btw die van toepassing kunnen zijn inzake de [rubriek XL](#) worden hierna zeer bondig toegelicht.

51. Er moet hierbij een onderscheid worden gemaakt naargelang de afnemer beschouwd wordt als een (vrijgestelde) belastingplichtige (zogenaamde B2B-relaties) dan wel als een publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel [6](#) van het Btw-Wetboek (zogenaamde B2G-relaties).

8.2.1. B2B-RELATIES

52. Worden beoogd, de handelingen verricht voor een afnemer die **geen** publiekrechtelijke rechtspersoon is als bedoeld in artikel 6 van het Btw-Wetboek (zie ook [circulaire AAFisc Nr. 42/2015 van 10.12.2015](#)).

53. Vanaf 01.01.2016 wordt de btw voor nationale handelingen tussen belastingplichtigen opeisbaar over het gefactureerde bedrag op het tijdstip waarop *de factuur* wordt uitgereikt, ongeacht of de uitreiking van de factuur plaatsvindt vóór of na het tijdstip waarop de levering of dienst wordt verricht (art. 17, § 1, lid 1 (nieuw) en 22bis, § 1, lid 1 (nieuw) van het Btw-Wetboek). Verder wordt de btw sowieso opeisbaar op de *vijftiende dag van de maand volgend op de maand waarin de levering van het goed of de dienst heeft plaatsgevonden* indien géén factuur werd uitgereikt vóór deze datum (art. 17, § 1, lid 2 (nieuw) en 22bis, § 1, lid 2 (nieuw) van het Btw-Wetboek).

54. Wanneer *de betaling* van de prijs of een deel ervan ontvangen wordt vóór het tijdstip waarop de levering van het goed of de dienst wordt verricht (het belastbaar feit), zal op het tijdstip waarop de betaling ontvangen wordt, de btw opeisbaar worden over het ontvangen bedrag (art. 17, § 1, lid 3 (nieuw) en 22bis, § 1, lid 3 (nieuw) van het Btw-Wetboek).

8.2.2. B2G-RELATIES

55. Voor de diensten verricht door een belastingplichtige onderneming aan publiekrechtelijke lichamen zoals bedoeld in artikel 6, geldt daarentegen vanaf 01.01.2016 het incasseringprincipe (het kassysteem). De enige oorzaak van opeisbaarheid van de btw is het tijdstip van *ontvangst van de betaling*, ongeacht wanneer de factuur wordt uitgereikt en ongeacht of de betaling gebeurt vóór of na het belastbaar feit (art. 22bis, § 4, eerste lid (nieuw), van het Btw-Wetboek).

56. Deze regel is niet van toepassing op de diensten waarvoor de overheid schuldenaar van de btw is op grond van artikel 51, §§ 2 en 4, van het Btw-Wetboek (art. 22bis, § 4, tweede lid (nieuw), van het Btw-Wetboek), bv. bij werken in onroerende staat door een school of CLB gehouden periodieke btw-aangiften in te dienen (zie [beslissing nr. E.T.122.360 van 20.03.2012](#)).

57. Het incasseringprincipe is evenmin van toepassing op de levering van nieuwe gebouwen en bijhorende terreinen evenals de vestiging, overdracht en wederoverdracht van zakelijke rechten op dergelijke gebouwen aan publiekrechtelijke lichamen zoals bedoeld in artikel 6.

58. In dergelijke gevallen zijn respectievelijk artikel 22bis, § 1, eerste of tweede lid (nieuw) of artikel 17, § 1, eerste of tweede lid (nieuw) van het Btw-Wetboek van toepassing, zijnde de regels die van toepassing zijn in B2B-relaties.

59. De [beslissing nr. E.T.124.433 van 17.04.2014](#), volgens dewelke onder bepaalde voorwaarden de btw opeisbaar wordt op het moment waarop het publiekrechtelijk lichaam het verschuldigde bedrag goedkeurt, verviel met ingang van 01.01.2016.

8.3. Wat met facturen of betalingen in 2016 of 2017 voor leveringen of diensten in 2015?

60. Tot en met 31.12.2015 was de hoofdoorzaak van opeisbaarheid de levering van het goed of de voltooiing van de dienst (art. 16, § 1 en 22, § 1 van het Btw-Wetboek).

61. Merk op dat de nieuwe regels, zoals hierboven uiteengezet, van toepassing zijn sinds 01.01.2016. Dat wil zeggen dat zij gelden voor de leveringen of diensten waarvoor de btw opeisbaar wordt vanaf 01.01.2016.

62. Voor de verrichtingen waarvoor de btw opeisbaar geworden is tot 31.12.2015, gelden nog de oude opeisbaarheidsregels, zelfs wanneer de factuur uitgereikt wordt of er betaald wordt in 2016 of later.

8.4. Wat met facturen of betalingen in 2016 met toepassing van het normale btw-tarief voor leveringen of diensten met betrekking tot PMS-centra of CLB die alsnog het btw-tarief van 6 % kunnen genieten?

63. [Rubriek XL](#) in tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 werd met terugwerkende kracht gewijzigd. Voor de leveringen van gebouwen, de werken in onroerende staat en de onroerende financieringshuur die betrekking hebben op gebouwen bestemd voor de psycho-

medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding heeft dit tot gevolg dat vanaf 01.01.2016 mogelijk een te hoog btw-tarief werd toegepast.

64. Bij toepassing van artikel [77](#), § 1, 1°, van het Btw-Wetboek heeft de leverancier of dienstverrichter het recht teruggaaf te bekomen van de teveel geheven belasting. Hij kan dit recht uitoefenen voor zover de voorwaarden van het [koninklijk besluit nr. 4](#) betreffende de teruggaven van btw zijn vervuld. Zo zal de belastingplichtige die gehouden is tot het indienen van een periodieke btw-aangifte een verbeterend stuk (creditnota) moeten opmaken met vermelding van het voor teruggaaf vatbare bedrag, dat stuk moeten inschrijven in het daartoe bestemd register en aan zijn medecontractant een dubbel van dat stuk moeten uitreiken (artikel 79 van het Btw-Wetboek).

65. Er is verjaring voor de vordering tot teruggaaf na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan, overeenkomstig artikel 82bis van het Btw-Wetboek.

8.5. Voorbeelden

66. Op 29.01.2016 wordt de herstelling voltooid van een parking van een gemeenteschool (niet gehouden periodieke btw-aangiften in te dienen), die uitsluitend vrijgesteld kleuter- en lager onderwijs verstrekt. Aangezien deze school een publiek lichaam is in de zin van artikel 6 van het Btw-Wetboek zijn de B2G-regels inzake opeisbaarheid van toepassing. De aannemer reikt op 10.02.2016 een factuur uit. De aannemer ontvangt de betaling ervan op 14.03.2016. De btw wordt op 14.03.2016 opeisbaar (opeisbaarheidsregels B2G) met toepassing van het btw-tarief van 6%.

67. Op 29.01.2016 wordt de herstelling voltooid van een parking van een school behorend tot het vrij onderwijsnet (niet gehouden periodieke btw-aangiften in te dienen), die uitsluitend vrijgesteld kleuter- en lager onderwijs verstrekt. Aangezien deze school geen publiek lichaam is in de zin van artikel 6 (eerste, tweede of derde lid) van het Btw-Wetboek zijn de B2B-regels inzake opeisbaarheid van toepassing. De aannemer reikt op 10.02.2016 een factuur uit. De aannemer ontvangt de betaling ervan op 14.03.2016. De btw wordt opeisbaar op 10.02.2016 (opeisbaarheidsregels B2B) met toepassing van het btw-tarief van 6%.

68. Op 16.03.2016 wordt de herstelling van het dak van het schoolgebouw voltooid dat wordt gebruikt door een provinciale hotelschool (gehouden tot het indienen van periodieke btw-aangiften), die zowel vrijgesteld onderwijs verstrekt als een restaurant uitbaat dat toegankelijk is voor het publiek. Het restaurant waarin de leerlingen opgeleid worden, bevindt zich op het gelijkvloers. Het gebouw wordt hoofdzakelijk gebruikt voor het verstrekken van vrijgesteld onderwijs. De aannemer reikt op 20.03.2016 een factuur uit met toepassing van artikel 20, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1. De school betaalt de factuur op 21.04.2016. De btw wordt opeisbaar op 20.03.2016, datum van het uitreiken van de factuur, met toepassing van het btw-tarief van 6%. In dit geval zijn de B2G-regels inzake opeisbaarheid immers niet van toepassing.

69. Op 29.08.2017 worden de sleutels overhandigd (levering) van een nieuw gebouw dat een gemeenteschool zal gebruiken als turnzaal van die school. Deze school is een publiek lichaam in de zin van artikel 6 van het Btw-Wetboek maar kan zich niet beroepen op het incasseringstelsel beoogd in artikel 17, § 4 (nieuw) van het Btw-Wetboek aangezien het gaat om de levering van een nieuw gebouw. De verkoper reikt op 21.09.2017 een factuur uit en ontvangt de betaling ervan op 05.11.2017. De btw is definitief opeisbaar geworden op 15.09.2017 (art. 17, § 1, lid 2 (nieuw) van het Btw-Wetboek).

70. Op 29.01.2017 wordt de renovatie voltooid van de klaslokalen van een lagere school die behoort tot het vrije onderwijsnet (niet gehouden periodieke btw-aangifte in te dienen). Op 22.03.2015 heeft de aannemer een voorschotfactuur uitgereikt die onmiddellijk werd betaald door de school. De btw over het voorschot was opeisbaar tegen het normale btw-tarief van 21%. De aannemer reikt

op 11.02.2017 een slotfactuur uit en ontvangt de betaling ervan op 05.05.2017. De btw wordt opeisbaar over het saldo op 11.02.2017 met toepassing van het btw-tarief van 6%.

71. Op 29.08.2015 wordt de renovatie beëindigd van de klaslokalen van een lagere school die behoort tot het vrije onderwijsnet (niet gehouden periodieke btw-aangifte in te dienen). Aangezien deze school geen publiek lichaam is in de zin van artikel 6 (eerste, tweede of derde lid) van het Btw-Wetboek kan deze zich niet beroepen op de tolerantie van opeisbaarheid (Beslissing nr. E.T.124.433 van 17.04.2014). De aannemer reikt op 11.01.2016 een factuur uit en ontvangt de betaling ervan op 05.02.2016. De btw is definitief opeisbaar geworden op 29.08.2015 met toepassing van het normale btw-tarief van 21%.

72. Op 29.08.2015 wordt de installatie voor de centrale verwarming vernieuwd van een gemeenteschool (niet gehouden periodieke btw-aangifte in te dienen). Aangezien deze school een publiek lichaam is in de zin van artikel 6 van het Btw-Wetboek kan deze zich beroepen op de tolerantie van opeisbaarheid (Beslissing nr. E.T.124.433 van 17.04.2014). De school heeft in 2015 tijdig schriftelijk gemeld dat ze zich hierop wenst te beroepen en ze keurt de werken en de afgesproken prijzen op basis van de contractuele overeenkomst goed op 28.12.2015. De aannemer reikt op 11.01.2016 een factuur uit en ontvangt de betaling ervan op 05.02.2016. De btw is definitief opeisbaar geworden op 28.12.2015 met toepassing van het normale btw-tarief van 21%.

73. Op 09.03.2016 werd de oprichting van een nieuw centrum voor leerlingenbegeleiding, behorend tot het vrij onderwijsnet, beëindigd (niet gehouden periodieke btw-aangifte in te dienen). Op 22.12.2015 heeft de aannemer een voorschotfactuur uitgereikt die onmiddellijk werd betaald door het centrum. De btw over het voorschot was opeisbaar tegen het normale btw-tarief van 21%. De aannemer reikt op 29.03.2016 een eindfactuur uit en ontvangt de betaling ervan op 14.04.2016. De btw wordt opeisbaar over het saldo op 29.03.2016 met toepassing van het btw-tarief van 21%. Naar aanleiding van het voormeld koninklijk besluit van 3 augustus 2016 (Belgisch Staatsblad van 19.08.2016) bedraagt het toepasselijk btw-tarief vanaf 1 januari 2016 echter 6%. Bijgevolg kan overeenkomstig artikel 77, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek teruggaaf van de teveel geheven belasting (15%) verkregen worden over het bedrag van de eindfactuur voor zover de voorwaarden bepaald in het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 m.b.t. de teruggaven inzake btw vervuld zijn.

9. OPHEFFINGSBEPALINGEN

74. Deze circulaire vervangt de btw-beslissingen nrs. [E.T.129.073 van 27.01.2016](#) en [E.T.129.882 van 09.05.2016](#).

Jerry SERLIPPENS

Adviseur

Int. Ref. E.T.130.758