

# Hoofdstuk 7: Tarieven van de belasting

## Afdeling 1 - Wetgevend kader

### 1. Overzicht bepalingen Btw-Wetboek

Artikel 37  
 Artikel 38  
 Artikel 38bis

### 2. Overzicht bepalingen uitvoeringsbesluiten

Koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven

## Afdeling 2 - Inleiding

Hierna volgt een uiteenzetting van de belangrijkste regels inzake de toepassing van de btw-tarieven in België. De bedoeling is om de belangrijkste informatie inzake de toepassing van de btw-tarieven aan een zo breed mogelijk publiek mee te delen en dit aan de hand van de voornaamste btw-bronnen die raadpleegbaar zijn op de fiscale gegevensbank [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

### 1. Structuur van de Belgische regelgeving inzake btw-tarieven

De wettelijke bepalingen met betrekking tot de btw-tarieven zijn in het Belgische Btw-Wetboek opgenomen onder de artikels 37 tot en met 38bis.

Artikel 37 van het Btw-Wetboek luidt als volgt (versie 01.01.2019):

*'§ 1. Bij in Ministerraad overlegd besluit bepaalt de Koning de tarieven en geeft Hij de indeling van de goederen en diensten bij die tarieven, rekening houdend met de door de Europese Gemeenschappen ter zake uitgevaardigde reglementering.*

*Bij eenzelfde procedure kan Hij de indeling en de tarieven wijzigen wanneer de economische of sociale omstandigheden zulks vereisen.*

*§ 2. De Koning zal bij de Kamer van volksvertegenwoordigers, onmiddellijk indien ze in zitting is, zo niet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een wetsontwerp indienen tot bekrachtiging van de in uitvoering van paragraaf 1 van dit artikel, genomen besluiten. Deze besluiten worden geacht uitwerking te hebben gehad tot 12 maanden na de datum van hun bekendmaking in het Belgisch Staatsblad indien zij niet bij wet zijn bekrachtigd binnen deze termijn.'*

Ter uitvoering van artikel 37, stelt het koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven (bekrachtigd door de wet van 27.05.1971, Belgisch Staatsblad van 20.10.1971), de tarieven van de btw vast en deelt de goederen en de diensten bij die tarieven in.

Krachtens artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, bedraagt het **normale btw-tarief** van de belasting over de toegevoegde waarde voor goederen en diensten bedoeld in het Wetboek **21%**.

In afwijking hiervan wordt de belasting geheven tegen het verlaagde tarief van:

- **6% voor de goederen en diensten opgenomen in tabel A** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20. Dit verlaagd tarief mag evenwel niet toegepast worden als de diensten bedoeld in tabel A bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst die hoofdzakelijk andere diensten tot voorwerp heeft.
- **12% voor de goederen en diensten opgenomen in tabel B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20.

- **0% voor de goederen en diensten opgenomen in tabel C** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20.

Uit hetgeen voorafgaat, blijkt dat:

- bij de invoering en bepaling van een btw-tarief rekening moet worden gehouden met de Europese btw-reglementering inzake btw-tarieven (zie titel 2, hierna) (zie ook de schriftelijke parlementaire vraag nr. 2.157 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Isabelle Galant van 22.03.2018).
- artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, een hiërarchie invoert bij de vaststelling van het toe te passen btw-tarief (zie ook circulaire AFZ nr. 3/2007 van 15.02.2007, randnummers 71 tot en met 73). Het normale btw-tarief bedraagt 21%. Slechts indien een goed of een dienst wordt beoogd door tabel A, tabel B of tabel C van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, is het verlaagde btw-tarief van 6%, respectievelijk 12% en 0%, van toepassing. De bewijslast ligt bij de persoon die de toepassing van het verlaagde btw-tarief vraagt (zie ook mondelinge parlementaire vraag nr. 10.991 van de heer Volksvertegenwoordiger Jacques Chabot van 28.03.2006).

De goederen en diensten die opgenomen zijn in tabel A en tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 en aldus van het verlaagde btw-tarief van 6% of 12% kunnen genieten, worden besproken onder Afdelingen 3 tot en met 5, hierna.

De goederen en diensten die onderworpen zijn aan een **nultarief**, worden besproken onder Afdeling 6, hierna. Het gaat enerzijds om de **dag- en weekbladen** die opgenomen zijn in tabel C, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, en anderzijds om de bijzondere regelingen die neerkomen op de toepassing van een vrijstelling met behoud van het recht op aftrek. Deze bijzondere regelingen hebben betrekking op bepaalde **recuperatieproducten** en op **pro deo-diensten** van advocaten en gerechtsdeurwaarders.

De artikels 38 en *38bis* van het Btw-Wetboek worden onder Afdeling 10 besproken.

## 2. De Europese btw-reglementering inzake btw-tarieven

Krachtens artikel 37 van het Belgische Btw-Wetboek, dient bij de bepaling van een btw-tarief rekening te worden gehouden met de door de Europese Gemeenschappen ter zake uitgevaardigde reglementering. Hierna volgt een bondig overzicht van de voornaamste bepalingen in de Europese btw-reglementering waarmee rekening moet worden gehouden bij de bepaling van een btw-tarief.

De Europese btw-reglementering betreffende de toepassing van de btw-tarieven is opgenomen onder de artikelen 93 tot en met 129 en bijlage III van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28.11.2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna 'richtlijn 2006/112/EG').

Krachtens de artikelen 96 en 97 van de richtlijn 2006/112/EG moeten de lidstaten een **normaal btw-tarief** toepassen dat **niet lager mag zijn dan 15%**.

Op grond van de artikelen 98 en 99 van de richtlijn 2006/112/EG hebben de lidstaten de mogelijkheid om **één of twee verlaagde btw-tarieven** toe te passen die **niet lager** mogen zijn **dan 5%** voor de goederen en diensten die zijn **opgenomen in bijlage III** van de richtlijn 2006/112/EG. Bovendien mogen de lidstaten die op 01.01.2017 overeenkomstig het Unierecht verlaagde tarieven toepasten die lager zijn dan het in artikel 99 van de richtlijn vastgestelde minimum, of vrijstellingen met recht op aftrek van voorbelasting verleenden voor de levering van bepaalde in bijlage III, punt 6, van de richtlijn bedoelde goederen, dezelfde btw-behandeling ook toepassen wanneer die levering langs elektronische weg wordt verricht, als bedoeld in bijlage III, punt 6.

Uit de bewoordingen van artikel 98 van de richtlijn 2006/112/EG volgt dat de toepassing van één of twee verlaagde btw-tarieven niet verplicht is. Het is een mogelijkheid die de lidstaten krijgen, in afwijking van het beginsel dat het normale tarief van toepassing is. Volgens vaste rechtspraak moeten bepalingen die een afwijking vormen van een beginsel, strikt worden uitgelegd (zie bijvoorbeeld Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Oxycure Belgium*, zaak C-573/15, van 09.03.2017, punt 25 en Arrest *Commissie tegen Frankrijk*, zaak C-492/08, van 17.06.2010, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft bij herhaling aangegeven dat de mogelijkheid voor lidstaten om op bepaalde leveringen van goederen en diensten een verlaagd btw-tarief toe te passen op grond van de bijlage III van de richtlijn 2006/112/EG, stoelt op de onderliggende doelstelling om essentiële goederen en diensten die beantwoorden aan, onder meer, doelstellingen van sociaal (of maatschappelijk) belang toegankelijker te maken voor de eindgebruikers (1).

*(1) Zie bijvoorbeeld Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Europese Commissie tegen Koninkrijk der Nederlanden, zaak C-41/09, van 03.03.2011, punt 52, Arrest Europese Commissie tegen Franse Republiek, zaak C-479/13, van 05.03.2015, punt 32 en Arrest Europese Commissie tegen het Verenigd Koninkrijk en Noord-Ierland, zaak C-161/14, van 04.06.2015, punt 25.*

Met betrekking tot de toepassing van verlaagde btw-tarieven op de categorieën van goederen en diensten die opgenomen zijn in bijlage III van de richtlijn 2006/112/EG blijkt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat het aan de lidstaten staat, mits zij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van **fiscale neutraliteit** eerbiedigen, om van de in de categorieën van bijlage III, voornoemd, genoemde leveringen van goederen en diensten nauwkeuriger te bepalen welke aan het verlaagde btw-tarief zullen worden onderworpen (2).

*(2) Zie bijvoorbeeld Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, zaak C-442/05, van 03.04.2008, punten 42-43, Arrest P. M. L. en E.P., gevoegde zaken C-454/12 en C-455/12, van 27.02.2014, punt 44 en Arrest K O., zaak C-219/13, van 11.09.2014, punt 23.*

Met betrekking tot het beginsel van fiscale neutraliteit wordt eraan herinnerd dat dit beginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld (zie bijvoorbeeld de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.120 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Leen Dierick van 14.07.2016). Of leveringen van goederen of diensten soortgelijk zijn, moet voornamelijk worden bepaald uit het **oogpunt van de gemiddelde consument**. Goederenleveringen en diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen - waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is - en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden (3).

*(3) Zie bijvoorbeeld Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest K O., zaak C-219/13, van 11.09.2014, punten 24-25 en aldaar genoemde rechtspraak.*

Tot slot wordt opgemerkt dat de Europese Commissie de wil heeft geuit om de bepalingen in de richtlijn 2006/112/EG inzake de btw-tarieven grondig te hervormen (zie hieromtrent de mondelinge parlementaire vragen nr. P2556 van de heer Volksvertegenwoordiger Benoît Dispa en nr. P2557 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 18.01.2018, nr. 25.233 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 22.05.2018 en nr. 27.649 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 28.11.2018).

## **Afdeling 3 - Goederen onderworpen aan het btw-tarief van 6%**

### **Voorafgaande opmerkingen:**

Voor de leesbaarheid van deze tekst, is er hierna enkel sprake van 'leveringen'. Behoudens andersluidende bepaling, is het verlaagde btw-tarief ook van toepassing op de **intracommunautaire verwerving** of **invoer** van het betreffende goed.

Bovendien, wanneer wordt gesteld dat een bepaald goed 'niet bedoeld/bedoogd wordt door een desbetreffende rubriek', kan worden nagegaan of het goed niet in een andere rubriek van tabel A, B of C bedoeld is en alsnog onderworpen is aan een verlaagd btw-tarief.

## 1. Levende dieren

Krachtens **rubriek I**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*'1° Runderen, varkens, schapen, geiten, ezels, muil dieren en muilezels; paarden van de rassen die gewoonlijk als trekpaard, zwaar of halfzwaar, worden gebruikt; herten; paarden verkocht, intracommunautair verworven of ingevoerd om te worden geslacht.*

*2° Pluimvee; tamme duiven; tamme konijnen.'*

Wat in het bijzonder **paarden** betreft, wordt opgemerkt dat enkel volgende paarden onderworpen zijn aan het btw-tarief van 6%:

- paarden van rassen die gewoonlijk als trekpaard, zwaar of halfzwaar, worden gebruikt of
- paarden die worden verkocht, intracommunautair verworven of ingevoerd om te worden geslacht.

Voorbeelden van rassen van **trekpaarden** die beoogd zijn: Belgisch trekpaard, Nederlands trekpaard, Percheron, Augeron, Nivernais, Ardenner, Auxois, Brabander, Boulonnais, Shire, Clydesdale, Suffolk, Rijnlander, enzovoort.

Het **normale tarief van 21%** is bovendien van toepassing, zonder enige mogelijkheid tot betwisting, op paarden van rassen die gewoonlijk worden gebruikt als **rijpaard** (volbloeden, halfbloeden, waaronder de lichte trekpaarden, pony's), zelfs wanneer die paarden in feite nooit worden bereden omdat zij bestemd zijn om als fokmerrie of fokhengst of als draver te worden gebruikt. Het **tarief van 6%** is evenwel van toepassing op dergelijke paarden wanneer deze worden verkocht, intracommunautair verworven of ingevoerd **om te worden geslacht**.

Betreffende de **overige dieren die in rubriek I, cijfer 1°, worden opgesomd**, is het verlaagde btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van deze levende dieren, ongeacht of ze bestemd zijn om als vee dan wel als huisdier te worden gehouden. De levering van voornoemde dieren die bestemd zijn om in het wild te leven of in een dierentuin of dergelijke, is eveneens beoogd door rubriek I.

Onder **'pluimvee'**, in de zin van cijfer 2°, van rubriek I, verstaat men bijvoorbeeld: levende kippen, hanen, eenden, ganzen, fazanten, patrijzen, kalkoenen, parelhoenders, struisvogels, emoes, enzovoort, evenals de jongen van genoemde dieren, ongeacht of zij voor de leg, om het vlees, om de veren dan wel voor enig ander doel worden gefokt of gehouden (bijvoorbeeld om te dienen als siervogels).

Enkel **tamme duiven** (ongeacht hun bestemming, zoals slachtduiven, sierduiven, postduiven) en **tamme konijnen** (gefokt voor het vlees, het haar of de vacht of enig ander doel) kunnen het btw-tarief van 6% genieten. Wilde duiven, wilde konijnen en hazen zijn uitgesloten van het verlaagde btw-tarief van 6%.

De toepassing van het btw-tarief van 6% is evenwel beperkt tot de **levende dieren die expliciet worden opgesomd** in rubriek I. Zo is, bijvoorbeeld, de levering van honden, katten, bijen (zie schriftelijke parlementaire vraag nr. 387 mevrouw de Volksvertegenwoordiger Thérèse Snoy et d'Oppuers van 16.05.2011), parkieten, kanaries, enzovoort, onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%. De levering van **blindengeleidehonden en assistentiehonden**, kan evenwel op grond van rubriek XXIII, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, het btw-tarief van 6% genieten (zie Afdeling 3, titel 23).

## 2. Vlees en slachtafvallen

Krachtens **rubriek II**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*'1° Vlees en eetbare slachtafvallen van alle soorten, ook indien bereid of verduurzaamd.*

*2° Darmen, blazen en magen van dieren, in hun geheel of in stukken.'*

De levering van levende dieren die bestemd zijn voor de productie van vlees is hier niet bedoeld. De levering van levende dieren wordt immers beoogd door rubriek I, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 (zie titel 1, hiervóór).

Om te oordelen of een bepaald product al dan niet bedoeld is in voormelde rubriek is de overeenstemmende indeling respectievelijk in hoofdstuk 2, post 16.01, post 16.02 of in post 05.04 van het Douane Gebruikstarief bepalend.

Bijgevolg zijn vlees en eetbare slachtafvallen slechts bedoeld in rubriek II, 1°, als deze geschikt zijn voor menselijke consumptie, terwijl darmen, blazen en magen van dieren bedoeld in rubriek II, 2°, zowel geschikt kunnen zijn voor menselijke consumptie als voor dierlijke consumptie.

Voor de toepassing van rubriek II dient er evenwel geen onderscheid te worden gemaakt naargelang het product al of niet van een aan het btw-tarief van 6% onderworpen dier afkomstig is (bijvoorbeeld de levering van kikkerbiljetjes, kangoeroevlees, enzovoort, is onderworpen aan het btw-tarief van 6% hoewel de levering van deze levende dieren onderworpen is aan het normale btw-tarief van 21%). Verder is het van geen belang of dit wordt aangeboden in één stuk, in stukken gehakt, gemalen, al dan niet in worstvorm of als een mix van vleessoorten. De bereidingen van vlees en slachtafvallen worden slechts door deze rubriek II beoogd indien de hoeveelheid vlees meer dan 20 gewichtspereenten bedraagt. Indien deze hoeveelheid vlees niet wordt bereikt, kan het tarief van 6% alsnog van toepassing zijn op grond van een andere rubriek van tabel A, bijvoorbeeld rubriek X (wanneer de bereiding bestemd is voor menselijke consumptie).

Er wordt, bij wijze van voorbeeld, opgemerkt dat een kadaver (zijnde een dood dier in zijn geheel) van een kipkuiken of ééndagshaantje in dat stadium niet wordt beschouwd als vlees en evenmin als eetbaar slachtafval in de zin van rubriek II.

- **Vlees en eetbare slachtafvallen verbruikt door dieren**

Wanneer producten beoogd door rubriek II, 1°, niet te koop worden aangeboden als bestemd voor een dier (anders gezegd wanneer onder andere de verpakking, noch het etiket het voorstelt als bestemd voor een dier en dat ze niet *a priori* bereid zijn voor een dier) en dat ze geschikt zijn om door de mens te worden verbruikt, kan de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6% aanvaard worden.

De bereidingen van vlees en slachtafvallen (bijvoorbeeld vlees gemengd met rijst/groenten en mineralen), voor het voederen van dieren, kunnen slechts ingedeeld worden onder eerdergenoemde rubriek II afhankelijk van de hoeveelheid vlees (met name meer dan 20 gewichtspereenten), alsook of deze bereiding geschikt is voor menselijke consumptie en dat deze niet wordt aangeboden als bestemd voor het voederen van dieren.

In geval dergelijke bereidingen van vlees en slachtafvallen bestemd zijn voor het voederen van dieren en ingedeeld zijn in post 23.09 van het gebruikstarief, wordt verwezen naar rubriek XII, cijfer 7, van tabel A.

Wat de goederen betreft die worden aangeboden als diervoeder, wordt bovendien verwezen naar de gepubliceerde beslissing nr. E.T. 108.901 van 15.02.2005. De regelgeving vermeld in randnummer 3 van deze beslissing dient evenwel te worden vervangen door de op de website van de FOD Volksgezondheid, Veiligheid van de voedselketen en Leefmilieu (<https://www.health.belgium.be> → Dieren en planten → Dieren → Dierenvoeding) vermelde diervoederwetgeving. Voor zover deze in de handel worden gebracht conform bedoelde diervoederwetgeving wordt aanvaard deze te beschouwen als bereid voedsel voor dieren in de zin van rubriek XII, cijfer 7, van tabel A. Bijgevolg is het verlaagde btw-tarief van 6% van toepassing indien dergelijke producten worden aangeboden als voeding voor dieren andere dan troeteldiertjes en het normale btw-tarief van 21% indien dergelijke producten worden aangeboden als voeding voor troeteldieren (zie ook titel 7, rubriek D, hierna).

### **3. Vis, schaal-, schelp- en weekdieren**

Krachtens **rubriek III**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*'Vis, schaal-, schelp- en weekdieren voor menselijke consumptie, ook indien bereid of verduurzaamd, met uitzondering van:*

a) kaviaar en kaviaarsurrogaten (4);

b) langoesten, zeekreeften, krabben, rivierkreeften en oesters, vers (zowel levend als dood), gekookt in water, gekoeld, bevroren, gedroogd, gezouten, gepekeld, ook indien zij ontdaan zijn van de schaal of de schelp;

c) bereidingen en gebruiksklare gerechten van langoesten, zeekreeften, krabben, rivierkreeften en oesters, in de schaal of de schelp, al dan niet in gehele staat.'

(4) Kaviaarsurrogaten zijn producten die als kaviaar worden verbruikt en die bereid zijn met andere kuit dan die van de steur (zoals bijvoorbeeld de zalm, forel, lompvis, en dergelijke).

Vooreerst wordt benadrukt dat, voor de toepassing van deze rubriek III, enkel de goederen **bestemd voor menselijke consumptie** in aanmerking kunnen komen voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6%. Zowel levende als dode vis, schaal-, schelp- en weekdieren zijn bedoeld.

Zijn bijvoorbeeld **niet** bedoeld in rubriek III van tabel A:

- visafvallen en dode vis, kennelijk niet geschikt voor menselijke consumptie
- vis, schaal- schelp- en weekdieren die bestemd zijn voor dierlijke consumptie
- de levering van siervissen (zie schriftelijke parlementaire vraag nr. 219 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Magda De Meyer van 15.01.2004)
- zeezoogdieren, alsook hun vlees
- de levering van schaal-, schelp- en weekdieren die bestemd zijn voor sierdoeleinden (bijvoorbeeld vanwege hun kleur of vorm en in het bijzonder in een aquarium worden gehouden) en niet voor de menselijke consumptie.

De goederen die worden opgesomd onder de **punten a), b) en c) van rubriek III**, zijn onderworpen aan het btw-tarief van **21%**.

Blijven daarentegen onderworpen aan het btw-tarief van 6% de producten bedoeld onder punt b) die, ontdaan van de schaal of de schelp (het vlees), een andere behandeling hebben ondergaan dan gekookt in water (of gestoomd), gekoeld, bevroren, gedroogd, gezouten of gepekeld. Het gaat hier bijvoorbeeld om:

- producten ingemaakt in azijn of in wijn en kruiden
- in blik gepasteuriseerd of gesteriliseerd vlees van langoesten, zeekreeften, krabben of rivierkreeften
- krabsla, kreeftensla en zeevruchtensla
- broodjes met krab
- mousses van krab, langoesten of kreeften

Voor zover ze bestemd zijn voor de menselijke consumptie, is de levering van onderstaande goederen eveneens aan het btw-tarief van 6% onderworpen op grond van rubriek III (zie aanschrijving nr. 7/1980 van 05.08.1980):

- alle garnalsoorten (grijze garnaal, roze garnaal, scampi's)
- langoestines, ook Noorse kreeftjes genoemd
- mosselen
- strandgapers (clams)

- inktvissen
- kinkhoorns
- wulken
- slakken
- sint-jakobsschelpen
- wijngaardslakken.

#### 4. Melk en zuivelproducten; eieren; honing

Krachtens **rubriek IV**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*'1° Melk en zuivelproducten (yoghurt, room, boter, kaas, wrongel, melkdranken, enzovoort).*

*2° Vogeleieren en eigeel.*

*3° Natuurhoning.'*

Onder '**zuivelproducten**' in de zin van deze rubriek verstaat men in beginsel goederen waarbij melk het hoofdbestanddeel is. Dit is het geval wanneer het product **85% of meer gestandaardiseerde of afgeroomde melk** bevat.

Bij wijze van vereenvoudiging mag er tevens worden van uitgegaan dat yoghurt, melk, kwark, karnemelk, gestremde melk, kefir of andere gefermenteerde of aangezuurde melk, waaraan aroma's, vruchten(sappen) of andere additieven zijn toegevoegd, het karakter behouden van zuivelproducten als bedoeld in deze rubriek IV, cijfer 1, voor zover het geen dranken zijn met een voedingswaarde van minder dan twee gram eiwitten per 100 ml (zie beslissing nr. E.T. 95.802 van 30.05.2000).

Vallen bijvoorbeeld ook onder de toepassing van rubriek IV, cijfer 1, voornoemd:

- melkwei
- melk en zuivelproducten in poedervorm

Cijfer 2 van deze rubriek IV onderwerpt vogeleieren en eigeel aan het btw-tarief van 6% Het wit van een ei is daarentegen onderworpen aan het btw-tarief van 6% op grond van rubriek X, cijfer 17°, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, wanneer deze bestemd is voor de menselijke consumptie.

Natuurhoning is overeenkomstig cijfer 3 van deze rubriek IV aan het btw-tarief van 6% onderworpen. Kunsthoning en mengsels van kunsthoning en natuurhoning zijn eveneens onderworpen aan het btw-tarief van 6% maar dan krachtens rubriek X, cijfer 4, van tabel A.

#### 5. Groenten, planten, wortels en knollen, voor voedingsdoeleinden

Krachtens **rubriek V**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*'Groenten, planten, wortels en knollen, voor voedingsdoeleinden, ook indien bereid of verduurzaamd, en plantgoed daarvan.'*

Paddenstoelen en truffels, bestemd voor voedingsdoeleinden, worden eveneens door deze rubriek V beoogd. Hetzelfde geldt voor voedingsbodems of teeltsubstraten ingeënt met een mycelium van champignons of oesterzwammen die voor voedingsdoeleinden zijn bedoeld.

## 6. Fruit, schillen van citrusvruchten en van meloenen

Krachtens **rubriek VI**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*'1° Fruit, ook indien bereid of verduurzaamd.*

*2° Schillen van citrusvruchten en van meloenen, ook indien bereid of verduurzaamd.'*

Voorbeelden:

- de levering van ingevroren fruitpulp bestemd om onder andere fruitsappen te maken, is onderworpen aan het btw-tarief van 6%.
- goji bessen zijn onderworpen aan het btw-tarief van 6%.

## 7. Plantaardige producten

Krachtens **rubriek VII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*'1° Granen.*

*2° Oliehoudende zaden en vruchten, ook indien gebroken.*

*3° Zaaigoed, sporen daaronder begrepen.*

*4° Suikerbieten, ook indien gesneden; suikerriet.*

*5° Cichoreiwortels.*

*6° Hop.*

*7° Planten, plantendelen, zaden en vruchten, hoofdzakelijk gebruikt in de reukwerkindustrie, in de geneeskunde of voor insecten- of parasietenbestrijding of voor dergelijke doeleinden.*

*8° Sint-Jansbrood; vruchtenpitten en plantaardige producten, hoofdzakelijk gebruikt voor menselijke voeding.*

*9° Stro en kaf van graangewassen, onbewerkt, ook indien gehakt.*

*10° Voederbieten en andere voederwortels; hooi, klaver, voederkool en andere dergelijke voedergewassen.*

*11° Teen.*

*12° Hout op stam; hout, onbewerkt, ook indien ontschorst of ruw behakt of ontdaan van het spint; brandhout; houtafval.*

*13° Levende woudbomen, levende fruitbomen, -heesters en -struiken, alsmede plantgoed daarvan, ook wanneer deze goederen bij de aanleg en het onderhoud van tuinen worden geleverd.*

*14° Levende sierbomen, -heesters, -struiken en andere levende sierplanten; bollen, knollen, wortels en ander plantgoed voor de sierteelt, ook wanneer deze goederen bij de aanleg en het onderhoud van tuinen worden geleverd; verse snijbloemen en vers snijgroen.*

*15° Vlas.*

*Van deze rubriek zijn uitgezonderd de goederen te koop aangeboden als voedsel voor honden, katten, kooivogels zoals papegaaien en zangvogels, voor aquariumvissen, voor hamsters, guinese biggetjes en andere troeteldiertjes.'*



## **A. Hout**

Het begrip 'houtafval' als beoogd door cijfer 12 van rubriek VII, voornoemd, wordt nader toegelicht in de beslissing nr. E.T. 85.164 van 09.01.1997 en 08.05.2001 en in de beslissing nr. E.T. 104.297 van 18.09.2007.

De levering van houtpellets die dienen als verwarmingsbron voor pelletkachels vallen eveneens onder deze rubriek VII.

Bepaalde bodembedekkers zijn van houtafval (bijvoorbeeld van boomschors) gemaakt en kunnen dus in aanmerking komen voor het btw-tarief van 6%. Dergelijke bodembedekkers mogen evenwel geen behandeling hebben ondergaan (zoals het kleuren, vernissen, vochtwerende behandeling, enzovoort).

Al naargelang de omstandigheden, zijn **handelingen met betrekking tot bomen en hout** onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6% (op grond van rubriek VII of rubriek XXIV (landbouwdiensten), van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, of bij toepassing van artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek) dan wel aan het btw-tarief van 21%. Er wordt verwezen naar de schriftelijke parlementaire vragen nr. 510 van de heer Volksvertegenwoordiger Philippe Seghin van 17.11.2000 en nr. 516 van de heer Volksvertegenwoordiger Philippe Seghin van 24.11.2000. Deze parlementaire vragen behandelen bijvoorbeeld het toe te passen btw-tarief op het vellen van bomen, het vierkant behakken of verzagen tot planken, het snoeien, rooien van de stronken en wegslepen van het hout.

## **B. Bomen, struiken, heesters, sierplanten en bloemen**

Cijfers 13 en 14 van rubriek VII, voornoemd, maken het voorwerp uit van de circulaire 2019/C/92 van 19.09.2019 betreffende het btw-tarief dat van toepassing is op bomen en planten die geleverd worden bij de aanleg en het onderhoud van tuinen (E.T. 135.324), waarnaar verwezen wordt.

Met ingang van 01.04.2019 werden cijfers 13 en 14 gewijzigd in die zin dat bepaalde bomen en planten die bij de **aanleg en het onderhoud van tuinen** worden geleverd, het verlaagde btw-tarief van 6% kunnen genieten. Die tariefwijziging wordt ook in voornoemde circulaire 2019/C/92 besproken. Die circulaire vervangt bovendien de aanschrijving nr. 4/1997 van 13.05.1997.

Betreffende de levering van **samengestelde sierteeltproducten** wordt verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 137 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Leen Dierick van 08.01.2020, alsook naar de circulaire 2020/C/41 van 09.03.2020 betreffende het btw-tarief op de levering van sierteeltproducten (nr. E.T. 136.886), die voornoemde circulaire 2019/C/92 gedeeltelijk vervangt.

Het btw-tarief van 6% is van toepassing op de levering van **kerstbomen** die verkocht (of ingevoerd) worden met levende wortels, al of niet met aardkluit. Kerstbomen, aangeboden in een staat duidelijk niet meer geschikt om nog te worden geplant (doorgezaagde stam, wortels gedood in kokend water, enzovoort), zijn te beschouwen als snijgroen. Wanneer ze vers zijn, dit wil zeggen wanneer ze geen enkele behandeling met het oog op hun bewaring hebben ondergaan, zijn deze bomen krachtens cijfer 14, van rubriek VII onderworpen aan het btw-tarief van 6% (zie beslissing nr. E.T. 65.064 van 26.03.1996).

Alleen **verse snijbloemen en vers snijgroen** die geen enkele behandeling met het oog op hun bewaring hebben ondergaan zijn beoogd door rubriek VII, cijfer 14. **Bloemen en snijgroen die gedroogd, gebleekt, geverfd** of op een andere wijze behandeld werden, zijn onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (zie schriftelijke parlementaire vraag nr. 119 van de heer Volksvertegenwoordiger François-Xavier de Donnea van 07.03.2013, alsook de circulaire 2020/C/41, voornoemd).

**Enten** van fruitbomen, sierbomen, -heesters, -struiken of andere sierplanten genieten het btw-tarief van 6% op grond van cijfer 14, van rubriek VII (zie beslissing nr. E.T. 87.565 van 21.01.1997, de schriftelijke parlementaire vraag nr. 907 van de heer Senator De Meyer van 02.12.1994 en de circulaire 2019/C/92, voornoemd).

### **C. Vlas**

Onder '**vlas**' in de zin van cijfer 15 van rubriek VII, dient te worden verstaan: vlas, ruw of bewerkt doch niet gesponnen, met andere woorden vlas, ruw, geroot, gebroken, gezwingeld, gehegeld of anders bewerkt, doch niet gesponnen (zie beslissing nr. E.T. 77.289 van 10.06.1993). Bij administratieve tolerantie, is **werk en afval van vlas** dat afkomstig is van ruw, geroot, gebroken, gezwingeld, gehegeld of anders primair behandeld vlas, doch echter niet gesponnen, onderworpen aan het btw-tarief van 6%. Daarentegen blijft afval verkregen bij het spinnen, het opwinden en het weven, alsook de rafelingen van vlas, onderworpen aan het normale tarief van 21% (zie beslissing nr. E.T. 77.289/2 van 21.01.1994).

Gezwingeld vlas is bedoeld in cijfer 15, van rubriek VII, voornoemd en dus onderworpen aan het btw-tarief van 6%. De dienst die bestaat uit het zwingelen van strovlas is, overeenkomstig artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek onderworpen aan het btw-tarief dat geldt voor het goed beschouwd in de staat waarin het verkeert na de uitvoering van de handeling.

### **D. Uitsluiting voedsel voor troeteldiertjes**

Wanneer de goederen opgesomd in rubriek VII te koop worden aangeboden als voedsel voor honden, katten, kooivogels zoals papegaaien en zangvogels, voor aquariumvissen, voor hamsters, guinese biggetjes en andere troeteldiertjes, zijn ze uitgesloten van het btw-tarief van 6% en aldus onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

Deze uitsluiting voor goederen die te koop worden aangeboden als '**voedsel voor honden (...) en andere troeteldiertjes**' (laatste lid van rubrieken VII, VIII en XII van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd) wordt ook besproken in de beslissing nr. E.T. 108.901 van 15.02.2005 (die inzonderheid betrekking heeft op voedingssupplementen en additieven bestemd voor de voeding van dieren).

Om te bepalen of de uitsluiting van toepassing is, dient te worden nagegaan of het goed te koop wordt aangeboden als specifieke voeding voor dergelijke dieren. In de praktijk veronderstelt een dergelijk aanbod dat het voedsel bereid of verpakt is met het oog op deze precieze bestemming of nog dat het voor die bestemming wordt aangeboden aan de klanten. De uiteindelijke bestemming die de koper aan het goed geeft, is daarentegen niet van belang bij de bepaling van het btw-tarief. Wanneer op de verpakking wordt vermeld dat het goed zowel voor een troeteldiertje bestemd is als voor andere dieren, is het normale btw-tarief van toepassing.

De administratie aanvaardt evenwel dat het **voedsel dat uitsluitend bestemd is voor laboratoriumdieren** niet onder voornoemde uitsluiting valt wanneer de samenstelling van dat voedsel, ingevolge de bijzondere bestemming die er aan wordt gegeven, verschilt van dat van het klassieke voedsel voor kleine huisdieren. Dat voedsel moet bovendien aan een laboratorium worden geleverd in een specifieke verpakking die melding maakt van zijn bijzondere bestemming voor laboratoriumdieren en die bijgevolg iedere verhandeling via gewone voedselhandelaars uitsluit.

Voorts zijn de goederen die te koop worden aangeboden als **voedsel voor siervissen** ook uitgesloten van de rubrieken VII, VIII en XII, voornoemd (zie beslissing nr. E.T. 69.076 van 21.04.1993).

**Plantaardig strooisel voor troeteldiertjes**, met inbegrip van de soort verkregen door het samenpersen tot pellets van zeer fijn gehakt of gemalen stro is eveneens onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (zie beslissing nr. E.T. 82.709 van 23.08.1995).

### **8. Producten van de meelindustrie, mout, zetmeel**

Krachtens **rubriek VIII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*1° Meel, grutten, gries, griesmeel en vlokken, van granen, van zaden van peulgroenten, van vruchten, van aardappelen of van andere wortels en knollen; gort en parelgort en andere gepelde, geparelde, gebroken of geplette granen; graankiemen, ook indien gemalen.*

*2° Mout, ook indien gebrand.*

*3° Zetmeel, met uitzondering van oplosbare, gerooste of tot lijm verwerkte producten, alsmede van producten die verwerkt zijn tot of opgemaakt zijn als parfumerie of toiletartikel en van preparaten voor het appreteren.*

*Van deze rubriek zijn uitgezonderd de goederen te koop aangeboden als voedsel voor honden, katten, kooivogels zoals papegaaien en zangvogels, voor aquariumvissen, voor hamsters, guinese biggetjes en andere troeteldiertjes.'*

Wanneer de goederen opgesomd in rubriek VIII te koop worden aangeboden als voedsel voor honden, katten, kooivogels zoals papegaaien en zangvogels, voor aquariumvissen, voor hamsters, guinese biggetjes en andere troeteldiertjes, zijn ze uitgesloten van het btw-tarief van 6% en aldus onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

Deze uitsluiting voor goederen die te koop worden aangeboden als '**voedsel voor honden (...) en andere troeteldiertjes**' (laatste lid van rubrieken VII, VIII en XII van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd) wordt ook besproken in de beslissing nr. E.T. 108.901 van 15.02.2005 (die inzonderheid betrekking heeft op voedingssupplementen en additieven bestemd voor de voeding van dieren).

Om te bepalen of de uitsluiting van toepassing is, dient te worden nagegaan of het goed te koop wordt aangeboden als specifieke voeding voor dergelijke dieren. In de praktijk veronderstelt een dergelijk aanbod dat het voedsel bereid of verpakt is met het oog op deze precieze bestemming of nog dat het voor die bestemming wordt aangeboden aan de klanten. De uiteindelijke bestemming die de koper aan het goed geeft, is daarentegen niet van belang bij de bepaling van het btw-tarief. Wanneer op de verpakking wordt vermeld dat het goed zowel voor een troeteldiertje bestemd is als voor andere dieren, is het normale btw-tarief van toepassing.

De administratie aanvaardt evenwel dat het **voedsel dat uitsluitend bestemd is voor laboratoriumdieren** niet onder voornoemde uitsluiting valt wanneer de samenstelling van dat voedsel, ingevolge de bijzondere bestemming die er aan wordt gegeven, verschilt van dat van het klassieke voedsel voor kleine huisdieren. Dat voedsel moet bovendien aan een laboratorium worden geleverd in een specifieke verpakking die melding maakt van zijn bijzondere bestemming voor laboratoriumdieren en die bijgevolg iedere verhandeling via gewone voedselhandelaars uitsluit.

Voorts zijn de goederen die te koop worden aangeboden als **voedsel voor siervissen** ook uitgesloten van de rubrieken VII, VIII en XII, voornoemd (zie beslissing nr. E.T. 69.076 van 21.04.1993).

## 9. Vetten en oliën

Krachtens **rubriek IX**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*1° Dierlijke vetten en oliën, ruw, gesmolten, geperst of geraffineerd.*

*2° Plantaardige vette oliën, ruw, gezuiverd of geraffineerd.*

*3° Dierlijke en plantaardige oliën en vetten, gehydrogeneerd, gehard of in vaste toestand gebracht, ook indien gezuiverd, doch niet verder bereid.*

*4° Bereide spijsvetten met uitzondering van margarine.'*

Zijn bijvoorbeeld beoogd: olijfolie, koolzaadolie (met inbegrip van pure koolzaadolie die als motorbrandstof wordt gebruikt mits deze geen chemische wijziging heeft ondergaan), smeermiddelen voor bakvormen (zie beslissing nr. E.T. 35.025 van 05.10.1988), enzovoort.

**Frietvet**, evenals afval van frietvet dat als zodanig wordt verkocht, zijn eveneens onderworpen aan het btw-tarief van 6% op grond van rubriek IX.

Vetten en oliën die omgevormd worden tot **parfumerie- of schoonheidsproducten**, evenals vetten en oliën die als dergelijke producten worden aangeboden (dit blijkt bijvoorbeeld uit de verpakking of het etiket) of waaruit duidelijk blijkt dat zij voor een dergelijk doel bestemd zijn, zijn evenwel onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

Hetzelfde geldt ook voor etherische oliën en oplossingen van die oliën, behoudens wanneer deze uitsluitend bestemd zijn voor de menselijke (orale) consumptie (in laatstgenoemd geval zijn ze beoogd door rubriek X, tabel A, cijfer 17).

**Margarine** is eveneens uitgesloten van de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6% maar is onderworpen aan het **btw-tarief van 12%** op grond van rubriek VI, van tabel B, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd.

## 10. Andere voedingsmiddelen

Krachtens **rubriek X**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

1° *Koffie, cafeïnevrije koffie daaronder begrepen, ook indien gebrand; thee; maté; specerijen.*

2° *Pectine en vloeibare of poedervormige stoffen op basis van pectine, bestemd voor de vervaardiging van jam en gelei.*

3° *Vleesextracten en vleessappen.*

4° *Suiker, stroop en melasse, ook indien gecarameliseerd, gearomatiseerd of met toegevoegde kleurstoffen; suikerwerk; kunsthonig.*

5° *Cacaobonen, cacaomassa (cacaopasta), cacaopoeder, cacaoboter; chocolade en andere voedingsmiddelen, welke cacao bevatten.*

6° *Moutextract; preparaten voor kindervoeding, voor dieetvoeding of voor keukengebruik; deegwaren; tapioca; graanpreparaten vervaardigd door poffen of door roosteren; bakkerswaren, gebak en biscuits; hosties, ouwels voor geneesmiddelen en dergelijke producten.*

7° *Jam, gelei, marmelade, vruchtenmoes en vruchtenpasta.*

8° *Gebrande cichorei, andere gebrande koffiesurrogaten, en extracten daarvan.*

9° *Extracten en essences, van koffie, van thee of van maté; preparaten van deze extracten en essences.*

10° *Mosterdmeel en bereide mosterd.*

11° *Sausen; samengestelde kruidenrijen en dergelijke producten.*

12° *Preparaten voor soepen of voor bouillons; gebruiksklare soepen en bouillons.*

13° *Natuurlijke gist, ook indien inactief; samengestelde bakpoeders; cultures van micro-organismen voor de vervaardiging van voedingsmiddelen.*

14° *Tafelazijn (natuurlijke en kunstmatige).*

15° *Zout bestemd voor menselijke consumptie.*

16° *Gelatine voor de voeding, in dunne vellen.*

17° *Producten voor menselijke consumptie niet hierboven genoemd.*

*Van deze rubriek zijn uitgezonderd de bieren met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol. en andere dranken met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol.'*

Met betrekking tot cijfer 4, van deze rubriek X, wordt verduidelijkt dat **siropen** dikke kleverige suikeroplossingen zijn met smaakgevende stoffen doortrokken. Om als siroop te kunnen worden aangemerkt moet de suikeroplossing uit minstens 50% suiker bestaan (zie beslissing nr. E.T. 84.818 van 06.10.1997).

Met betrekking tot cijfer 15, van deze rubriek X, wordt aangestipt dat '**zout bestemd voor menselijk verbruik**' aangeduid moet worden met de benaming 'zout', 'keukenzout' of 'tafelzout' en niet minder dan 98% NaCl en niet meer dan 1% vochtgehalte mag bevatten. Nochtans, wanneer de benaming 'keukenzout' alleen gebezigd wordt, mag het gehalte aan NaCl tenminste 95% en het vochtgehalte ten hoogste 5% bedragen. Zouten bestemd voor ander gebruik zijn onderworpen aan het btw-tarief van 21% (bijvoorbeeld zout voor het uitstrooien op wegen, voor het ontkalken, badzouten, enzovoort).

Met betrekking tot cijfer 16, van deze rubriek X, wordt opgemerkt dat **gelatine** voor de voeding in poedervorm eveneens onderworpen is aan het tarief van 6% (zie beslissing nr. T. 4.477 van 29.04.1971).

Betreffende cijfer 17 '**producten voor menselijke consumptie niet hierboven genoemd**', van deze rubriek X, wordt het volgende opgemerkt. Op grond van deze bepaling zijn alle producten **welke te koop worden aangeboden om oraal te worden geconsumeerd door de mens** belastbaar tegen het btw-tarief van 6%, voor zover ze evenwel niet reeds elders in tabel A of B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 bedoeld zijn of er uitdrukkelijk uitgesloten worden van het tarief van 6% (bijvoorbeeld: kaviaar, zeekeeftes, oesters, enzovoort (zie rubriek III, van tabel A) en margarine (uitdrukkelijk genoemd in rubriek VI, van tabel B)).

Om in aanmerking te komen voor de toepassing van het btw-tarief van 6% overeenkomstig rubriek X, cijfer 17, dient een product bijgevolg aan **twee voorwaarden** te voldoen: het moet **bestemd zijn voor de menselijke consumptie** en deze consumptie dient **oraal** (dit is via de mond) te gebeuren. Niet alle producten die via de mond worden toegediend kunnen echter aangemerkt worden als een voedingsmiddel dat voor de menselijke consumptie bestemd is. Het betreft een feitenkwestie die geval per geval dient te worden beoordeeld. Producten die worden ingeademd of in de neus worden verstuft zijn hoe dan ook niet beoogd door rubriek X, cijfer 17, voornoemd.

Sondevoeding voor de mens is daarentegen wel aan het btw-tarief van 6% onderworpen.

Zijn eveneens onderworpen aan het tarief van 6%:

- **voedingssupplementen en vitaminen en/of mineralen bevattende preparaten**, te koop aangeboden voor orale menselijke consumptie, in de vorm van tabletten, pillen, capsules, parels, ampullen, pastilles, dragees, cachets, poeders (al dan niet op te lossen voor consumptie), kruidenmengsels voor het maken van te drinken aftreksels.
- de **vloeibare voedingssupplementen en dergelijke producten** die gewoonlijk in natuurboetieks of dieet- en reformwinkels worden verkocht (bijvoorbeeld bepaalde plantentincturen, kruidenextracten en vitaminen of mineralen bevattende preparaten). Wanneer deze voedingssupplementen evenwel een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2% vol. hebben, kan het btw-tarief van 6% slechts worden toegepast voor zover het voedingssupplement aangeboden wordt in kleine ampullen of in een verpakking waaruit blijkt dat ze in hoeveelheden van maximum 1 eetlepel of 15 ml per dag mogen worden ingenomen (zie beslissing nr. E.T. 58.251 van 21.09.1987 en beslissing nr. E.T. 84.818 van 06.10.1997).
- **preparaten voor sausen**, bestaande uit het kooknat van truffels, waaraan zout werd toegevoegd (zie beslissing nr. E.T. 63.649 van 01.09.1988)
- ijs (bevroren drinkwater, in vaste vorm of in de vorm van schilferijs) dat te koop wordt aangeboden om oraal te worden geconsumeerd door de mens (bijvoorbeeld ijs voor in frisdranken). IJs dat niet bestemd is voor de menselijke orale consumptie (bijvoorbeeld ter koeling van vis, flessen, enzovoort) is daarentegen onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%.
- consumptie-ijsjes (zoals bijvoorbeeld sorbets en ijslolly's), bestemd om in bevroren vorm te worden verbruikt, ongeacht of deze alcoholhoudend zijn of niet.
- inzake producten die niet bestemd zijn om als zodanig te worden geconsumeerd door de mens maar die gebruikt worden als **ingrediënt of additief** (zogenaamde **halffabricaten**) bij de huishoudelijke of industriële bereiding van producten voor menselijke consumptie, evenals niet-eetbare *coatings*, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 109.424 van 07.12.2005.

## 11. Opgeheven rubriek

**Rubriek XI**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 11.08.1972.

## 12. Voedsel voor dieren ; meststoffen ; dierlijke producten

Krachtens **rubriek XII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*1° Gedroogd bloed.*

*2° Meel en poeder van vlees, van slachtafvallen, van vis of van schaal-, schelp- of weekdieren; kanen.*

*3° Zemelen, slijpsel en andere resten van het zeven, van het malen of van andere bewerkingen van granen of van peulgroenten.*

*4° Bietenpulp, uitgeperst suikerriet (ampas) en andere afvallen van de suikerindustrie; bostel (brouwerijafval); afvallen van branderijen; afvallen van zetmeelfabrieken en dergelijke afvallen.*

*5° Perskoeken, ook die van olijven, en andere bij de winning van plantaardige oliën verkregen afvallen, met uitzondering van droesem of bezinksel.*

*6° Plantaardige producten van de soorten welke worden gebruikt als voedsel voor dieren (droesem van appels en van ander fruit, enzovoort))*

*7° Veevoeder, samengesteld met melasse of met suiker, en ander bereid voedsel voor dieren; andere bereidingen gebezigd voor het voederen van dieren (veevoedersupplementen, enzovoort)*

*8° Meststoffen*

*9° Dierlijke producten gebruikt voor de voortplanting*

*10° Wol, niet gekaard en niet gekamd*

*Van deze rubriek zijn uitgezonderd de goederen te koop aangeboden als voedsel voor honden, katten, kooivogels zoals papegaaien en zangvogels, voor aquariumvissen, voor hamsters, guinese biggetjes en andere troeteldiertjes.'*

### **A. Voedsel voor dieren en uitsluiting voedsel voor troeteldiertjes**

In principe zijn de goederen die opgesomd zijn in rubriek XII, met uitzondering van cijfers 8 tot en met 10, producten die bestemd zijn voor de voeding van dieren. Er wordt inzonderheid verwezen naar de beslissing nr. E.T. 108.901 van 15.02.2005.

Wanneer de goederen opgesomd in rubriek XII te koop worden aangeboden als voedsel voor honden, katten, kooivogels zoals papegaaien en zangvogels, voor aquariumvissen, voor hamsters, guinese biggetjes en andere troeteldiertjes, zijn ze uitgesloten van het btw-tarief van 6% en aldus onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

Deze uitsluiting voor goederen die te koop worden aangeboden als **'voedsel voor honden (...) en andere troeteldiertjes'** (laatste lid van rubrieken VII, VIII en XII van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd) wordt ook besproken in de beslissing nr. E.T. 108.901 van 15.02.2005 (die inzonderheid betrekking heeft op voedingssupplementen en additieven bestemd voor de voeding van dieren).

Om te bepalen of de uitsluiting van toepassing is, dient te worden nagegaan of het goed te koop wordt aangeboden als specifieke voeding voor dergelijke dieren. In de praktijk veronderstelt een dergelijk aanbod dat het voedsel bereid of verpakt is met het oog op deze precieze bestemming of nog dat het voor die bestemming wordt aangeboden aan de klanten. De uiteindelijke bestemming die de koper aan het goed geeft, is daarentegen niet van belang bij de bepaling van het btw-tarief.

Wanneer op de verpakking wordt vermeld dat het goed zowel voor een troeteldiertje bestemd is als voor andere dieren, is het normale btw-tarief van toepassing.

De administratie aanvaardt evenwel dat het **voedsel dat uitsluitend bestemd is voor laboratoriumdieren** niet onder voornoemde uitsluiting valt wanneer de samenstelling van dat voedsel, ingevolge de bijzondere bestemming die er aan wordt gegeven, verschilt van dat van het klassieke voedsel voor kleine huisdieren. Dat voedsel moet bovendien aan een laboratorium worden geleverd in een specifieke verpakking die melding maakt van zijn bijzondere bestemming voor laboratoriumdieren en die bijgevolg iedere verhandeling via gewone voedselhandelaars uitsluit.

Voorts zijn de goederen die te koop worden aangeboden als **voedsel voor siervissen** ook uitgesloten van de rubrieken VII, VIII en XII, voornoemd (zie beslissing nr. E.T. 69.076 van 21.04.1993). De goederen die te koop worden aangeboden als lokazen voor vissen (met uitzondering van siervissen en vissen voor tuinvijvers) kunnen, indien ze beoogd zijn door rubriek XII, wel aan het btw-tarief van 6% onderworpen zijn (bijvoorbeeld lokazen samengesteld uit veevoeders, afvallen van bakkerijen, en dergelijke).

## **B. Meststoffen**

Het toepasbare btw-tarief op de levering van **meststoffen en bodemverbeterende middelen** wordt uitgebreid besproken in de circulaire 2018/C/32 van 08.03.2018 betreffende het Btw-tarief op meststoffen (E.T. 127.568), waarnaar verwezen wordt.

Er wordt opgemerkt dat **potgrond** onderworpen is aan het normale btw-tarief van 21%. Potgrond, turf of mengsels daarvan waaraan meststoffen werden toegevoegd in dusdanige verhoudingen dat de verkregen samenstelling haar wezenlijk karakter aan de meststoffen ontleent, zijn meststoffen onderworpen aan het btw-tarief van 6%.

**Wormenmest** die wordt verkregen na vertering door wormen van hetzij 100% stalmest, hetzij een mengsel dat ten minste 50 gewichtpercenten stalmest bevat, is onderworpen aan de btw-tarief van 6% (zie schriftelijke parlementaire vraag nr. 271 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Mieke Vogels van 19.05.1989).

De administratie aanvaardt bovendien dat meststoffen of bodemverbeterende middelen die van de **natuurlijke voortbrengselen van de hoeve** voortkomen, mits deze in hun natuurlijke staat in de handel worden gebracht of gebruikt en deze geleverd worden als meststoffen of bodemverbeterende middelen, het verlaagde btw-tarief van 6% kunnen genieten. Het gaat hier in hoofdzaak om uitwerpselen van hoevedieren, zoals bijvoorbeeld onbewerkt paardenmest.

**Compost activerende producten** zijn niet beoogd door deze rubriek XII, cijfer 8 en aldus onderworpen aan het btw-tarief van 21% tenzij ze worden beoogd door een andere rubriek van tabel A of B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd. In dat geval kan respectievelijk het tarief van 6% of 12% van toepassing zijn.

Vanaf 01.04.2018 is de levering van **bestrijdingsmiddelen voor landbouwkundig gebruik die vermengd zijn met een meststof** onderworpen aan het btw-tarief van 12% op grond van rubriek III, van tabel B, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd (zie ook de circulaire 2018/C/32 van 08.03.2018, voornoemd, randnummer 3.2.)

## **C. Dierlijke producten gebruikt voor de voortplanting**

De levering van dierlijk sperma gebruikt voor de voortplanting is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de levering van paardensperma, ongeacht of deze afkomstig is of bestemd is voor rijpaarden dan wel voor trekpaarden, zwaar of halfzwaar.

Indien het sperma evenwel wordt geleverd ter gelegenheid van een **dienst inzake kunstmatige inseminatie**, dan is deze dienst slechts aan het btw-tarief van 6% indien het een landbouwdienst als beoogd door rubriek XXIV, van tabel A, betreft. De dienst inzake kunstmatige inseminatie kan bijgevolg enkel in aanmerking komen voor het btw-tarief van 6% indien deze betrekking heeft op dieren opgenomen in rubriek I, van tabel A. De kunstmatige inseminatie van rijpaarden is dus onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% in tegenstelling tot de inseminatie van trekpaarden, zwaar of halfzwaar.

## D. Wol

Onder '**wol, niet gekaard en niet gekamd**', beoogd door cijfer 10 van rubriek XII, dient te worden verstaan (zie beslissing nr. E.T. 77.289 van 10.06.1993):

- de natuurlijke vezel afkomstig van de vacht van schapen en lammeren, ongewassen, ontvet of gecarboniseerd, zelfs gebleekt of gekleurd, maar noch gekamd, noch gekaard.
- fijn haar, niet gekaard en niet gekamd, al dan niet ruw, ontvet of zelfs gekleurd, van alpaca, van lama, van vigogne, van kameel, van yak, van angorageit, van tibetgeit, van kasjmiergeit en van dergelijke geiten (met uitzondering van gewone geiten) of van angorakonijn.

**Afval van wol** is bij administratieve tolerantie onderworpen aan het btw-tarief van 6% wanneer dat afval afkomstig is van wol in het stadium dat deze zelf aan het tarief van 6% onderworpen is. Enkel afval dat verkregen wordt bij het sorteren en het wassen is onderworpen aan het tarief van 6%. Bijgevolg blijft afval verkregen door het kammen, karen, spinnen, twijnen, opwinden, weven, breien, enzovoort, alsook de rafelingen van wol onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (zie beslissing nr. E.T. 77.289/2 van 21.01.1994).

## 13. Waterdistributie

Krachtens **rubriek XIII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*'Gewoon natuurlijk water geleverd door middel van waterdistributie.'*

Voor de toepassing van rubriek XIII is het van geen belang of het water geleverd wordt door een maatschappij voor watervoorziening (bijvoorbeeld een intercommunale) of door een andere belastingplichtige. Essentieel voor de toepassing van het tarief van 6% is dat het gaat om **gewoon natuurlijk water (koud of warm) dat geleverd wordt door middel van leidingen** (zie beslissing nr. E.T. 98.997 van 10.11.2000).

De levering van gewoon natuurlijk water in flessen of andere recipiënten, wordt niet beoogd door deze rubriek XIII maar wordt daarentegen, wanneer het water bestemd is voor de menselijke consumptie, beoogd door rubriek X, cijfer 17, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd.

De kosten van **aansluiting op het waternet** worden in de relatie tussen de distributiemaatschappij en de eigenaar van het gebouw beschouwd als kosten die, hoewel afzonderlijk aangerekend, noodzakelijk en inherent zijn aan de levering van water zodat zij in die relatie een element van de prijs van die levering vormen. In dat geval is de aansluiting op het waternet onderworpen aan het btw-tarief van 6%, aangezien gewoon natuurlijk water geleverd door middel van waterdistributie bij toepassing van rubriek XIII, voornoemd, aan dit tarief onderworpen is (zie beslissing nr. E.T. 100.909 van 28.01.2002). In diezelfde zin wordt ook verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 313 van de heer Volksvertegenwoordiger Hendrik Bogaert van 19.02.2009 betreffende de aansluiting of afkoppeling op het rioleringsnet en naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 353 van de heer Volksvertegenwoordiger Dirk Van der Maelen van 10.03.2009 betreffende de aanrekening van een bijdrage voor de inzameling en afvoer van afvalwater.

De **keuring van een private waterafvoer** kan gebeuren door instellingen die instaan voor drinkwaterlevering en rioolbeheer, maar ook door andere erkende keurders. Indien de **keuring gebeurt door een instelling die instaat voor de drinkwaterlevering en het rioolbeheer**, vormen de bedragen die hiervoor worden aangerekend aan de abonent/waterverbruiker een element van de prijs van de levering van het drinkwater (zijnde de hoofdhandeling), overeenkomstig artikel 26, van het Btw-Wetboek en worden ze zodoende belast met toepassing van het verlaagde tarief van 6% overeenkomstig rubriek XIII, van tabel A. Indien **de keuring echter gebeurt door een zelfstandige keurder** (geen drinkwaterleverancier en rioolbeheerder) kan deze handeling niet worden aangemerkt als een element van de prijs van de levering van het drinkwater maar dient ze op zich te worden beschouwd. Het louter uitvoeren van een keuring van de private waterafvoer wordt nergens bedoeld in de tabellen A, B of C, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, en dus is het normale btw-tarief van 21% van toepassing (zie ook de schriftelijke parlementaire vraag nr. 6-2.072 van de heer Senator Lode Vereeck van 10.01.2019).



## 14. Opgeheven rubriek

**Rubriek XIV**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 17.03.1992.

## 15. Opgeheven rubriek

**Rubriek XV**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 29.12.1992.

## 16. Opgeheven rubriek

**Rubriek XVI**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 17.03.1992.

## 17. Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen

Krachtens **rubriek XVII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*1. a) Elke enkelvoudige of samengestelde substantie bedoeld in artikel 1 van de wet van 25.03.1964 op de geneesmiddelen en geregistreerd als geneesmiddel door de Minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft of waarvoor de vergunning voor het in de handel brengen bedoeld in artikel 1, § 1, eerste lid, 1) van het koninklijk besluit van 03.07. 1969 betreffende de registratie van geneesmiddelen ter kennis is gegeven aan de Minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft.*

*b) Bloed, bloedplaatjes, plasma en witte en rode bloedlichaampjes bestemd om te worden toegediend aan mens of dier voor therapeutisch of profylactisch gebruik en die niet bedoeld zijn in punt a) hiervoor.*

*c) Geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik die door de apotheker in zijn officina worden bereid en verkocht.*

2° (...)

*3° Watten, gaas, verband en dergelijke artikelen (zwachtels, pleisters, enzovoort), die een geneesmiddel met een bijkomende activiteit ten opzichte van het hulpmiddel bevatten of opgemaakt voor de verkoop in het klein voor geneeskundige of voor chirurgische doeleinden; tassen, dozen, trommels en dergelijke, gevuld met artikelen voor eerste hulp bij ongelukken.*

4° Condomen.

*5° Steriele hypodermatische wegwerpspuiten bestemd voor de inspuiting van insuline, waarop de daartoe nodige schaalverdeling in internationale insuline-eenheden is aangebracht; steriele wegwerpnaalden voor insuline-pennen.*

6° Bloedafnamezakken die anticoagulantia bevatten.

7° Botcement dat antibiotica met een bijkomende activiteit ten opzichte van het hulpmiddel bevat.

*8° Steriele visco-elastische substanties uitsluitend bestemd voor humane of veterinaire medische of chirurgische doeleinden.'*

Met betrekking tot de cijfers 1, 3, 4, 6 en 8 van deze rubriek kunnen onderstaande verduidelijkingen worden meegegeven.

### A. Geneesmiddelen

Met betrekking tot **cijfer 1, van rubriek XVII**, voornoemd, kan het volgende worden toegevoegd:

- om na te gaan of een substantie als geneesmiddel is geregistreerd of vergund overeenkomstig de in rubriek XVII, cijfer 1, genoemde wetgeving, kan de website van het Federaal Agentschap voor geneesmiddelen en gezondheidsproducten (het FAGG) worden geraadpleegd.

Het FAGG stelt er een databank ter beschikking om na te gaan of een geneesmiddel vergund of geregistreerd is ([https://www.fagg.be/nl/public\\_information/medicament\\_autorise](https://www.fagg.be/nl/public_information/medicament_autorise)).

- **gasvormige medische zuurstof** is als geregistreerd geneesmiddel onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. Het bedrag dat door de leverancier van die zuurstof wordt aangerekend voor de terbeschikkingstelling, thuis bij de patiënt, van het reservoir (cryogene vat), dat dergelijk type van producten bevat, maakt deel uit van de maatstaf van heffing van de levering van het product en is dus eveneens onderworpen aan het tarief van 6%. Er wordt eveneens naar de beslissing nr. E.T. 97.817 van 10.01.2001 verwezen.
- **anticonceptiemiddelen en voorbehoedsmiddelen** (de anticonceptiepil, het spiraaltje, pleisterpil, enzovoort) kunnen het verlaagde btw-tarief van 6% genieten indien ze beoogd zijn door rubriek XVII, cijfer 1, a), of cijfer 4, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20. Voor meer uitleg wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 129.926 van 19.09.2016.
- wanneer een product niet beoogd is in bovengenoemde rubriek XVII, cijfer 1, a) of c), en het product te koop wordt aangeboden om **uitsluitend oraal** te worden geconsumeerd door de mens, dan aanvaardt de administratie dat overeenkomstig rubriek X, cijfer 17, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 het verlaagde btw-tarief van 6% van toepassing is, voor zover:
  - het geen bieren met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5% en andere dranken met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2% betreft en
  - het product niet beoogd wordt door een andere rubriek van tabel A of B van de bijlage bij voornoemd koninklijk besluit of expliciet wordt uitgesloten van de toepassing van een verlaagde btw-tarief.

Volledigheidshalve wordt verwezen naar titel 10, hiervóór.

## **B. Watten, gaas, verband en dergelijke artikelen**

Met betrekking tot **cijfer 3, van rubriek XVII**, voornoemd, kan het volgende worden toegevoegd:

- **Watten, gaas, verband en dergelijke artikelen** zijn onderworpen aan het tarief van 6% wanneer ze zijn **geïmpregneerd of bedekt met farmaceutische zelfstandigheden**.

Indien ze niet geïmpregneerd of bedekt zijn met farmaceutische zelfstandigheden is het tarief van 6% slechts toepasselijk wanneer deze goederen zijn **opgemaakt voor de verkoop in het klein en bestemd zijn voor geneeskundige of voor chirurgische doeleinden**. De twee voorwaarden moeten tezamen vervuld zijn.

'**Verkoop in het klein voor geneeskundige of chirurgische doeleinden**' betekent dat de goederen voorkomen in hun definitieve verpakkingsvorm waarin ze aan de verbruikers worden verkocht én wanneer uit die verpakking, uit de reclame die rond het product wordt gevoerd (brochures en dergelijke) en - meer algemeen - uit de wijze waarop ze te koop worden aangeboden, duidelijk het gebruik voor geneeskundige of chirurgische doeleinden blijkt. Gebruik voor geneeskundige of chirurgische doeleinden impliceert een heelkundige ingreep, ziekte of kwaal bij de gebruiker (zie beslissing nr. E.T. 60.792 van 06.06.2005).

- De administratie aanvaardt dat **thermoplastisch materiaal** te koop aangeboden onder de vorm van een smalle opgerolde strook die, opgewarmd, als een gewoon windsel of zwachtel rond een arm of been wordt gewonden onderworpen is aan het verlaagde btw-tarief van 6% op grond onderhavige rubriek XVII, cijfer 3 (zie beslissing nr. E.T. 80.898 van 29.08.1995).
- **Medisch-chirurgische steunverbanden**

Voor zover ze niet bedoeld zijn in rubriek XXIII, cijfer 2, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, kunnen bepaalde steunverbanden (bandages, en dergelijke ondersteunende artikelen, bepaalde steunkousen) het verlaagde btw-tarief van 6% genieten op grond van cijfer 3, eerste deel, van rubriek XVII, voor zover ze opgemaakt zijn voor de verkoop in het klein voor geneeskundige of chirurgische doeleinden.

Voor bijkomende uitleg wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 60.792 van 06.06.2005 die voorts ook betrekking heeft op het toepasbare btw-tarief op de levering van orthopedische gordels (zie titel 23, hierna) en een aantal voorbeelden opsomt van goederen die onderworpen zijn aan het normale btw-tarief van 21%.

- **Sommige vloeibare preparaten, gels, poeders, pasta's**, en dergelijke producten die geen geneesmiddel zijn en die worden aangebracht op open wonden of rond stomata, kunnen worden aangemerkt als verband in de zin van cijfer 3, van rubriek XVII, voornoemd. Het gaat om 'primaire' verbanden die voor open wonden worden gebruikt in combinatie met een secundair 'vast' verband. Dat tweede verband dekt dus de wonde en het primair verband volledig af. Er wordt evenwel opgemerkt dat niet alle producten voor wondverzorging kunnen worden aangemerkt als primaire wondverbanden. Voor meer uitleg wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 52.092 van 28.06.2002.
- De administratie aanvaardt dat **witte cellulose wattenbolletjes** opgemaakt voor de verkoop in het klein onderworpen zijn aan het verlaagde btw-tarief van 6%, indien de verpakking duidelijk aangeeft dat deze watten uitsluitend voor geneeskundige of chirurgische doeleinden zijn bestemd (zie beslissing nr. E.T. 80.163 van 18.04.1994).

Watten en dergelijke artikelen die voor hygiënische doeleinden zijn bestemd, zijn onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%, ook al worden ze gebruikt in ziekenhuizen of klinieken.

- De administratie aanvaardt dat **neusstrips**, zijnde zelfklevende strips, bestaande uit twee lagen hechtpleisters met daartussen twee veertjes, die aangeboden worden in een verpakking opgemaakt voor de verkoop in het klein voor geneeskundige doeleinden (gebruikt voor de verbetering van de ademhaling bij een verstopte neus, bij een allergische neusverkoudheid en ter voorkoming of vermindering van het snurken), beoogd worden door cijfer 3, van rubriek XVII en zodoende het verlaagde btw-tarief van 6% kunnen genieten (zie beslissing nr. E.T. 91.745 van 14.05.1998).
- **Afdekdoeken** bestemd voor het afdekken van het lichaam van de patiënt bij chirurgische ingrepen, zodanig dat de plaats van de ingreep wordt vrijgelaten, die steriel verpakt en opgemaakt zijn voor de verkoop in 't klein voor geneeskundige of chirurgische doeleinden worden, ongeacht het materiaal waaruit ze vervaardigd zijn (vliesen, celstof, textiel, enzovoort) aangemerkt als goederen onderworpen aan het tarief van 6% (zie beslissing nr. E.T. 80.957 van 01.08.1994).

De administratie aanvaardt eveneens dat wegwerpdoeken van papier of cellulose (disposables) voor het afdekken van operatietafels, onderzoektafels en draagberries onderworpen zijn aan het btw-tarief van 6% (zie beslissing nr. E.T. 23.580 van 22.03.2001).

**Onderleggers, steeklakens, onderlakens, matrasbeschermers en dergelijke hulpmiddelen voor gebruik in bed door personen die lijden aan incontinentie**, blijven evenwel onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%. Bepaalde wegwerplakens (schutlakens) worden zowel gebruikt voor het afdekken van operatietafels, onderzoektafels en draagberries als voor bed bescherming (disposable bed beschermend onderlaken). Gelet op het polyvalent gebruik van bepaalde wegwerplakens (zowel voor afdekken van draagberries en onderzoek- of operatietafels als voor bed bescherming), wordt aanvaard dat ze belast worden met toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6% overeenkomstig voornoemde beslissing nr. E.T. 23.580 van 22.03.2001. Voor bijkomende uitleg, inzonderheid met betrekking tot laatstgenoemde administratieve tolerantie, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 81.473 van 05.11.2002.

- **Tassen, dozen, trommels en dergelijke, gevuld met artikelen voor eerste hulp bij ongelukken** zijn onderworpen aan het btw-tarief van 6%. Bedoeld zijn de tassen, dozen, trommels, en dergelijke welke gevuld zijn met een kleine hoeveelheid gebruikelijke geneesmiddelen (ontsmettingsmiddel, jodiumtinctuur, arnica, enzovoort), verbandmiddelen en eventueel ook enige instrumenten zoals een schaar of tangetje dienstig als eerste hulp bij een ongeluk. Opgelet: de afzonderlijke verkoop van een product dat in een eerste-hulpkit terug te vinden is (bijvoorbeeld de afzonderlijke verkoop van ontsmettingsalcohol, arnicazalf, enzovoort), is onderworpen aan het btw-tarief dat voor dat goed van toepassing is. Zo is de aparte levering van ontsmettingsalcohol aan het btw-tarief van 21% onderworpen, behoudens indien deze als geneesmiddel zou zijn geregistreerd in de zin van rubriek XVII, cijfer 1. De levering van een lege doos is onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

- **Koude- of warmte packs voor Hot/Cold-therapie** (zijnde, in principe, kompressen gevuld met een soort gel die gekoeld of verwarmd kan worden en op een blessure worden aangebracht om zwelling en/of pijn tegen te gaan) zijn niet bedoeld in een rubriek van tabel A, B of C van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, en bijgevolg onderworpen aan het btw-tarief van 21% (schriftelijke parlementaire vraag nr. 176 van de heer Volksvertegenwoordiger Jo Vandeurzen van 01.12.1995). Warmtepleisters of verwarmende patches die op de huid worden gekleefd ter behandeling van een blessure, zijn daarentegen wel aan het btw-tarief van 6% onderworpen op grond van rubriek XVII, cijfer 3.

### **C. Condooms**

Met betrekking tot **cijfer 4, van rubriek XVII**, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 129.926 van 19.09.2016 betreffende voorbehoedsmiddelen en anticonceptiemiddelen en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 441 van de heer Volksvertegenwoordiger Xavier Winkel van 19.02.1993.

### **D. Bloedafnamezakken**

Betreffende **cijfer 6, van rubriek XVII**, wordt opgemerkt dat enkel **bloedafnamezakken die anticoagulantia bevatten** onderworpen zijn aan het btw-tarief van 6%. Dit zijn zakken die bestemd zijn hetzij voor de afname hetzij voor de bewaring van menselijk bloed, waarvan uit de verpakking duidelijk blijkt dat ze anticoagulantia (antistollingsmiddelen) bevatten.

### **E. Visco-elastische substanties**

Tot slot, **cijfer 8, van rubriek XVII**, voornoemd, beoogt uitsluitend **steriele visco-elastische substanties** die bestemd zijn voor humane of veterinaire medische of chirurgische doeleinden. Zo zijn bijvoorbeeld producten die **hyaluronzuur** bevatten en voor voornoemde medische of chirurgische doeleinden zijn bestemd, onderworpen aan het btw-tarief van 6%. Producten op basis van polymelkzuur zijn hier niet bedoeld.

## **18. Opgeheven rubriek**

**Rubriek XVIII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 17.03.1992.

## **19. Couranten, tijdschriften en boeken**

Krachtens **rubriek XIX**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*1° Boeken, brochures, folders en dergelijke publicaties, met inbegrip van atlanten;*

*2° Kranten tijdschriften, ook indien geïllustreerd, waarop het verlaagd tarief van 0 pct. bedoeld in Tabel C, rubriek I, niet van toepassing is;*

*3° Prentenalbums, prentenboeken, tekenboeken en kleurboeken voor kinderen;*

*4° muziekpartituren, ook indien geïllustreerd.*

*Het verlaagd tarief is van toepassing op de publicaties bedoeld in het eerste lid, ongeacht de manier waarop ze aan de lezer ter beschikking worden gesteld, met name:*

*1° op papier of karton, dan wel op enige andere fysieke drager;*

*2° langs elektronische weg.*

*Van deze rubriek zijn uitgesloten, de publicaties die:*

*1° uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit reclamemateriaal;*

*2° uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit video-inhoud of beluisterbare muziek.*

Rubriek XIX, van tabel A, werd met ingang van 01.04.2019 gewijzigd (zie wet van 13.04.2019 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat bepaalde publicaties betreft (Belgisch Staatsblad van 26.04.2019)).

Het **drukken** van couranten of tijdschriften beoogd door cijfer 2, van rubriek XIX, is enerzijds een dienst die het drukken van een courant of tijdschrift tot voorwerp heeft, wanneer de persoon die de opdracht geeft tevens het papier verstrekt dat nodig is om het werk uit te voeren, of anderzijds een verkoop wanneer de drukker zelf het papier levert.

In beide gevallen is die verrichting aan de belasting onderworpen tegen het tarief van 6%, hetzij bij toepassing van artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek als het gaat om maakloonwerk, hetzij bij toepassing van rubriek XIX als het gaat om een levering (zie beslissing nr. T. 4.952 van 09.03.1971).

De **grafische vormgeving** van drukwerk volledig of gedeeltelijk verzorgen is in de regel een dienst in de zin van artikel 18 van het Btw- Wetboek en is in principe onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%. In bepaalde omstandigheden kan hierop evenwel het verlaagde tarief van 6% worden toegepast. Dat is bijvoorbeeld het geval voor prestaties van lay-out van drukwerk wanneer de verstrekte dienst bestaat in de overdracht van auteursrechten of het verlenen van rechten op auteursrechten (rubriek XXIX, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 voornoemd) en geen betrekking heeft op de lay-out van reclamedrukwerk.

De drukker die een hoeveelheid drukwerk als bedoeld in rubriek XIX van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 inzake Btw-tarieven verricht voor rekening van een opdrachtgever en aan laatstgenoemde levert, levert goederen in de zin van artikel 10 van het Btw- Wetboek en die levering is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. De kosten van de grafische vormgeving van dat drukwerk die de drukker zelf heeft verzorgd of die hij heeft uitbesteed aan een gespecialiseerde firma, maken deel uit van de belastinggrondslag van het geleverde drukwerk en worden zodoende in toepassing van artikel 26 van het Btw- Wetboek tegen het tarief van het drukwerk belast (zie mondelinge parlementaire vraag nr. 4-921 van de heer Senator André Van Nieuwkerke van 19.05.2009).

Het maakloonwerk dat bestaat in het **inbinden** van een verzameling van niet-handgeschreven processen-verbaal van een OCMW-raad is ingevolge de toepassing van artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek onderworpen aan het btw-tarief van 6% (zie beslissing nr. E.T. 118.312 van 23.05.2011).

## 20. Opgeheven rubriek

**Rubriek XX**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 29.12.1992.

## 21. Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten

**Rubriek XXI**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, bepaalt het volgende:

*'§ 1. Het verlaagd tarief, is van toepassing op de invoer van de in § 2 hieronder omschreven kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.*

*Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing:*

*1° op de leveringen van in § 2, 1°, hieronder omschreven kunstvoorwerpen:*

*a) die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht;*

*b) die incidenteel worden verricht door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer die kunstvoorwerpen door die belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of wanneer ze te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan;*

2° op de intracommunautaire verwervingen van in § 2, 1°, hieronder omschreven kunstvoorwerpen wanneer de verkoper in de Lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de verworven goederen:

a) de maker is of een rechthebbende van de maker;

b) of een andere belastingplichtige is dan een belastingplichtige wederverkoper, die incidenteel handelt, wanneer die kunstvoorwerpen door die belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of wanneer ze te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan.

§ 2. Voor de toepassing van onderhavige rubriek worden aangemerkt als:

1° 'kunstvoorwerpen':

a) schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderijen en tekeningen geheel van de hand van de kunstenaar, met uitzondering van:

- bouwtekeningen en andere tekeningen voor industriële, commerciële, topografische en dergelijke doeleinden;
- met de hand versierde voorwerpen;
- beschilderd doek voor theatercoulissen, voor achtergronden van studio's of voor dergelijk gebruik;

b) originele gravures, originele etsen én originele litho's;

c) originele standbeelden en origineel beeldhouwwerk geheel van de hand van de kunstenaar, ongeacht het materiaal waarvan zij vervaardigd zijn; afgietsels van beeldhouwwerken in een oplage van maximaal acht exemplaren die door de kunstenaar of diens rechthebbenden wordt gecontroleerd;

d) tapisserieën en wandtextiel, met de hand vervaardigd volgens originele ontwerpen van kunstenaars, mits er niet meer dan acht exemplaren van elk bestaan;

e) unieke voorwerpen van keramiek, geheel van de hand van de kunstenaar en door hem gesigneerd, met uitzondering van gebruiksvoorwerpen;

f) emailwerk op koper, geheel met de hand vervaardigd tot maximaal acht genummerde en door de kunstenaar of het atelier gesigneerde exemplaren, met uitsluiting van sieraden, juwelen, edelsmidswerk en gebruiksvoorwerpen;

g) foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal dertig exemplaren voor alle formaten en dragers samen;

2° 'voorwerpen voor verzamelingen':

a) postzegels, fiscale zegels, gefrankeerde enveloppen en postkaarten, eerstedagenveloppen en dergelijke, gestempeld of, indien ongestempeld, voor zover zij niet geldig zijn of niet geldig zullen worden;

b) verzamelingen en voorwerpen voor verzamelingen, met een zoölogisch, botanisch, mineralogisch, anatomisch, historisch, archeologisch, paleontologisch, etnografisch of numismatisch belang;

3° 'antiquiteiten': andere voorwerpen dan de kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen bedoeld in 1° en 2° hierboven, ouder dan honderd jaar.'

De toepassing van het verlaagde btw-tarief beoogd door rubriek XXI is afhankelijk van de **aard van de handeling** (invoer, levering van goederen of intracommunautaire verwerving) en varieert naargelang de **categorie van de bedoelde goederen** (kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten).

## **A. Invoer**

De invoeren uit derde landen van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten zijn onderworpen aan het btw-tarief van 6%, ongeacht de hoedanigheid van de geadresseerde of van de in het derde land gevestigde verkoper of leverancier.

## **B. Levering van goederen**

De leveringen van uitsluitend in rubriek XXI, § 2, 1<sup>o</sup>, voornoemd, omschreven **kunstvoorwerpen** zijn aan het verlaagde btw-tarief van 6% wanneer:

- die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht

of

- die incidenteel worden verricht door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer die kunstvoorwerpen door die belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of wanneer ze te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan.

Het btw-tarief van 6% van rubriek XXI geldt dus niet ten aanzien van de levering in België van voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. De leveringen in België van dergelijke goederen zijn in principe onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%.

Onder 'de leveringen die door de maker of diens rechthebbende(n) worden verricht', worden enkel de leveringen verstaan die worden bewerkstelligd door de kunstenaar, die het kunstwerk zelf tot stand heeft gebracht, of door de erfgenaam/erfgenamen van deze kunstenaar. In dit opzicht aanvaardt de administratie voor de toepassingen van de btw-tarieven, voorlopig dat de hoedanigheid van maker of diens rechthebbenden kan worden toegekend aan rechtspersonen ten aanzien van kunstvoorwerpen gemaakt door hun eigen kunstenaars, wat veronderstelt dat deze laatsten werkende leden, werkende vennoten, beheerders zijn of nog personeelsleden die zelf kunstenaar zijn. In dezelfde gedachtegang aanvaardt de administratie dat het atelier dat een tapisserie of wandtextiel heeft gemaakt, kan beschouwd worden als maker van het werk. Er dient hierbij geen onderscheid gemaakt te worden naargelang het atelier of de koper van het werk al dan niet gehouden is auteursrechten door te storten aan de kunstenaar die het originele karton heeft geleverd (Informaties en Mededelingen, Btw-revue nr. 140, pagina 147).

Ten aanzien van de leveringen 'door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper', worden enkel deze leveringen verstaan die worden verricht door een belastingplichtige wiens economische activiteit niet bestaat in de geregelde aankoop of invoer met het oog op de wederverkoop van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten en die bovendien toevallig een kunstvoorwerp verkoopt:

- dat hij zelf heeft ingevoerd of
- dat aan hem werd geleverd door de maker of diens rechthebbende(n) of nog
- waarvoor hij bij de verkrijging ervan de voorbelasting volledig in aftrek heeft kunnen brengen.

## **C. Intracommunautaire verwerving**

De intracommunautaire verwervingen van in § 2, 1<sup>o</sup>, vermelde **kunstvoorwerpen** zijn aan het verlaagde btw-tarief van 6% onderworpen wanneer de verkoper in de Lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de verworven goederen:

- de maker is of een rechthebbende van de maker.
- of een andere belastingplichtige is dan een belastingplichtige wederverkoper, die incidenteel handelt, wanneer die kunstvoorwerpen door die belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of wanneer ze te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan.

Het verlaagde btw-tarief van 6%, beoogd door rubriek XXI, geldt dus niet ten aanzien van de intracommunautaire verwerving van voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

## **D. Beoogde goederen**

De goederen die, al naargelang de aard van de betreffende btw-handeling (zie rubrieken A, B en C, hiervóór), in aanmerking kunnen komen voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6% zijn:

- kunstvoorwerpen (rubriek XXI, § 2, 1°)
- voorwerpen voor verzamelingen (rubriek XXI, § 2, 2°)
- antiquiteiten (rubriek XXI, § 2, 3°)

Voor een bijkomende uitleg met betrekking tot die goederen, wordt verwezen naar de desbetreffende paragraaf in rubriek XXI.

Daarnaast kan het volgende worden toegevoegd:

- betreffende **motorvoertuigen en motorrijwielen** die aan te merken zijn als voorwerpen voor verzamelingen en waarvan de invoer in aanmerking kan komen voor de toepassing van het btw-tarief van 6% wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 118.301 van 07.02.2013 die de beslissing nr. E.T. 88.085 van 22.09.1997 vervangt en opheft. Volledigheidshalve wordt ook verwezen naar de circulaire 2018/C/87 van 05.07.2018 betreffende motorvoertuigen voor verzamelingen van historisch of etnografisch belang (Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen).
- enkel de in rubriek XXI, § 2, 1°, c, van tabel A, omschreven beeldhouwwerken die door de maker (zijnde hij die het beeld creëert) of diens rechthebbende worden geleverd, kunnen het verlaagde tarief van 6% genieten. De **bronsgieter** die in opdracht van de beeldhouwer het brons giet in de door de beeldhouwer ontworpen holle vorm of mal kan niet worden aangemerkt als de maker van het beeldhouwwerk. De afgifte door de bronsgieter aan de kunstenaar van het in brons gegoten beeldhouwwerk is derhalve onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (zie beslissing nr. E.T. 45.758 van 27.02.1997).
- **muntstukken en herdenkingsmedailles** kunnen onderworpen zijn aan het btw-tarief van 6% indien het voorwerpen zijn voor verzamelingen van belang uit numismatiek oogpunt. Meer uitleg hieromtrent vindt men terug in de beslissing nr. E.T. 41.569 van 05.07.1989. Het gaat evenwel niet om muntstukken die als belegging worden aangehouden, in juwelen worden gemonteerd of onder de toepassing van artikel 44, § 3, 9°, van het Btw-Wetboek vallen.
- betreffende de **invoer van voorwerpen voor zoölogische verzamelingen**, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 52.601 van 31.05.1985.
- de **invoer van jachttrofeeën** die beschouwd worden als verzamelingen en voorwerpen voor verzamelingen met een zoölogisch, botanisch, mineralogisch, anatomisch, historisch, archeologisch, paleontologisch, etnografisch of numismatisch belang, zijn onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. De invoer van huiden en vellen kunnen daarentegen niet worden aangemerkt als voorwerpen voor verzamelingen en zijn bijgevolg onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 405 van de heer Volksvertegenwoordiger Stef Goris van 22.06.2000).
- **glasramen** worden niet beoogd door rubriek XXI (zie schriftelijke parlementaire vraag nr. 350 van de heer Volksvertegenwoordiger Richard Fournaux van 23.05.2000). De handeling die de levering met plaatsing van glasramen in een gebouw tot voorwerp heeft op dergelijke wijze dat deze glasramen onroerend uit hun aard worden en aldus een werk in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, van het Btw-Wetboek behelst, kan, onder bepaalde voorwaarden, evenwel onderworpen zijn aan het verlaagde btw-tarief van 6% krachtens de rubrieken XXXI, XXXII, XXXIII, XXXVI, XXXVII, XXXVIII, XL van tabel A van de bijlage bij voormeld koninklijk besluit nr. 20, of het tarief van 12% krachtens rubriek X of XI van tabel B van de bijlage bij datzelfde koninklijk besluit.
- een **tatoeage** wordt niet beoogd door rubriek XXI (zie schriftelijke parlementaire vraag nr. 397 van de heer Senator Olivier de Clippele van 04.02.2000).



- **foto's die genomen zijn door de kunstenaar**, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal dertig exemplaren voor alle formaten en dragers samen, worden aangemerkt als kunstvoorwerpen.

Foto's zijn gesigneerd in de zin van rubriek XXI wanneer de kunstenaar die de foto's heeft genomen, ze met zijn naam heeft getekend, hetzij op handgeschreven wijze, hetzij door middel van zijn naamstempel, de stempelafdruk van zijn handtekening of een dergelijke identificatieteken.

Een unieke foto kan slechts worden beschouwd als genummerd in de zin rubriek XXI, voor zover ze door of onder toezicht van de kunstenaar die de foto heeft genomen, werd voorzien van een vermelding waaruit blijkt dat het om een enig exemplaar gaat (zie schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.523 van de heer Volksvertegenwoordiger Stefaan De Clerck van 26.10.1998).

Er wordt ten informatieve titel ook verwezen naar Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Regards Photographiques*, zaak C-145/18, van 05.09.2018.

- **de andere rubrieken van tabel A** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, **primeren** echter op rubriek XXI. Met andere woorden, indien men te maken heeft met goederen die zonder beperking beoogd worden door een specifieke bepaling van tabel A (wat bijvoorbeeld het geval is voor boeken, die worden beoogd door rubriek XIX (zie titel 19), is het tarief van 6% van toepassing zowel op de levering, de intracommunautaire verwerving, als de invoer van deze goederen.
- volledigheidshalve wordt ook verwezen naar de **bijzondere regeling van de belastingheffing over de winstmarge als bedoeld in artikel 58, § 4, van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 53 van 23.12.1994** met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die het voorwerp uitmaakt van de aanschrijving nr. 1/1995 van 02.01.1995. Voor meer uitleg zie Boekwerk V: 'Bijzondere regelingen'.

## **22. Automobielen voor personenvervoer voor invaliden. Onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren voor deze voertuigen.**

Krachtens **rubriek XXII**, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

### **'Eerste afdeling. - Automobielen voor personenvervoer voor invaliden.**

*§ 1. Mits voldaan is aan de hierna gestelde voorwaarden en onder voorbehoud van de regularisatie voorzien in § 5, is het verlaagd tarief van 6% van toepassing op automobielen voor personenvervoer langs de weg, welke worden ingevoerd, intracommunautair verworven of hier te lande verkregen door een der nagenoemde personen om door hen als persoonlijk vervoermiddel te worden gebruikt:*

*1° militaire en burgerlijke oorlogsinvaliden, die een invaliditeitspensioen van ten minste 50% genieten;*

*2° personen die volledig blind zijn, volledig verlamd zijn aan de bovenste ledematen of wier bovenste ledematen zijn geamputeerd, en personen met een blijvende invaliditeit die rechtstreeks toe te schrijven is aan de onderste ledematen en ten minste 50% bedraagt.*

*§ 2. Het voordeel van het verlaagd tarief kan slechts worden ingeroepen voor één enkel voertuig tegelijk en veronderstelt het gebruik van het ingevoerd, intracommunautair verworven of hier te lande verkregen voertuig door de verkrijger als persoonlijk vervoermiddel gedurende een periode van drie jaar, te rekenen vanaf de eerste dag van de maand waarin de invoer, de intracommunautaire verwerving of de levering van het voertuig plaatsvindt.*

*§ 3. Wordt geacht het voertuig te bestemmen voor andere doeleinden dan voor zijn persoonlijk vervoer:*

1° de invalide of gehandicapte die de verkeersbelasting betaalt niettegenstaande hij kan genieten van de vrijstelling van die belasting;

2° de invalide of gehandicapte wiens voertuig wordt ingeschreven op een andere naam dan de zijne of, in voorkomend geval, dan die van zijn wettige vertegenwoordiger;

3° de invalide of gehandicapte die, terwijl hij nog een voertuig gebruikt dat werd ingevoerd, intracommunautair verworven of hier te lande verkregen met toepassing van de fiscale voordelen inzake belasting over de toegevoegde waarde, voor een ander voertuig het voordeel van hetzelfde regime vraagt;

§ 4. Het voordeel van het verlaagd tarief bij de invoer, de intracommunautaire verwerving of de verkrijging hier te lande van een personenauto wordt slechts verleend indien de volgende vormvoorwaarden tesamen vervuld zijn:

1° de invalide of gehandicapte moet voordat de invoer, de intracommunautaire verwerving of de levering van het voertuig plaatsvindt aan het hoofd van het controlekantoor in het ambtsgebied waarvan hij zijn woonplaats heeft een getuigschrift overleggen dat vermeldt tot welke categorie van invaliden of gehandicapten, beoogd in § 1, hij behoort en dat is uitgereikt:

a) voor de oorlogsinvaliden, door de overheid die het invaliditeitspensioen heeft toegekend;

b) voor de personen die een pensioen, uitkering of vergoeding genieten door tussenkomst van de Dienst voor tegemoetkomingen aan de minder-validen, door of vanwege de Minister die deze dienst onder zijn bevoegdheid heeft;

c) voor de personen die een vergoedingspensioen of een militair pensioen genieten wegens een invaliditeit opgelopen in vredetijd, door of vanwege de Minister van Financiën;

d) voor de andere personen, door of vanwege de Minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft;

2° na onderzoek van het getuigschrift en mits ontvangst van een schriftelijke verbintenis van de invalide of gehandicapte het voertuig uitsluitend te gebruiken als persoonlijk vervoermiddel, reikt het controlekantoor een document uit, opgesteld in de vorm bepaald door of vanwege de Minister van Financiën, dat toelating verleent tot invoer, intracommunautaire verwerving of levering van het voertuig tegen het verlaagd tarief;

3° de invalide of gehandicapte moet, ten laatste op het ogenblik van de invoer, van de indiening van de bijzondere btw-aangifte inzake de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen of van de levering van het voertuig, aan de douane of aan de verkoper, het document beoogd onder 2° overleggen;

4° het invoerdocument, de bijzondere btw-aangifte inzake de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen of de aankoopfactuur en het dubbel ervan moeten opgesteld zijn op naam van de invalide of gehandicapte of, in voorkomend geval, op naam van zijn wettige vertegenwoordiger, en moeten melding maken van de datum van het in 2° bedoelde document, het referentienummer ervan en de benaming van het controlekantoor dat het heeft uitgereikt;

5° het onder 2° beoogde document wordt door de douane gevoegd bij het invoerdocument of het luik C van de bijzondere btw-aangifte inzake de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen dat op het douanekantoor wordt bewaard, of door de verkoper bij het dubbel van de factuur, dat hij bewaart.

§ 5. Indien gedurende de periode van drie jaar, te rekenen vanaf de eerste dag van de maand waarin de invoer, de intracommunautaire verwerving of de levering van het voertuig plaatsvond, dit voertuig wordt aangewend voor andere doeleinden dan het persoonlijk vervoer van de invalide of gehandicapte, of door de invalide of gehandicapte wordt afgestaan, is deze gehouden het verschil tussen de belasting die tegen het tarief voorzien in het normale regime verschuldigd is voor de verkrijging, de intracommunautaire verwerving of de invoer van het voertuig en de belasting voldaan tegen het verlaagd tarief, aan de Staat te storten ten belope van zoveel zesentertigsten als er nog volledig te lopen maanden zijn tussen de datum van de wijziging van de bestemming of de datum van de afstand en de datum van het verstrijken van de periode van drie jaar.

*Deze storting dient evenwel niet te gebeuren:*

*1° in geval van overlijden van de invalide of gehandicapte of bij elke behoorlijk verrechtvaardigde oorzaak, onafhankelijk van zijn wil, welke hem definitief verhindert het voertuig nog voor zijn persoonlijk vervoer te gebruiken, zelfs indien hij dit voertuig laat besturen door een derde;*

*2° in geval van volledig verlies van het voertuig en de verkoop ervan als wrak ten gevolge van een ernstig ongeval;*

*3° meer algemeen, in elk geval van overmacht dat behoorlijk wordt verrechtvaardigd.*

*De storting van de belasting ten gevolge van de regularisatie gebeurt op basis van een aangifte, opgesteld in de vorm bepaald door of vanwege de Minister van Financiën, welke de invalide of gehandicapte, binnen een maand te rekenen vanaf de datum van de wijziging van bestemming of van de afstand van het voertuig, moet indienen bij het controlekantoor in het ambtsgebied waarvan zijn woonplaats is gelegen.*

*De te storten belasting wordt betaald binnen een maand te rekenen vanaf de datum van het betalingsbericht dat de dienst aangewezen door de minister van Financiën of zijn gemachtigde aan de invalide of gehandicapte stuurt. De betaling wordt uitgevoerd overeenkomstig het bepaalde in hoofdstuk 1 van het koninklijk besluit van 17 februari 2019 tot uitvoering van diverse wetten en tot aanpassing van diverse koninklijke besluiten met het oog op onder meer de harmonisatie van de betalingsmodaliteiten binnen de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen.*

## **Afdeling II - Onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren van voertuigen voor invaliden.**

*Het verlaagd tarief van 6%, is van toepassing op onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren die ingevoerd, intracommunautair verworven of hier te lande verkregen worden door in de eerste afdeling hierboven aangewezen personen ten behoeve van de aldaar bedoelde automobielen.*

*Het voordeel van het verlaagd tarief van 6% is afhankelijk van de uitreiking van een factuur aan de koper en van de voorlegging door deze laatste, aan de douane of aan de verkoper, van een attest opgesteld in de vorm bepaald door of vanwege de Minister van Financiën, dat het voertuig identificeert waarvoor de gunstregeling wordt ingeroepen. Daarenboven dienen het invoerdocument of de factuur en het dubbel ervan, de datum en het referentienummer van het bovengenoemde attest en het controlekantoor dat dit attest heeft uitgereikt te vermelden.'*

## **Voorafgaandelijke opmerkingen**

Krachtens de richtlijn 2006/112/EG, mag een verlaagd btw-tarief slechts worden toegepast indien het beoogd wordt door bijlage III van voornoemde richtlijn (zie artikel 98 van de richtlijn 2006/112/EG).

De voertuigen bestemd voor invaliden en gehandicapten worden in voornoemde bijlage III niet beoogd. De Europese Commissie heeft in 1992 evenwel, in het kader van de afschaffing van de fiscale grenzen, aan België de toelating gegeven om, in het kader van haar sociale politiek, betreffende gunstregeling (die ingevoerd is op 01.01.1970) te behouden op uitdrukkelijke voorwaarde dat België die regeling niet wijzigt (*standstill*-clausule). Een uitbreiding van de bestaande gunstregeling naar bijvoorbeeld andere categorieën van gehandicapten is uitgesloten. Indien men de gunstregeling wil wijzigen, kan dat uitsluitend in de richting van een beperking of opheffing van de regeling (zie bijvoorbeeld de samengevoegde mondelinge parlementaire vragen nr. 6.235 en 7.354 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 17.11.2015 en de mondelinge parlementaire vraag nr. 9.333 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 09.03.2016).

Krachtens **artikel 77, § 2, van het Btw-Wetboek** kunnen bepaalde categorieën van invaliden en gehandicapten **teruggave** bekomen van de verlaagde btw van 6% geheven bij aankoop, intracommunautaire verwerving of invoer in België van een voertuig, bestemd als hun persoonlijk vervoermiddel, waarop de gunstregeling van toepassing is. Deze teruggave wordt besproken in 'Boekwerk IV: Voldoening van de belasting - Hoofdstuk 14: Teruggaaf van de belasting'.

De website van de FOD Financiën bevat een lijst van de veel gestelde vragen (FAQ) met betrekking tot deze gunstregeling.

### **A. Welke invaliden of gehandicapten kunnen in aanmerking komen voor deze gunstregeling?**

Mits voldaan is aan alle voorwaarden, is het verlaagde btw-tarief van 6% van toepassing op automobielen voor personenvervoer langs de weg, welke worden ingevoerd, intracommunautair verworven of hier te lande verkregen door één der nagenoemde personen om door hen als persoonlijk vervoermiddel te worden gebruikt (het moet uiteraard om een belastbare en belaste handeling in België gaan):

- militaire en burgerlijke **oorlogsinvaliden**, die een invaliditeitspensioen van ten minste 50% genieten
- personen die **volledig blind** zijn
- personen die **volledig verlamd** zijn **aan de bovenste ledematen**
- personen van wie de **bovenste ledematen** zijn **geamputeerd** (ook personen van wie beide handen zijn geamputeerd vanaf de pols)
- personen met een **blijvende invaliditeit die rechtstreeks toe te schrijven is aan de onderste ledematen en ten minste 50%** bedraagt.

Volgende personen worden beschouwd als **oorlogsinvaliden**:

- de invaliden van de wereldoorlogen 1914-1918 en 1940-1945
- personen die invalide zijn geworden tijdens de mobilisatieperiode van 25.08.1939 tot 09.05.1940
- personen van wie de invaliditeit te wijten is aan hun internering om politieke redenen tijdens de twee wereldoorlogen
- personen van wie de invaliditeit te wijten is aan hun activiteit buiten het Belgisch grondgebied als lid van het expeditiekorps voor Korea
- personen van wie de invaliditeit het gevolg is van verwondingen opgelopen tijdens de gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan in Congo, Burundi en Rwanda en die een pensioen genieten bij toepassing van de wetten van 06.08.1962 en 06.07.1964

### **B. Wat wordt verstaan onder 'persoonlijk vervoermiddel van de verkrijger'?**

Uit de bepalingen van betreffende gunstregeling zelf (rubrieken XXII en XXVI, van tabel A, en artikel 77, § 2, van het Btw-Wetboek inzake teruggaaf van de btw) blijkt dat de fiscale voordelen ten gunste van bepaalde categorieën van invaliden en gehandicapten die een auto voor personenvervoer langs de weg gebruiken, een **strikt persoonlijk recht** zijn die slechts worden **verleend aan de invalide of de gehandicapte zelf**.

De gunstregeling kan slechts worden toegestaan voor één enkel voertuig tegelijk per begunstigde. Het voertuig moet in beginsel ingeschreven worden bij het DIV op naam van de invalide of gehandicapte zelf.

Niets belet dat de invalide of gehandicapte zich met het voertuig verplaatst in gezelschap van andere personen of dat hij, in zijn aanwezigheid, het besturen toevertrouwt aan een verwante of zelfs aan een derde.

Het voertuig mag daarentegen in principe niet worden gebruikt zonder de invalide of gehandicapte. De fiscale voordelen worden immers slechts verleend om tegemoet te komen aan de verplaatsingsmoeilijkheden van de invalide of gehandicapte.

De circulaire 2019/C/23 van 13.03.2019 betreffende het begrip 'gebruik als persoonlijk vervoermiddel' in het kader van de gunstregeling inzake Btw voor autovoertuigen van bepaalde invaliden en gehandicapten (E.T. 122.470) gaat dieper in op het begrip 'gebruik als persoonlijk vervoermiddel' en inzonderheid op de gevallen waarin een andere persoon dan de invalide gebruik maakt van het vervoermiddel waarvoor de gunstregeling werd ingeroepen. Voornoemde circulaire 2019/C/23 vervangt de circulaire AOIF nr. 15/2004 (nr. E.T. 100.223) en nr. AINV 3/2004 (IR/IV-4/48.165) van 10.03.2004 en integreert het Arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 148/2007 van 28.11.2007.

Het voordeel van het verlaagde tarief kan slechts worden ingeroepen **voor één enkel voertuig tegelijk** en veronderstelt het gebruik van het ingevoerd, intracommunautair verworven of hier te lande verkregen voertuig door de verkrijger als **persoonlijk vervoermiddel gedurende een periode van drie jaar**, te rekenen **vanaf de eerste dag van de maand waarin de invoer, de intracommunautaire verwerving of de levering van het voertuig plaatsvindt**.

Om aanspraak te kunnen maken op het fiscale gunstregime voor een auto voor dubbel gebruik, een minibus of een lichte vrachtauto moet de begunstigde er zich bovendien schriftelijk toe verbinden de auto nooit te zullen gebruiken voor goederenvervoer (uitgezonderd zijn eigen bagage) en bezoldigd personenvervoer.

Wordt bijvoorbeeld geacht het voertuig te bestemmen voor **andere doeleinden dan voor zijn persoonlijk vervoer**:

- de invalide of gehandicapte die de verkeersbelasting betaalt niettegenstaande hij kan genieten van de vrijstelling van die belasting.
- de invalide of gehandicapte wiens voertuig wordt ingeschreven op een andere naam dan de zijne of, in voorkomend geval, dan die van zijn wettige vertegenwoordiger.
- de invalide of gehandicapte die, terwijl hij nog een voertuig gebruikt dat werd ingevoerd, intracommunautair verworven of hier te lande verkregen met toepassing van de fiscale voordelen inzake belasting over de toegevoegde waarde, voor een ander voertuig het voordeel van hetzelfde regime vraagt.

**Bijzonder geval: de invalide of gehandicapte is een minderjarig kind of een kind dat in staat van verlengde minderjarigheid is geplaatst.**

Deze problematiek wordt eveneens besproken in de circulaire 2019/C/23, voornoemd.

Invalide of gehandicapte kinderen zijn voor het gebruik van het voertuig altijd afhankelijk van een meerderjarige. Het voertuig zal dan ook meestal worden bestuurd door de **wettige vertegenwoordiger** van de invalide of gehandicapte die **minderjarig** is of onder het **statuut van verlengde minderjarigheid** is geplaatst (zie beslissing nr. E.T. 116.207 van 05.05.2009).

Die wettige vertegenwoordiger is trouwens belast met het verrichten van alle rechtshandelingen die betrekking hebben op het voertuig en die de invalide of gehandicapte ingevolge zijn handelingsonbekwaamheid niet zelf kan stellen.

In geval de invalide of gehandicapte een minderjarig kind is of een kind dat in staat van verlengde minderjarigheid is geplaatst, dient de bedoelde gunstregeling inzake btw te worden aangevraagd door de wettelijke vertegenwoordiger van het kind (bijvoorbeeld de ouder(s)). Hoewel beide ouders in principe het recht hebben de gunstregeling inzake btw voor hun voormelde invalide of gehandicapte kind aan te vragen, kan de bedoelde gunstregeling slechts worden toegestaan voor één enkel voertuig tegelijk per begunstigde (het minderjarig kind).

De administratie aanvaardt het gebruik van het voertuig zonder het invalide of gehandicapte kind die minderjarig is of onder het statuut van verlengde minderjarigheid is geplaatst, voor zover:

- het voertuig door de wettige vertegenwoordiger van de invalide of gehandicapte wordt gebruikt en
- het gaat om het enige voertuig van het gezin.

De vereniging van deze twee voorwaarden is noodzakelijk en voldoende opdat het recht tot voormelde fiscale voordelen zou ontstaan. Geen enkel bijkomend bewijs betreffende de aard van verplaatsingen waarvoor het voertuig door de wettelijke vertegenwoordiger wordt gebruikt, kan worden geëist.

Deze versoepeling zal worden gehandhaafd tot op het ogenblik dat de betrokken invalide in aanmerking komt voor hetzij de inkomen vervangende tegemoetkoming, hetzij de integratietegemoetkoming bedoeld door de wet van 27.02.1987 betreffende de tegemoetkomingen aan personen met een handicap (Belgisch Staatsblad van 01.04.1987).

Gelet op de voorwaarde van persoonlijk gebruik door de invalide of gehandicapte van het desbetreffende voertuig is het inherent aan de toepassing van de gunstregeling dat, in geval van **echtscheiding**, enkel de ouder bij wie het gehandicapte kind zijn domicilieadres heeft en waar het bedoelde invalide kind in principe hoofdzakelijk verblijft, de gunstregeling kan aanvragen.

Indien de huisvesting van het kind echter gelijkmatig verdeeld is over beide ouders, terwijl het kind bij één van hen is gedomicilieerd, heeft de btw-administratie beslist dat bij de aanvraag van de gunstregeling een overeenkomst of een rechterlijke beslissing dient te worden voorgelegd aan de administratie waarin wordt vastgelegd wie van hen de gunstregeling inzake btw kan aanvragen. Anders gaat de btw-administratie ervan uit dat de gunstregeling inzake btw enkel kan worden aangevraagd door de ouder bij wie het invalide kind zijn domicilieadres heeft (zie beslissing nr. E.T. 121.528 van 22.07.2013).

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen inzake btw, en dit in tegenstelling met de bepalingen inzake de verkeersbelasting, is de fiscale gunstregeling onder meer onderhevig aan de voorwaarde dat het voertuig dient te zijn ingeschreven op naam van de invalide of gehandicapte of op naam van diens wettige vertegenwoordiger indien de invalide jonger is dan 18 jaar of geplaatst is onder het statuut van de verlengde minderjarigheid.

Indien het voertuig ingeschreven is op naam van de wettige vertegenwoordiger van het minderjarig kind moet het voertuig, behalve indien het kind geplaatst is onder het statuut van de verlengde minderjarigheid, ingeschreven worden op naam van het kind zodra het kind de meerderjarigheid bereikt. De administratie tolereert evenwel het behoud van de inschrijving op naam van de wettige vertegenwoordiger tot het moment dat het voertuig wordt vervangen (zie beslissing nr. E.T. 116.207 van 05.05.2009).

### **C. Welke automobielen komen in aanmerking voor de gunstregeling?**

Alleen auto's voor personenvervoer langs de weg kunnen het belastingvoordeel genieten. Dit wil zeggen: personenauto's, auto's voor dubbel gebruik (type stationwagen of *break*), minibussen en trage voertuigen (zogenaamde 'auto zonder rijbewijs').

In uitzonderlijke situaties kan het belastingvoordeel worden toegekend voor een **lichte vrachtauto met zijruiten** evenals voor lichte vrachtauto's die niet voorzien zijn van zijruiten (zie beslissing nr. E.T. 113.117 van 13.07.2011). Dat is het geval als het gebruik van een lichte vrachtauto wordt **gerechtvaardigd door de noden van het persoonlijke vervoer van de invalide of gehandicapte**. Een **attest van de geneesheer** moet dat bevestigen (bijvoorbeeld: de gezondheidstoestand van de invalide of gehandicapte laat niet toe dat hij de rolstoel verlaat bij zijn verplaatsingen).

Volgende voertuigen geven bijvoorbeeld **geen** recht op het belastingvoordeel:

- voertuigen die worden gebruikt voor bezoldigd personenvervoer (*taxi's*, *uber*, enzovoort)
- voertuigen die worden gebruikt voor goederenvervoer
- motorhomes, kampeerwagens, caravans, campingcars, enzovoort
- bromfietsen en motorfietsen (ook al zijn ze uitgerust met een carrosserie).

### **D. Welke stappen moeten worden ondernomen om van de gunstregeling te kunnen genieten?**

Het voordeel van het verlaagde btw-tarief bij de **invoer, de intracommunautaire verwerving of de verkrijging** hier te lande van een personenauto wordt slechts verleend indien de volgende vormvoorwaarden samen vervuld zijn:

#### *a. Stap 1*

De invalide of gehandicapte sluit de koopovereenkomst (schriftelijk of mondeling) van zijn auto zodat hij de essentiële kenmerken van zijn auto (merk, model, jaartal, cilinderinhoud, enzovoort) en de identiteit van de verkoper kent.

#### *b. Stap 2*

De invalide of gehandicapte moet voordat effectieve invoer, intracommunautaire verwerving of levering van het voertuig heeft plaatsgevonden aan het kantoor van de administratie in het ambtsgebied waarvan hij zijn woonplaats heeft een **invaliditeitsattest** overleggen dat vermeldt tot welke **categorie van invaliden of gehandicapten** hij behoort en dat is uitgereikt:

- voor de oorlogsinvaliden: door de Federale Pensioendienst of de FOD Sociale Zekerheid, Dienst voor de Oorlogsslachtoffers.
- voor de personen die een vergoedingspensioen of een militair pensioen genieten wegens een invaliditeit opgelopen in vreedstijd: door de Federale Pensioendienst
- voor de andere personen: door de FOD Sociale Zekerheid – Directie-Generaal Personen met een handicap

Het getuigschrift moet, al naargelang het geval, vermelden dat de betrokkene:

- oorlogsinvalide is en een invaliditeitspensioen geniet van ‘...%’
- volledig blind is
- volledig verlamd is aan zijn bovenste ledematen
- zijn bovenste ledematen geheel of gedeeltelijk geamputeerd zijn
- een blijvende invaliditeit heeft van ten minste 50% die rechtstreeks toe te schrijven is aan zijn onderste ledematen

#### *c. Stap 3*

Na onderzoek van het invaliditeitsattest reikt het kantoor van de administratie waaronder de invalide of gehandicapte ressorteert (op basis van zijn woonplaats) gratis een **formulier nr. 716** uit.

De invalide of gehandicapte moet vak I van het formulier 716 invullen, dateren en ondertekenen.

Door dit vak in te vullen, verbindt de invalide of gehandicapte er zich formeel toe:

- het voertuig in te schrijven op zijn naam of de naam van zijn wettelijke vertegenwoordiger
- het voertuig alleen te gebruiken voor persoonlijk vervoer
- voor dit gebruik de vrijstelling van de verkeersbelasting, van de belasting op de inverkeerstelling en eventueel van de accijnscompenserende belasting in te roepen
- slechts over één voertuig tegelijk te beschikken dat onder het gunstregime van de btw valt

#### *d. Stap 4*

De invalide of gehandicapte moet het formulier nr. 716 indienen bij voornoemd kantoor. Hierbij moet de invalide of gehandicapte zijn invaliditeitsattest kunnen voorleggen.

Als het attest geldig is, zal de administratie zijn akkoord geven voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6 % door vak II van het formulier nr. 716 in te vullen.

*e. Stap 5*

De invalide of gehandicapte moet, ten laatste op het ogenblik van

- de invoer
- van de indiening van de bijzondere btw-aangifte inzake de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen of
- van de levering van het voertuig

aan de douane of aan de verkoper, het document nr.716 overleggen.

Het invoerdocument, de bijzondere btw-aangifte inzake de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen of de aankoopfactuur en het dubbel ervan moeten **opgesteld zijn op naam van de invalide of gehandicapte** of, in voorkomend geval, op naam van zijn **wettige vertegenwoordiger**, en moeten melding maken van de **datum van het formulier nr.716**, het **referentienummer** ervan en de **benaming van het team 'beheer' van de administratie** dat het heeft uitgereikt.

**Opmerking 1**

Als de verkoper aan de invalide of gehandicapte op het tijdstip van het sluiten van het verkoopcontract van het voertuig een voorschot vraagt zonder dat de invalide of gehandicapte reeds over het akkoord van de administratie beschikt (middels formulier nr. 716), is het btw-tarief van 21% verschuldigd over het gevraagde voorschot.

Om praktische redenen aanvaardt de administratie echter dat de heffing van de btw over het voorschot tegen 6 % gebeurt als de invalide of gehandicapte zijn invaliditeitsattest kan voorleggen. De verkoper vermeldt dat op alle exemplaren van het contract, op de bestelbon, op de factuur en op het dubbel ervan die worden afgeleverd bij de betaling van het voorschot.

**Opmerking 2**

Wanneer de invalide of gehandicapte **omvormingswerken en/of aanpassingen** aan het gekochte voertuig moet laten uitvoeren door een gespecialiseerde firma vooraleer hij het voertuig als gehandicapte kan gebruiken, is het verlaagde btw-tarief van 6% van toepassing. De administratie reikt hiervoor het **attest nr. 717A** uit op het moment van het akkoord via formulier nr. 716 voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief voor de levering, de intracommunautaire verwerving of de invoer in België van het betrokken voertuig.

In dit geval komt de reeds betaalde btw van 6% voor de omvormingswerken niet in aanmerking voor teruggave.

Dit in tegenstelling tot de aankoop van een reeds omgevormd of aangepast voertuig. In dat geval is de aankoop voor het geheel onderworpen aan het btw-tarief van 6%. Dat geldt ook bij invoer/intracommunautaire verwerving in België van een reeds omgevormd en/of aangepast voertuig. Alle formaliteiten worden in dat geval geregeld met het formulier nr. 716. De betaalde btw komt bovendien in aanmerking voor teruggave.

***E. Wat moet de invalide of gehandicapte doen om teruggave te krijgen van de btw van 6% op de aankoop, intracommunautaire verwerving of invoer van het voertuig?***

De invalide of gehandicapte (of zijn wettelijke vertegenwoordiger) moet via een aangetekende brief een aanvraag om teruggave aanvragen bij het kantoor van de administratie waaronder de invalide of gehandicapte ressorteert (op basis van zijn woonplaats). Hij mag de aanvraag ook afgeven of laten afgeven in voornoemd kantoor.



De aanvraag moet worden ingediend in twee exemplaren. Dit gebeurt aan de hand van vak III van het formulier nr. 716. Bij die aanvraag moet de aankoopfactuur, de bijzondere btw-aangifte of het invoerdocument worden toegevoegd.

Bij deze indiening zal de administratie het **attest nr. 717B** afleveren. Dit attest identificeert het voertuig en laat de invalide of gehandicapte toe **onderdelen en toebehoren** voor het voertuig aan te kopen of in te voeren tegen het btw-tarief van 6%. Hij kan aan de hand van dit attest tegen het btw-tarief van 6% ook **onderhouds- en herstellingswerken** laten uitvoeren.

Opgelet: de invalide of gehandicapte kan geen teruggave van de btw krijgen als hij zijn voertuig koopt bij een btw-plichtige wederverkoper die de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge toepast.

### ***F. Uit te voeren regularisatie door de invalide of gehandicapte***

Indien gedurende de **periode van drie jaar**, te rekenen vanaf de eerste dag van de maand waarin de invoer, de intracommunautaire verwerving of de levering van het voertuig plaatsvond, dit voertuig wordt **aangewend voor andere doeleinden dan het persoonlijk vervoer van de invalide of gehandicapte**, of door de invalide of gehandicapte wordt **afgestaan**, is deze gehouden het verschil tussen de belasting die tegen het tarief voorzien in het normale regime verschuldigd is voor de verkrijging, de intracommunautaire verwerving of de invoer van het voertuig en de belasting voldaan tegen het verlaagd tarief, aan de Staat te storten ten belope van zoveel zesendertigsten als er nog volledig te lopen maanden zijn tussen de datum van de wijziging van de bestemming of de datum van de afstand en de datum van het verstrijken van de periode van drie jaar.

Vanaf het ogenblik dat een van deze gebeurtenissen zich voordoet, heeft de invalide of gehandicapte geen recht meer op het btw-tarief van 6% bij aankoop van auto-onderdelen of bij onderhouds- en herstellingswerken. Het speelt geen rol of deze gewijzigde situatie zich voordoet binnen of buiten de driejarige herzieningsperiode. Hij verliest sowieso het recht op het voordeeltarief.

Wanneer de aanwending voor andere doeleinden dan het persoonlijk vervoer of de afstand van het voertuig zich voordoet na het verstrijken van de driejarige herzieningsperiode, moet er geen btw worden geregulariseerd.

Indien de invalide of gehandicapte de gunstregeling wil aanvragen voor een nieuw voertuig terwijl hij nog een ander voertuig gebruikt waarvan de driejarige herzieningsperiode niet verstreken is, heeft hij de keuze tussen:

- de btw-herziening aanvragen voor het oude voertuig zodat hij voor zijn nieuwe voertuig recht heeft op de gunstregeling of
- geen gunstregeling aanvragen voor het nieuwe voertuig zodat hij de gunstregeling behoudt voor zijn oude voertuig.

Voorbeeld:

Een personenwagen werd op 15.02.2017 met toepassing van de gunstregeling inzake btw geleverd aan een invalide of gehandicapte. De invalide of gehandicapte verkoopt zijn voertuig en levert het op 15.06.2018 aan een in België gevestigde koper, die het dezelfde dag op zijn naam laat inschrijven.

De periode van herziening begint te lopen op 01.02.2017 en eindigt op 31.01.2020. Daar de wijziging van bestemming zich voordoet in juni 2018 dienen het aantal volledige maanden vanaf juli 2018 tot en met januari 2020 te worden geteld, hetzij 6 maanden voor 2018, 12 maanden voor 2019 en 1 maand voor 2020. Het totaal aantal maanden is dus 19 (deze vormen de teller). De herzieningscoëfficiënt is aldus 19/36.

Aangezien het bedoeld voertuig genoten heeft van de gunstregeling inzake btw werd het, bij de levering aan de invalide of gehandicapte, of ingevolge de invoer ervan door betrokkene, of bij de intracommunautaire verwerving ervan door betrokkene, onderworpen aan het verlaagde tarief van 6% in plaats van de normaal verschuldigde btw tegen het tarief van 21%.

Binnen de maand na de verkoop, de schenking, de inschrijving op een andere naam of het gewijzigde gebruik van het voertuig moet de invalide of gehandicapte het bevoegde KMO beheerteam (op basis van zijn woonplaats) een brief verzenden waarin hij vermeldt en bijvoegt:

- zijn naam en adres
- een verwijzing naar het formulier nr. 716 dat hem werd uitgereikt om van het gunstregime te kunnen genieten
- een nauwkeurige omschrijving van het voertuig
- een omschrijving van de aard en de datum van de gebeurtenis die aanleiding geeft tot de herziening
- het bewijs van de verandering in het gebruik van de wagen (bijvoorbeeld een kopie van de verkoopfactuur)
- (een kopie van) de aankoopfactuur van de wagen

Bij deze brief voegt de invalide of gehandicapte ook het attest nr. 717B.

Vanaf de datum van verkoop, inschrijving op een andere naam of gewijzigd gebruik van het voertuig geeft dit document immers geen recht meer op het voordelige btw-tarief van 6% bij aankoop van auto-onderdelen of bij onderhouds- en herstellingswerken.

De storting van de belasting ten gevolge van de regularisatie gebeurt op basis van een **aangifte**, welke de invalide of gehandicapte, **binnen een maand te rekenen vanaf de datum van de wijziging van bestemming of van de afstand van het voertuig**, moet indienen bij het team beheer van het kantoor van het ambtsgebied waarin zijn woonplaats is gelegen.

De te storten belasting dient te worden betaald binnen een maand te rekenen vanaf de datum van het betalingsbericht dat de ontvanger aan de invalide of gehandicapte zal toesturen.

In bepaalde omstandigheden moet de terugstorting evenwel niet gebeuren:

- in geval van overlijden van de invalide of gehandicapte of bij elke behoorlijk verrechtvaardigde oorzaak, onafhankelijk van zijn wil, welke hem definitief verhindert het voertuig nog voor zijn persoonlijk vervoer te gebruiken, zelfs indien hij dit voertuig laat besturen door een derde.
- in geval van volledig verlies van het voertuig en de verkoop ervan als wrak ten gevolge van een ernstig ongeval.
- meer algemeen, in elk geval van overmacht dat behoorlijk wordt gerechtvaardigd (bijvoorbeeld de ongunstige evolutie van de gezondheidstoestand van de invalide of gehandicapte).

Er wordt ook verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 576 van de heer Volksvertegenwoordiger Dirk Van der Maelen van 12.10.2011.

Niettemin moet de invalide of zijn nabestaanden het bevoegde KMO beheerteam op de hoogte brengen van het geval van overmacht dat van toepassing is om te vermijden dat het gunstregime wordt herzien.

### ***G. Onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren van voertuigen voor invaliden***

Het verlaagde tarief van 6% is van toepassing op onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren die ingevoerd, intracommunautair verworven of hier te lande verkregen worden door de hierboven genoemde invaliden of gehandicapten ten behoeve van de bedoelde automobielen. Het verlaagde btw-tarief is echter niet van toepassing op de aankoop van brandstoffen, motorolie, antivries, verfproducten ...

Ook de onderhouds- en herstellingswerken aan het voertuig kunnen tegen dit tarief worden uitgevoerd (toepassing van rubriek XXVI, van tabel A, zie Afdeling 4, titel 3, hierna).

Er kan echter geen teruggave worden verkregen van de betaalde btw.

Het voordeel van het verlaagde tarief van 6% is afhankelijk van de uitreiking van een factuur aan de invalide of gehandicapte en van de voorlegging door deze laatste, aan de douane of aan de verkoper, van een **attest nr. 717B**, (de invalide of gehandicapte krijgt dit attest van de administratie samen met het document nr. 716) dat het voertuig identificeert waarvoor de gunstregeling wordt ingeroepen.

Daarenboven dienen het invoerdocument of de factuur en het dubbel ervan, de datum en het referentienummer van het attest nr. 717B en het team 'beheer' van het kantoor van de administratie dat dit attest heeft uitgereikt te vermelden.

## 23. Diversen

Krachtens **rubriek XXIII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op de levering van:

*1° Doodkisten*

*2° Orthopedische toestellen (medisch-chirurgische gordels daaronder begrepen); breukspalken en andere artikelen en apparaten voor de behandeling van breuken in het beendergestel; kunstgebitten, kunststanden, kunstogen, kunstledematen en dergelijke artikelen; hoorapparaten voor hardhorigen en andere voor het verhelpen of verlichten van gebreken of van kwalen dienende apparatuur, die door de patiënt in de hand worden gehouden of op andere wijze worden gedragen, dan wel worden geïmplanteerd; individueel materiaal speciaal ontworpen om te worden gedragen door stomapatiënten en door personen die lijden aan incontinentie, met uitzondering van luiers voor kinderen jonger dan zes jaar; het individueel toebehoren dat deel uitmaakt van een kunstnier inclusief de gebruikte trouses.*

*3° Looprekken, rolstoelen en dergelijke wagentjes voor invaliden en zieken, ook indien met motor of ander voortbewegingsmechanisme; onderdelen en toebehoren voor deze wagens.*

*4° Aërosolapparatuur en toebehoren; individueel materiaal voor de toediening van mucomyst.*

*5° Anti-decubitusmateriaal opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit van 14 september 1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering.*

*6° Hulpmiddelen speciaal ontworpen voor slechtzienden en blinden, met uitzondering van monturen, brilglazen en contactlenzen.*

*7° Infuuspompen voor pijnbestrijding.*

*8° Glucosemeters en toebehoren.*

*9° Assistentiehonden die personen met een handicap of ziekte assisteren en die opgeleid zijn in een assistentiehondenschool die door de bevoegde overheid is erkend en de speciaal ontworpen uitrusting voor dergelijke honden zoals harnassen.*

*Als assistentiehonden worden aangemerkt: de blindengeleidehonden, de hulphonden, de hoorhonden, de meldhonden en de therapiehonden.*

*10. Maandverbanden, tampons, inlegkruisjes en gelijkaardige producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw en de intieme tissues bestemd voor de hygiënische bescherming van de genitale zone van personen andere dan baby's.*

*11. Externe defibrillatoren.'*

De wet van 13.04.2019 tot instelling van een verlaagd btw-tarief bij de aankoop van fietsen en elektrische fietsen (Belgisch Staatsblad van 29.04.2019) heeft bovendien het btw-tarief van 6% op de levering van bepaalde fietsen geïntroduceerd. Dit gebeurde door een aanvulling op deze rubriek XXIII, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 voornoemd, met een cijfer 12 dat als volgt luidt:

'12° De rijwielen, gemotoriseerde rijwielen en speed pedelecs, zoals bepaald in het algemeen reglement op de politie van het wegverkeer, met dien verstande dat wat de gemotoriseerde rijwielen en de speed pedelecs betreft, de regeling alleen geldt indien ze elektrisch worden aangedreven'.

De inwerkingtreding van de tariefverlaging voor fietsen is evenwel afhankelijk van een voorafgaandelijke wijziging van de Europese regelgeving inzake btw-tarieven. Zolang die wijziging niet is gebeurd, kan de tariefverlaging in België geen uitwerking krijgen. Concreet betekent dit dat de inwerkingtreding van het btw-tarief van 6% op de levering van (elektrische) fietsen voor onbepaalde tijd is uitgesteld.

De levering van (elektrische) fietsen blijft bijgevolg momenteel onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (zie circulaire 2019/C/64 van 08.07.2019 betreffende de verlaging van het btw-tarief op de levering van fietsen en op de sterilisatie van katten (E.T. 135.663)). Cijfer 12, van rubriek XXIII, van tabel A, heeft dus geen uitwerking.

### **A. Doodkisten (cijfer 1 van rubriek XXIII)**

Overeenkomstig cijfer 1 van rubriek XXIII is de levering van doodskisten onderworpen aan het btw-tarief van 6%. Dat tarief geldt ongeacht de stof waaruit de doodskisten zijn vervaardigd en is onder meer van toepassing op zinken doodkisten die bestemd zijn om in doodkisten van een andere stof te worden geplaatst. Het geldt eveneens voor de toebehoren die samen met de doodkist worden geleverd (kruisbeeld, enzovoort).

Billijkheidshalve wordt aanvaard dat vanaf 01.01.2006 de levering van een begrafenisurne eveneens het verlaagde btw-tarief van 6 % kan genieten (zie beslissing nr. E.T. 110.516 van 30.01.2006).

Kisten of urnen ontworpen voor dieren zijn onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (zie beslissing nr. E.T. 111.433 van 04.07.2006 die eveneens betrekking heeft op de btw-behandeling van de organisatie van de begrafenis van dieren).

### **B. Orthopedische toestellen en andere medische hulpmiddelen of apparatuur beoogd door cijfer 2 van rubriek XXIII**

Hieronder worden een aantal aanvullingen gegeven per type goederen beoogd door cijfer 2, van rubriek XXIII. De gegeven aanvullingen en voorbeelden zijn evenwel niet exhaustief.

Er wordt evenwel opgemerkt dat rubriek XXIII, cijfer 2, van tabel A, slechts van toepassing is in geval de daarin opgesomde goederen **bestemd zijn voor medisch gebruik bij de mens**. Bijgevolg zijn orthopedische toestellen en de andere medische hulpmiddelen of apparatuur beoogd door cijfer 2 van voornoemde rubriek die voor dieren bestemd zijn, niet bedoeld. Aangezien deze evenmin worden beoogd in een van de andere bepalingen van het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, waarvoor een verlaagd btw-tarief geldt, is de levering ervan onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%.

#### *a. Orthopedische toestellen (medisch-chirurgische gordels daaronder begrepen)*

Orthopedische toestellen zijn toestellen die specifiek/uitsluitend dienen voor, hetzij het voorkomen of verhelpen van lichamelijke misvormingen, hetzij het ondersteunen of op hun plaats houden van organen na ziekte of operatie.

Als **orthopedische toestellen** kunnen bijvoorbeeld worden genoemd: toestellen voor heupziekten, tandbeugels om misvorming van het gebit te verhelpen, toestellen tegen het scheefgroeien en tegen andere verkrommingen van de ruggesgraat, op maat gemaakte binnenzolen ontworpen voor orthopedische aandoeningen, alsmede medisch-chirurgische gordels.

**Sta toestellen** voor invaliden, die niet meer in een gepaste opgerichte houding overeind kunnen blijven, en die de invalide vatten derwijze dat de betrokken lichaamsdelen op gepaste wijze worden ondersteund en zodoende (verdere) lichamelijke misvormingen worden verholpen of voorkomen, kunnen ook het btw-tarief van 6% genieten. Voor bijkomende toelichtingen wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 95.923 van 13.02.2002.

Wat **orthopedische gordels** betreft, wordt inzonderheid verwezen naar de beslissing nr. E.T. 60.792 van 06.06.2005 die eveneens **de medisch-chirurgische steunverbanden** beoogd door rubriek XVII, cijfer 3, van tabel A bespreekt.

**Orthopedische schoenen en speciale binnenzolen ontworpen om orthopedische aandoeningen te verhelpen**, zijn onderworpen aan het btw-tarief van 6% op voorwaarde dat zij:

- op maat zijn vervaardigd of
- in serie zijn vervaardigd, per stuk en niet paarsgewijs worden aangeboden, en niet ontworpen zijn om aan iedere voet te passen.

*b. breukspalken en andere artikelen en apparaten voor de behandeling van breuken in het beendergestel*

Breukspalken en andere dergelijke artikelen bedoeld in cijfer 2 van rubriek XXIII, zijn artikelen en toestellen voor de behandeling van breuken in het beendergestel (ledematen, borst, enzovoort), van ontwrichtingen en van gewrichtsaandoeningen en die dienen hetzij om de gekwetste lichaamsdelen onbeweeglijk of gestrekt te houden en te beschermen, hetzij om breuken te zetten. Aan het verlaagde btw-tarief van 6% zijn eveneens onderworpen, plaatjes, pennen, enzovoort, welke door chirurgen langs operatieve weg in het lichaam worden gebracht om de twee einden van een gebroken been aaneen te zetten of voor een soortgelijke behandeling van breuken in het beendergestel.

Betreffende het toepasbare btw-tarief op **thermoplastische platen** die verkocht worden, vooral aan klinieken, **voor immobilisatie van lichaamsdelen bij radiotherapie of voor de vervaardiging van spalken**, en van 'precuts' (thermoplastisch materieel voorgesneden volgens de vorm van een bepaald lichaamsdeel) wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 80.898 van 29.08.1995.

*c. kunstgebitten, kunststanden, kunstogen, kunstledematen en dergelijke artikelen*

De levering van deze goederen is onderworpen aan het btw-tarief van 6%.

*d. hoorapparaten voor hardhorigen en andere voor het verhelpen of verlichten van gebreken of van kwalen dienende apparatuur, die door de patiënt in de hand worden gehouden of op andere wijze worden gedragen, dan wel worden geïmplanteerd*

**Hoorapparaten** voor hardhorigen zijn bijvoorbeeld elektrische gehoortoestellen bestaande uit één of meer microfoons (met of zonder versterker) een receptor en een batterij. In cijfer 2 van rubriek XXIII worden alleen apparaten bedoeld, welke bestemd zijn om hardhorigheid te verhelpen.

De administratie aanvaardt dat batterijen die te koop worden aangeboden voor specifiek gebruik bij hoorapparaten (dit blijkt inzonderheid uit de verpakking van die batterijen), het verlaagde btw-tarief van 6% kunnen genieten.

Tot de groep van de '**andere voor het verhelpen of verlichten van gebreken of van kwalen dienende apparatuur, die door de patiënt in de hand worden gehouden of op andere wijze worden gedragen, dan wel worden geïmplanteerd**', behoren bijvoorbeeld:

- toestellen om de stemvorming te vergemakkelijken bij personen die het gebruik van hun stembanden hebben verloren door verwondingen of door een heelkundige ingreep. Zij bestaan hoofdzakelijk uit een elektronische impulsgenerator. Indien zij bijvoorbeeld tegen de hals worden gedrukt wekken zij in de keelholte trillingen op die door de patiënt worden gemoduleerd en worden omgezet in verstaanbare taal.
- hartstimulatoren (pacemakers) die bestemd zijn om een ontoereikende werking van de hartspieren te stimuleren.
- krukken
- radioactieve bronnen die ter behandeling van een tumor gedurende langere tijd in het lichaam worden geplaatst en zorgen voor inwendige bestraling

- kunstmatige hartkleppen en stents die na een chirurgische ingreep permanent in het lichaam blijven

Bij wijze van proef aanvaardt de administratie eenvoudigheidshalve de toepassing van het btw-tarief van 6% ten aanzien van **sets die een implantaat bevatten** als bedoeld in cijfer 2, van rubriek XXIII, en kleine benodigdheden voor het inbrengen van het implantaat, voor zover die sets voldoen aan alle volgende voorwaarden (zie beslissing nr. E.T. 105.111 van 21.05.2003):

- genoemde kleine benodigdheden zijn speciaal ontworpen voor het implanteren van het bijgevoegde hulpmiddel, met uitsluiting van elk ander gebruik, en kunnen overigens slechts eenmaal worden gebruikt.
- het implantaat en de kleine benodigdheden voor het inbrengen ervan, worden zodoende aangeboden in één hermetisch steriele verpakking.
- de waarde van het geheel der kleine benodigdheden voor het implanteren is kleiner dan de helft van de waarde van de volledige set (implantaat + kleine benodigdheden).

Voorbeelden van goederen die onderworpen zijn aan het **normale btw-tarief van 21%**:

- **oxygenatoren**, zijnde éénmalig te gebruiken medische goederen, die voor een individuele patiënt worden aangewend tijdens een welbepaalde periode gedurende dewelke de eigen longen van de patiënt niet in staat zijn voor de normale gasuitwisseling in te staan (zie ook Arrest van het Hof van Cassatie nr. C.04.0071.N van 14.02.2008).
- (draagbare) INR-toestellen (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 82 van de heer Volksvertegenwoordiger Hendrik Daems van 28.04.2008)
- de levering van **zuurstofconcentratoren** voor zuurstofbehandeling is onderworpen is aan het btw-tarief van 21% (zie in die zin ook: Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *O. B. N.*, zaak C-573/15, van 09.03.2017). Bepaalde zuurstofconcentratoren kunnen mobiel worden gebruikt en worden door de patiënt in de hand gehouden of op andere wijze op het lichaam gedragen. Laatstgenoemde zuurstofconcentratoren kunnen wel het btw-tarief van 6% genieten.
- **katheters** die enkel gebruikt worden voor het aanprikken van een patiënt (bijvoorbeeld tijdens een operatieve ingreep). Daarentegen zijn katheters die speciaal ontworpen en onontbeerlijk zijn voor de werking van infuuspompen voor pijnbestrijding of van apparatuur die dient voor het verhelpen of verlichten van gebreken of kwalen die door de patiënt in de hand wordt gehouden of op andere wijze wordt gedragen dan wel wordt geïmplanteerd, onderworpen aan het btw-tarief van 6%. Hetzelfde geldt voor specifieke katheters die aan te merken zijn al individueel materiaal speciaal ontworpen om te worden gedragen door stomapatiënten of patiënten die lijden aan incontinentie. Volledigheidshalve wordt ook verwezen naar bovengenoemde beslissing nr. E.T.105.111 van 21.05.2003 met betrekking tot sets die een implantaat bevatten.
- **priiken**, ook indien hun gebruik het gevolg is van een medische behandeling of ziekte (schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.232 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Nathalie Muylle van 12.10.2016).

*e. individueel materiaal speciaal ontworpen om te worden gedragen door stomapatiënten en door personen die lijden aan incontinentie, met uitzondering van maandverbanden, van inlegkruisjes en van luiers voor kinderen jonger dan zes jaar*

'Individueel materiaal' betekent dat het beoogde materiaal in principe slechts wordt gebruikt door één persoon.

- **Incontinentiemateriaal**

Het incontinentiemateriaal dat beoogd wordt door cijfer 2, van rubriek XXIII, omvat onder meer bepaalde mechanische opvangmiddelen. Het hier beoogde materiaal dat het verlaagde tarief van 6% kan genieten zijn opvangmiddelen zoals draagurinaals, urineopvangzakjes (aan het been, de rolstoel of het bed bevestigd) en de op die zakjes aangesloten katheters (urinesondes) en condoomkatheters (rubber hoesje dat om de penis wordt aangebracht en met een slangetje verbonden is met een aan het been, de rolstoel of bed bevestigd opvangzakje).

Er wordt aanvaard dat individueel materiaal voor zelfkatherisatie eveneens beoogd is door deze rubriek XXIII, cijfer 2. Personen met incontinentie kunnen hiermee thuis zelf hun blaas ledigen.

Worden bijvoorbeeld ook beoogd door rubriek XXIII, cijfer 2: plasbuisafsluitende middelen (penisklem of urethrastop) en de anaaltampon voor personen die lijden aan ontlastingsincontinentie.

Lichaamsgebonden absorberende opvangmiddelen (zoals luiers) bestemd voor **personen met lichte of zware incontinentieproblemen**, wegwerp of wasbaar, zijn eveneens onderworpen aan het btw-tarief van 6%, met uitzondering van luiers voor kinderen jonger dan zes jaar die aan het normale btw-tarief van 21% onderworpen zijn. Goederen die speciaal ontworpen zijn voor de fixatie van inlegluiers voor incontinentie personen zijn eveneens beoogd en onderworpen aan het btw-tarief van 6%.

Wanneer uit de verpakking van een product en uit de reclame die rond de verkoop ervan wordt gevoerd duidelijk blijkt dat dit product normaal gezien bestemd is voor personen met lichte of zware incontinentieproblemen, wordt dit product aangemerkt als individueel materiaal speciaal ontworpen om te worden gedragen door personen die lijden aan incontinentie zoals bedoeld in rubriek cijfer 2, van rubriek XXIII zelfs wanneer dit product kan worden gebruikt voor andere doeleinden dan deze waarvoor het oorspronkelijk werd vervaardigd en grote overeenkomsten vertoont met bepaalde maandverbanden of bepaalde inlegkruisjes, inzonderheid wat betreft hun absorptievermogen (zie beslissing nr. E.T. 107.737 van 21.12.2006).

Enkel lichaamsgebonden absorberend materiaal is beoogd en kan het btw-tarief van 6% genieten. Onderleggers, steeklakens, onderlakens, matrasbeschermers en dergelijke hulpmiddelen voor gebruik in bed door personen die lijden aan incontinentie, zijn bijgevolg onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

- **Stomamateriaal**

Het ambulante materiaal dat speciaal ontworpen is voor personen met een kunstmatige uitgang van de blaas of darm en dat het btw-tarief van 6% kan genieten, bestaat uit één of twee delen.

Het eendelig systeem bestaat uit een opvangzakje voorzien van een bevestigingssysteem, geïntegreerd in het zakje, om op de stoma aan te brengen.

Het tweedeling systeem bestaat uit een bevestigingsplaat (steunplaat) met gordel waarop het zakje wordt aangebracht. Het opvangzakje kleeft men rechtstreeks op de bevestigingsplaat of klikt men over een ring.

Er wordt aanvaard dat individueel irrigatiemateriaal voor colostomiepatiënten ook het btw-tarief van 6% kan genieten. Er is wel een duidelijk onderscheid tussen dergelijk irrigatiemateriaal en het aan het normale btw-tarief van 21% onderworpen materiaal om gewone lavementen te zetten (zie Btw-revue nr. 134, pagina 306).

Materiaal voor personen met een luchtpijpstoma, zijnde ambulante materiaal zoals tracheacanules en speciale verbanden en dergelijke producten voor de fixatie rondom die canules, zijn eveneens onderworpen aan het btw-tarief van 6% (zie Btw-revue nr. 134, pagina 307).

Ontgeurende poeders of filters, deodoranten, sprays, verzachtende of reinigende lotions voor de huidverzorging van stomapatiënten of personen die lijden aan incontinentie zijn evenwel niet bedoeld in rubriek XXIII.

*f. het individueel toebehoren dat deel uitmaakt van een kunstnier inclusief de gebruikte trouses*

Het gaat hier om bepaalde toebehoren gebruikt bij een nierdialyse.

Een **individueel toebehoren** dat deel uitmaakt van een kunstnier, inclusief de voor het gebruik ervan bestemde trouses, is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. Het gaat om de toebehoren die in principe slechts eenmalig worden gebruikt. Hier wordt bijvoorbeeld bedoeld: de dialysator of hemofilter, de bloedlijnen voor het transport van het bloed van de patiënt naar de dialysator en omgekeerd, de *fistula* naalden (naalden speciaal ontworpen voor nierdialyse) en de dialyse katheders (zijnde katheders speciaal ontworpen voor nierdialyse).

De eigenlijke 'kunstnier' (de dialysemachine, ook soms generator genoemd) is een medisch apparaat onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

Nierdialyseconcentraten zijn niet bedoeld in rubriek XXIII, van tabel A. Behoudens indien deze in een andere rubriek van tabel A of tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, zouden worden beoogd (bijvoorbeeld als geregistreerd geneesmiddel in de zin van rubriek XVII, cijfer 1, a), van tabel A), zijn deze goederen onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (zie ook de schriftelijke parlementaire vraag nr. 2.529 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Nathalie Muylle van 07.02.2019).

### ***C. Looprekken, rolstoelen en dergelijke wagentjes voor invaliden en zieken (cijfer 3, van rubriek XXIII)***

Een stoel kan slechts het verlaagde btw-tarief van 6% genieten wanneer die kan worden aangemerkt als een rolstoel of een dergelijk wagentje voor invaliden en zieken in de zin van cijfer 3, van rubriek XXIII. Dit is slechts het geval wanneer aan volgende voorwaarden is voldaan:

- de stoel moet **ontworpen en ingericht zijn voor een invalide of zieke** (bijvoorbeeld voorzien van een speciale voetsteun, duwstang, handtrappers, beensteun, schoudersteun, orthopedische zitschep, enzovoort) en
- de stoel moet daarenboven ontworpen en ingericht zijn voor de **mobilititeit** van de invalide of zieke, dit wil zeggen dat het moet gaan om een wagentje (rolstoel) waarin de invalide of zieke wordt gereden (bijvoorbeeld door middel van een duwstang) of zichzelf kan voortbewegen waardoor hij op actieve wijze kan deelnemen aan het sociale, gemeenschaps- of gezinsleven.

Dergelijke wagentjes waarin invaliden of zieken worden gereden of zichzelf kunnen voortbewegen, zijn uitgerust met minstens drie wielen en worden ofwel voortgeduwd, ofwel aangedreven door rechtstreekse actie van de handen op de wielen, ofwel voortbewogen door middel van een lichte motor (explosiemotor of elektrische motor) of een op handkracht werkend mechanisme (bijvoorbeeld door middel van een hefboom of handtrappers).

Zijn in elk geval rolstoelen en dergelijke wagentjes in de zin van cijfer 3, van rubriek XXIII, de wagentjes die respectievelijk als rolstoelen en als scooters beoogd worden in de hoofdgroepen 1, 2 en 3 van artikel 28, § 8, cijfer II, van de bijlage bij het koninklijk besluit van 14.09.1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen.

De zogenaamde sta-toestellen voor invaliden die niet meer in een gepaste opgerichte houding overeind kunnen blijven kunnen het verlaagde btw-tarief van 6% genieten bij toepassing van cijfer 2, van rubriek XXIII, voornoemd (zie beslissing nr. E.T. 95.923 van 13.02.2002).

### ***D. Aërosolapparatuur en individueel materiaal voor de toediening van mucomyst (cijfer 4, van rubriek XXIII)***

De hier beoogde goederen zijn inhaleerapparaten voor aërosoltherapie. Het betreft apparaten waarmee een vloeistof (bijvoorbeeld een antibioticum of ander geneesmiddel) fijn wordt verstoven zodat het product door de patiënt kan worden ingeademd via een op een toestel aangesloten neusstuk, mondstuk of masker voor de behandeling van aandoeningen van de luchtwegen, astma, bronchitis, mucoviscidose, enzovoort.



Bepaalde types van aërosoltoestellen voor ziekenhuizen dienen ook voor de toediening van verdovende middelen met het oog op lokale anesthesie van de luchtwegen en voor de inhalatie van een radioactieve vloeistof teneinde een medische diagnose te kunnen stellen. Deze toestellen zijn eveneens onderworpen aan het btw-tarief van 6% (zie beslissing nr. E.T. 97.817 van 10.01.2001).

De toebehoren van voornoemde toestellen zijn eveneens beoogd en kunnen dus het btw-tarief van 6% genieten, ook indien afzonderlijk geleverd (bijvoorbeeld: inhaleermasker, mondstuk, aansluitslang, filter, enzovoort) (zie Btw-revue nr. 134, pagina's 307 tot en met 308).

### ***E. Anti-decubitusmateriaal (cijfer 5, van rubriek XXIII)***

Enkel de levering van anti-decubitusmateriaal (materiaal tegen doorligwonden) opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit van 14.09.1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte en invaliditeitsverzekering wordt beoogd door cijfer 5, van rubriek XXIII en zodoende het verlaagde btw-tarief van 6 % genieten.

### ***F. Hulpmiddelen speciaal ontworpen voor slechtzienden en blinden (cijfer 6, van rubriek XXIII)***

Het is vereist dat betreffende hulpmiddelen speciaal ontworpen zijn voor het verlichten van de visuele handicap. Dit zijn in principe de goederen die **specifiek bestemd zijn voor het persoonlijk gebruik van de visuele gehandicapten én in de regel enkel door hen worden gekocht**. Het louter gebruik van een bepaald goed door een blinde of slechtziende volstaat dus niet om het verlaagde tarief van 6% te genieten.

Worden onder meer beoogd door cijfer 6, van rubriek XXIII wanneer ze speciaal ontworpen zijn voor slechtzienden en blinden: optische leesapparaten, software die ontworpen is om brailledecoders en -printers te besturen, braille-uurwerken en braillekompassen, bepaalde goederen voor het merken van kleding, bepaalde loepen, voorzetschermen voor televisie (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 153 van de heer Volksvertegenwoordiger Hendrik Bogaert van 07.05.2008). Andere voorbeelden zijn: spraakweergavetoestellen, brailletoetsenbord, braillelintmeters, witte en gele stokken voor blinden en slechtzienden.

Monturen, brilglazen en contactlenzen worden expliciet uitgesloten van de toepassing van het btw-tarief van 6%. Deze worden ook niet in een andere rubriek van tabel A, B of C beoogd en zijn bijgevolg onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

De levering van een specifiek afgerichte **blindengeleidehond** is krachtens cijfers 6 en 9, van rubriek XXIII onderworpen aan het btw-tarief van 6%. De diensten verstrekt door dierenartsen met betrekking tot specifiek afgerichte blindengeleidehonden kunnen, door de toepassing van rubriek XXVI, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, eveneens het verlaagde tarief van 6% genieten. Voor bijkomende informatie wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 101.232 van 03.09.2009. Bepaalde assistentiehonden, andere dan blindengeleidehonden, kunnen eveneens het verlaagde btw-tarief van 6% genieten maar dan uitsluitend op grond van cijfer 9, van rubriek XXIII (zie rubriek I, hierna).

### ***G. Infuuspompen voor pijnbestrijding (cijfer 7, van rubriek XXIII)***

Infuuspompen voor pijnbestrijding zijn pompen ontwikkeld voor de toediening van de pijnbestrijdingsmiddelen in het ziekenhuis of ambulantly thuis. Hiertoe behoren ook de toestellen die naast de medicatie voor pijnbestrijding eveneens andere geneesmiddelen kunnen toedienen (chemotherapie, antibiotica en dergelijke).

De infuuspompen die evenwel uitsluitend worden gebruikt voor de toediening van antibiotica of voor chemotherapie zijn daarentegen niet beoogd door cijfer 7, van rubriek XXIII.

De administratie aanvaardt dat een toebehoren dat **speciaal ontworpen** is voor een infuuspomp voor pijnbestrijding in de zin cijfer 7 van rubriek XXIII **en onontbeerlijk** is voor de werking ervan, onderworpen is aan het btw-tarief van 6%. Katheders die speciaal ontworpen zijn voor en onontbeerlijk zijn voor de werking van infuuspompen voor pijnbestrijding zijn bijvoorbeeld onderworpen aan het btw-tarief van 6% (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 234 van de heer Volksvertegenwoordiger Alfons Borginon van 21.02.2000).

Een toebehoren (bijvoorbeeld slangensystemen) dat universeel te gebruiken is (dit wil zeggen niet alleen voor infuuspompen voor pijnbestrijding in de zin cijfer 7 van rubriek XXIII) is evenwel onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%.

### **H. Glucosemeters en toebehoren (cijfer 8, van rubriek XXIII)**

Een glucosemeter is een meter die het suikergehalte in het bloed meet.

Het startpakket is meestal samengesteld uit een glucosemeter, vingerprikkers, lancetjes, teststrookjes en glucosecontrole vloeistof. De administratie aanvaardt dat het toebehoren van de glucosemeter dat speciaal is ontworpen voor het gebruik van die meter, ook indien afzonderlijk verkocht, eveneens het btw-tarief van 6% kan genieten (zie Btw-revue nr. 134, pagina 313).

### **I. Assistentiehonden (cijfer 9, van rubriek XXIII)**

Overeenkomstig cijfer 9, van rubriek XXIII zijn de leveringen van assistentiehonden die personen met een handicap of ziekte assisteren en die opgeleid zijn in een assistentiehondenschool die door de bevoegde overheid is erkend, evenals van de speciaal ontworpen uitrusting voor dergelijke honden, zoals harnassen, onderworpen aan het btw-tarief van 6%.

Als assistentiehonden worden aangemerkt: de blindengeleidehonden, de hulphonden, de hoorhonden, de meldhonden en de therapiehonden.

De africhting van assistentiehonden in de zin van cijfer 9, van rubriek XXIII, evenals de opleiding van die honden en de diensten van dierenartsen met betrekking tot die honden, zijn onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6% ingevolge cijfer 3, van rubriek XXXIV van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 voornoemd.

Voor meer uitleg wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 128.840 van 02.02.2016.

### **J. Hygiënische beschermingsproducten (cijfer 10, van rubriek XXIII)**

Vanaf 01.01.2018 geldt het btw-tarief van 6% op de levering, intracommunautaire verwerving en invoer van:

- maandverbanden, tampons, inlegkruisjes en gelijkaardige producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw
- intieme tissues bestemd voor de hygiënische bescherming van de genitale zone van personen andere dan baby's

Voor meer uitleg wordt verwezen naar de circulaire 2018/C/19 van 12.02.2018 betreffende het verlaagde btw-tarief op hygiënische beschermingsproducten en op externe defibrillatoren, randnummer II (E.T. 132.671).

### **K. Externe defibrillatoren (cijfer 11, van rubriek XXIII)**

Vanaf 01.01.2018 geldt het btw-tarief van 6% op de levering, intracommunautaire verwerving en invoer van externe defibrillatoren.

De administratie aanvaardt dat het btw-tarief van 6% niet alleen van toepassing is op de externe defibrillator zelf maar ook op de (vervangings-)onderdelen en benodigdheden die productspecifiek zijn, zelfs indien afzonderlijk geleverd.

Onder 'productspecifiek' wordt verstaan onderdelen en benodigdheden die:

- specifiek ontworpen zijn voor de geleverde of verhuurde defibrillator en
- 
- onontbeerlijk zijn voor zijn werking

Voor meer uitleg wordt verwezen naar de circulaire 2018/C/19 van 12.02.2018 betreffende het verlaagde btw-tarief op hygiënische beschermingsproducten en op externe defibrillatoren, randnummer III (E.T. 132.671).

Er wordt eraan herinnerd dat implanteerbare defibrillatoren en hartstimulatoren (pacemakers) aan het btw-tarief van 6% onderworpen zijn op grond van rubriek XXIII, cijfer 2, van tabel A.

### **L. (Elektrische) fietsen (cijfer 12, van rubriek XXIII – nog niet in werking getreden)**

De inwerkingtreding van de tariefverlaging voor bepaalde fietsen is afhankelijk van een voorafgaandelijke wijziging van de Europese regelgeving inzake btw-tarieven. Zolang die wijziging niet is gebeurd, kan de tariefverlaging in België geen uitwerking krijgen. De levering van (elektrische) fietsen is momenteel nog onderworpen aan het btw-tarief van 21% (zie circulaire 2019/C/64 van 08.07.2019 betreffende de verlaging van het btw-tarief op de levering van fietsen en op de sterilisatie van katten (E.T. 135.663)).

Er wordt ook verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 56 van de heer Volksvertegenwoordiger Kurt Ravyts van 30.09.2019 en de samengevoegde mondelinge parlementaire vragen nrs. 55003037C en 55003038C van de heer Volksvertegenwoordiger Georges Gilkinet van 04.02.2020.

## **24. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk**

**Rubriek XXIIIbis**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, bepaalt het volgende:

*§ 1. Het verlaagd tarief van 6%, is van toepassing op de levering van goederen, met uitsluiting van de goederen beoogd in artikel 1, § 8, van het Wetboek, van goederen opgesomd in artikel 35 van dit Wetboek, van de goederen onderworpen aan de belasting zoals beoogd in artikel 44, § 3, 1°, van hetzelfde Wetboek, van de goederen verkregen om te worden gebruikt als investeringsgoederen, van de kunstvoorwerpen of de voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten, welke de in § 2 beoogde instellingen verrichten binnen de voorwaarden voorzien in § 3, onder voorbehoud van de in de §§ 4 en 5 opgenomen bepalingen.*

*§ 2. De toepassing van het verlaagd tarief van 6% wordt voorbehouden aan de instellingen:*

*1° van Belgisch recht of van recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte;*

*2° die geenszins het stelselmatig streven naar winstbejag tot doel hebben. Met het oog hierop bepalen de statuten onder meer dat de eventuele winst in geen geval mag worden verdeeld, maar daarentegen integraal dient te worden bestemd tot het handhaven of het verbeteren van de verstrekte handelingen. De statuten bepalen eveneens dat ingeval van liquidatie het totaal van het netto-actief opnieuw wordt geïnvesteerd in een andere instelling van dezelfde aard;*

*3° die in hoofdzaak vrijwillig worden beheerd en bestuurd door personen die, noch voor zich persoonlijk noch via tussenpersonen, enig direct of indirect belang hebben in het exploitatieresultaat;*

*4° waarvan het doel in de zin:*

*- van het besluit van de Vlaamse regering van 16.11.1994 houdende doorvoering van experimenten in verband met invoegbedrijven en leereilandprojecten, of van Hoofdstuk 3, Afdeling 3.5, van het besluit van de Vlaamse regering, van 17.12.1997, tot vaststelling van het Vlaams reglement inzake afvalvoorkoming en -beheer;*

*- van het koninklijk besluit van 30.03.1995 tot uitvoering van Hoofdstuk II van Titel IV van de wet van 21.12.1994 houdende sociale bepalingen op de inschakelingsbedrijven;*

*- van het decreet van de Franse gemeenschapscommissie van Brussel-Hoofdstad van 27.04.1995 betreffende de erkenning van organismen voor socio-professionele inschakeling en de subsidiëring van hun beroepsopleidingsactiviteiten voor werklozen en laag geschoolde werkzoekenden gericht op het vergroten van hun kans op het vinden of terugvinden van werk in het raam van gecoördineerde voorzieningen voor socio-professionele inschakeling;*

*- van het decreet van de Waalse Gewestelijke Raad en van de Waalse regering van 16.07.1998 betreffende de voorwaarden waaronder de inschakelingsbedrijven worden erkend en gesubsidieerd;*

- van het besluit van de Vlaamse regering van 10.11.1998 houdende doorvoering van experimenten in verband met invoegbedrijven;

- van de ordonnantie van de Raad van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest en van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 22.04.1999 betreffende de erkenning en de financiering van de inschakelingsondernemingen;

- van het besluit van de Vlaamse regering van 08.06.1999 tot wijziging van het besluit van de Vlaamse regering van 08.12.1998 tot uitvoering van het decreet inzake sociale werkplaatsen;

of

- van het besluit van de Waalse regering van 18.11.1999 tot wijziging van het besluit van de Waalse regering van 06.04.1995 betreffende de erkenning van de 'Enterprises de formation par le travail' (Bedrijven voor vorming door arbeid),

bestaat in het tewerkstellen alsook in het verzekeren van de werkgelegenheid van de laag- of middelmatig geschoolde werkloze werkzoekenden die uit de traditionele arbeidscircuits zijn uitgesloten of bijzonder moeilijk bemiddelbaar zijn;

5° en die daartoe erkend zijn door de overheid die door die decreten, besluiten of ordonnantie bevoegd wordt verklaard.

§ 3. De toepassing van het verlaagd tarief van 6% is eveneens onderworpen aan de volgende voorwaarden waaraan samen moet worden voldaan:

1° de in § 2 beoogde instelling moet haar werkzaamheden uitsluitend beperken tot de verkoop van goederen beoogd in § 1, die zij gratis aan huis bij particulieren of ondernemingen ophaalt of op een andere manier;

2° deze instelling dient prijzen toe te passen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of nog, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belastingen over de toegevoegde waarde zijn onderworpen;

3° het voordeel van het verlaagd tarief mag niet van dien aard zijn dat het leidt tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

§ 4. Het verlaagd tarief is van rechtswege niet meer van toepassing vanaf het ogenblik dat de instelling die er de toepassing van inroept, niet meer voldoet aan het geheel van de ter zake vereiste voorwaarden.

§ 5. De Minister van Financiën informeert zich bij de in § 2, 5° beoogde bevoegde overheden naar de door deze overheden verleende, ingetrokken of opgeschorte erkenningen. Hij licht diezelfde overheden in van gedane vaststellingen waarbij de toepassing van het verlaagd tarief vervalt of is komen te vervallen wegens het niet naleven van één of meerdere in § 3 bepaalde voorwaarden.'

De bepalingen van bovengenoemde rubriek XXIIIbis hebben betrekking op leveringen van goederen die worden verricht door bepaalde instellingen met sociaal oogmerk. Bepaalde diensten die deze instellingen verrichten kunnen, onder de voorwaarden van rubriek XXXV, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, het verlaagde btw-tarief van 6% genieten (zie Afdeling 4, titel 12, hierna).

De toepassing van het tarief van 6% is afhankelijk van een aantal voorwaarden die verband houden met:

- de aard van de geleverde goederen
- de aard, het voorwerp en het beheer van de instelling die de goederen levert
- de aard van de door de instelling verrichte handelingen.

### **A. Voorwaarden met betrekking tot de geleverde goederen**

Het verlaagde btw-tarief van 6%, is van toepassing op de levering van goederen, met uitsluiting van:

- de goederen beoogd in artikel 1, § 8, van het Btw-Wetboek
- van goederen opgesomd in artikel 35 van het Btw-Wetboek
- van de goederen onderworpen aan de belasting zoals beoogd in artikel 44, § 3, 1<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek
- van de goederen verkregen om te worden gebruikt als investeringsgoederen
- van de kunstvoorwerpen of de voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten.

Bovendien is vereist dat de instellingen de goederen gratis aan huis bij particulieren of ondernemingen hebben opgehaald of op een andere manier hebben verworven (zie ook hierna, rubriek C).

### **B. Voorwaarden met betrekking tot de aard, het voorwerp en het beheer van de beoogde instellingen**

De instellingen die aanspraak kunnen maken op de toepassing van het btw-tarief van 6% worden besproken onder rubriek XXIII*bis*, § 2, voornoemd. Samengevat, is het noodzakelijk dat de instelling:

- van Belgisch recht of van recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte is
- geenszins het stelselmatig streven naar winstbejag tot doel heeft. Met het oog hierop bepalen de statuten onder meer dat de eventuele winst in geen geval mag worden verdeeld, maar daarentegen integraal dient te worden bestemd tot het handhaven of het verbeteren van de verstrekte handelingen. De statuten bepalen eveneens dat ingeval van liquidatie het totaal van het netto-actief opnieuw wordt geïnvesteerd in een andere instelling van dezelfde aard.

Het begrip 'niet het stelselmatig streven naar winstbejag tot doel hebben' houdt in dat de instelling niet tot bedoeling heeft – rechtstreeks of onrechtstreeks – aan haar aandeelhouders, zaakvoerders, vennoten en leden, een onmiddellijke of uitgestelde materiële winst te verschaffen.

De eventuele winst mag in geen geval worden verdeeld maar dient daarentegen integraal te worden bestemd voor de handhaving of verbetering van de verstrekte handelingen.

De bedoelde instelling dient de vorm aan te nemen hetzij van een vereniging zonder winstoogmerk, hetzij van een vennootschap met sociaal oogmerk. De eventuele handelsactiviteit van een vennootschap met sociaal oogmerk mag evenwel in geen geval worden uitgeoefend met het doel zijn oprichters te verrijken.

- die in hoofdzaak vrijwillig worden beheerd en bestuurd door personen die, noch voor zich persoonlijk noch via tussenpersonen, enig direct of indirect belang hebben in het exploitatieresultaat.
- opgesomd is in rubriek XXIII*bis*, § 2, 4<sup>o</sup>, en zijn doel bestaat in het tewerkstellen alsook in het verzekeren van de werkgelegenheid van de laag- of middelmatig geschoolde werkloze werkzoekenden die uit de traditionele arbeidscircuits zijn uitgesloten of bijzonder moeilijk bemiddelbaar zijn.
- en die daartoe erkend zijn door de overheid die door die decreten, besluiten of ordonnantie (zie rubriek XXIII*bis*, § 2, 4<sup>o</sup>) bevoegd wordt verklaard.

### **C. Voorwaarden met betrekking tot de aard van de door de instellingen verrichte handelingen**

Enkel de goederen die de instelling met sociaal oogmerk gratis aan huis bij particulieren of ondernemingen hebben opgehaald of op een andere manier, kunnen in aanmerking komen voor de toepassing van het btw-tarief van 6%. Hieruit volgt dat de toepassing van dit tarief uitgesloten is voor elke levering van goederen die de instelling zou hebben verworven onder bezwarende titel, zelfs voor een spotprijs.

De instelling dient prijzen toe te passen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die nooit hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of nog, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen bestaan, prijzen die lager zijn dan die voor soortgelijke handelingen in rekening wordt gebracht door commerciële ondernemingen.

Tot slot, mag het voordeel van de toepassing van het verlaagde btw-tarief niet tot concurrentievervalsing leiden ten nadele van commerciële ondernemingen. Deze concurrentievervalsing dient geval per geval te worden beoordeeld, in functie van alle feitelijke en juridische gegevens.

De risico's op concurrentievervalsing ten nadele van btw-belastingplichtige commerciële ondernemingen dienen, of het nu gaat om leveringen van goederen of diensten, geval per geval beoordeeld te worden, rekening houdend met het geheel van de elementen eigen aan elk geval, waaronder het bedrag van de respectieve prijzen exclusief btw.

Derhalve zal, bijvoorbeeld, wat de leveringen van goederen betreft, bij de beoordeling van de mogelijke concurrentievervalsing rekening worden gehouden met de mogelijkheid die de commerciële onderneming, concurrent van de instelling met sociaal oogmerk, heeft om de bijzondere btw-regeling van de belastingheffing over de winstmarge toe te passen. Deze regeling heeft immers geen effect op de hier beoogde instellingen, aangezien de goederen die ze verkopen om niet verkregen zijn (zie schriftelijke parlementaire vraag nr. 440 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Muriel Gerkens van 27.10.2008).

### **D. Belangrijke opmerking met betrekking tot rubriek XXIIIbis, § 4, voornoemd – Versoepeling van bepaalde voorwaarden van rubriek XXIIIbis**

Zodra de bedoelde instellingen niet meer voldoen aan het geheel van de gestelde voorwaarden voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief, verliezen deze van rechtswege het voordeel van deze bijzondere regeling voor alle handelingen die zij verrichten en die behoren tot diezelfde rubriek (zie § 4 van rubriek XXIIIbis).

Dit is onder meer het geval zodra deze instellingen hun werkzaamheden niet langer beperken tot de in de desbetreffende rubriek XXIIIbis beoogde leveringen (bijvoorbeeld de verkoop van gratis verkregen kleding) maar ook leveringen die uitdrukkelijk uitgesloten zijn van § 1 van rubriek XXIIIbis (zoals bijvoorbeeld de levering van bromfietsen) en/of leveringen verrichten van goederen die wel bedoeld zijn maar die aanvankelijk werden aangekocht en dus niet voldoen aan de voorwaarde gesteld in § 3, 1<sup>o</sup> van rubriek XXIIIbis (zijnde niet gratis aan huis bij particulieren of ondernemingen opgehaald of op een andere manier).

Met ingang vanaf 01.01.2016 aanvaardt de administratie dat **in die gevallen** en voor zover de andere voorwaarden van rubriek XXIIIbis vervuld zijn, ze hierdoor niet langer de toepassing van het verlaagde btw-tarief verliezen voor alle gestelde handelingen die tot rubriek XXIIIbis behoren.

De leveringen die beoogd zijn in rubriek XXIIIbis, voor zover ook de andere voorwaarden gesteld in die rubriek zijn vervuld, kunnen dus voortaan verder het verlaagde btw-tarief van 6% blijven genieten. Enkel de in voormelde § 1 uitgesloten leveringen, alsook de leveringen van niet gratis verkregen goederen gaan vanaf dan hun eigen en afzonderlijk regime volgen (bijvoorbeeld 21% voor de verkoop van bromfietsen, 21% voor de verkoop van aangekochte kleding).

Er wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 125.040 van 17.11.2015.

## Afdeling 4 - Diensten onderworpen aan het btw-tarief van 6%

### 1. Landbouwdiensten

Krachtens **rubriek XXIV**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

*'Bebouwingswerkzaamheden, oogstwerkzaamheden en teeltwerkzaamheden, met uitzondering van:*

*a) diensten met betrekking tot dieren, andere dan die bedoeld in rubriek I;*

*b) aanleg en onderhoud van tuinen.*

*De goederen die ter gelegenheid van die werkzaamheden worden geleverd worden belast tegen het tarief dat erop van toepassing zou geweest zijn waren ze afzonderlijk geleverd.'*

Onder 'landbouwdiensten' moet worden verstaan de bebouwingswerkzaamheden, oogstwerkzaamheden en teeltwerkzaamheden die bijdragen tot de voortbrengst van landbouwproducten. Landbouwdiensten hebben bijgevolg een tweevoudig kenmerk. Zij moeten volgens hun aard behoren tot de normale bedrijvigheid van landbouwers (waaronder bosexploitanten) of telers en zij moeten anderzijds bijdragen tot de voortbrengst van landbouwproducten (of bosbouwproducten) of teeltproducten. Teneinde een bijdrage te leveren tot de voortbrengst van landbouw- of teeltproducten moeten deze landbouwdiensten plaatsvinden voor of tijdens de productie. Handelingen die plaatsvinden na de productie dragen niet bij tot de voortbrengst van landbouw- of teeltproducten.

Bovendien kunnen niet dat alle materiële handelingen die vereist zijn in het kader van de exploitatie van een landbouwbedrijf aangemerkt worden als bebouwingswerkzaamheden, oogstwerkzaamheden of teeltwerkzaamheden.

De hoedanigheid van de afnemer van de door rubriek XXIV bedoelde landbouwdiensten is van geen belang (zie beslissing nr. E.T. 76.161 van 09.09.1992). Een uitzondering hierop zijn evenwel de intellectuele diensten die in bepaalde gevallen als een landbouwdienst kunnen worden aangemerkt. In dat geval speelt de hoedanigheid van de afnemer wel een rol.

Daarnaast wordt inzonderheid ook verwezen naar volgende beslissingen en antwoorden op parlementaire vragen (niet-exhaustieve lijst) die betrekking hebben op de toepassing van rubriek XXIV, van tabel A:

- de **zoogkoeienpremie** is een toeslag welke op aanvraag wordt verleend aan een landbouwer die een zoogkoeienbestand aanhoudt dat wordt gebruikt voor het opfokken van kalveren voor de vleesproductie. Die landbouwer verwerft onder bepaalde voorwaarden rechten op die premie (premierechten) overeenkomstig het belang van zijn zoogkoeienbestand. De landbouwer kan zijn premierechten geheel of gedeeltelijk overdragen aan andere landbouwers. Rekening houdend met de aard van de premierechten, is de overdracht van die rechten, ongeacht de vorm en de duur ervan, geen financiële verrichting die vrijgesteld is overeenkomstig artikel 44, § 3, 5° tot 10° van het Btw-Wetboek, maar betreft het de overdracht van een onlichamelijk goed. Die dienst is onderworpen aan het normale btw-tarief, dat thans 21% bedraagt. Voor bijkomende informatie wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 122.945 van 29.03.2013.
- wat het btw-stelsel op de **overdrachten van leveringsrechten van bieten** betreft, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 112.314 van 20.03.2012. Het toepasselijke tarief op de overdracht van deze leveringsrechten is het normale btw-tarief van 21%, aangezien de leveringsrechten geen betrekking hebben op de teelt van landbouwproducten doch slechts op het in de handel brengen ervan.
- betreffende het btw-tarief van toepassing op het **weghalen en spreiden van de landbouwmest** en ten opzichte van de **mestverwerking** wordt verwezen naar de schriftelijke parlementaire vragen nr. 488 van de heer Volksvertegenwoordiger Hendrik Bogaert van 12.11.2008 en nr. 1.098 van mevrouw Volksvertegenwoordiger Nathalie Muylle van 19.01.2006.

Betreffende de vergoeding betaald door een varkensmestbedrijf aan landbouwers voor het **storten van bedrijfsmest op gronden** van deze laatste, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 89.594 van 06.05.1997.

- betreffende de **overdracht door een landbouwer van de nutriëntenhalte** die aan zijn landbouw- en/of veeteeltinrichting en/of deel ervan werd toegekend, wordt verwezen naar de uitgebreide beslissing nr. E.T. 109.249 van 08.04.2005. De overdracht van de nutriëntenhalte kan overeenkomstig voornoemde beslissing onderworpen zijn aan het btw-tarief van 6% op grond van rubriek XXIV, voornoemd.
- het **sorteren en/of verpakken van fruit** door fruitsorteerbedrijven is onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%. Die handelingen kunnen namelijk niet worden aangemerkt als een landbouwdienst in de zin van rubriek XXIV. Ze dragen immers niet bij tot de voortbrengst van landbouwproducten (geen bebouwings-, oogst- of teeltwerkzaamheid). Ze vinden daarentegen slechts plaats na de productie van landbouwproducten. De situatie kan evenwel anders zijn wanneer het fruit wordt gesorteerd en/of verpakt door de fruitveiling (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 143 van mevrouw Marleen Govaerts van 19.11.2003).
- de dienst die bestaat in het **opmeten van landbouwpercelen** is geen landbouwdienst in de zin van rubriek XXIV, voornoemd en is onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (zie beslissing nr. E.T. 99.942 van 24.08.2001).
- de werken die bestaan uit **de aanleg of de herstelling van boswegen** kunnen niet worden aangemerkt als landbouwdiensten in de zin van deze rubriek XXIV, omwille van het feit dat ze niet behoren tot de normale activiteit van landbouwers en bosexploitanten en ze in geen geval bijdragen tot de voortbrengst van landbouwproducten. Deze werken zijn onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%. Daarentegen zijn de werken zoals **voorbereidende grondwerken van een terrein met het oog op de beplanting of het in cultuur brengen** (verwijderen van boomstronken, omploegen, effenen, enzovoort), aanleg en onderhoud van afwateringskanalen met het oog op grondverbetering (irrigatie, drooglegging, enzovoort) of het maken van een brandgang (zonder specifieke voorzieningen voor gebruik als verkeersweg), gelet op het feit dat ze bijdragen tot de voortbrengst van landbouwproducten, wel landbouwdiensten bedoeld in rubriek XXIV (zie beslissing nr. E.T. 98.018 dd. 14.12.2000).
- bepaalde handelingen met betrekking tot het **aanplanten, snoeien of vellen van bomen** kunnen aangemerkt worden als landbouwdiensten die onderworpen zijn aan het btw-tarief van 6%. Voor meer uitleg wordt verwezen naar het uitgebreid antwoord op de schriftelijke parlementaire vraag nr. 510 van de heer Volksvertegenwoordiger Philippe Seghin van 17.11.2000. Wanneer voldaan is aan de voorwaarden om als landbouwdienst in de zin van rubriek XXIV te worden aangemerkt, is het van geen belang of de diensten worden verstrekt aan een landbouw- of bosbouwonderneming, dan wel aan een particulier.
- het **opladen van bieten vóór het vervoer** en het vervoer van het veld naar de suikerfabriek dragen niet bij tot de productie van landbouwproducten. De handelingen vinden immers plaats na de productie van landbouwproducten, namelijk in het kader van de afzet. Dergelijke handelingen volgen dus hun eigen regeling wat de btw-tarifering betreft, en zijn onderworpen aan het normale tarief van 21% (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.572 van de heer Senator Pierre Hazette van 21.01.1999).
- inzake de handelingen betreffende de **overdracht van melkquota** wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 87.178 van 09.01.1998.
- betreffende het **beheer en het houden van de boekhouding** van landbouwondernemingen wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 87.324 van 02.04.1996.

Samengevat bepaalt deze beslissing dat de intellectuele diensten bestaande uit het beheer en de boekhouding van een landbouwonderneming in de regel onderworpen zijn aan het normale btw-tarief van 21%.



Indien evenwel met het begrip beheer van landbouwbedrijven een **totaal pakket** van diensten wordt beoogd die meestal ter uitvoering van een **complexe overeenkomst en tegen een globale prijs** worden verstrekt en **waarvan bepaalde prestaties**, indien ze bij afzonderlijke overeenkomst en tegen een afzonderlijke prijs aan een landbouwonderneming zouden worden verstrekt en gefactureerd, **ontegensprekelijk als landbouwdiensten aan 6% zouden worden getarifeerd** (bijvoorbeeld advies inzake inseminatie, advies in het kader van de dieren- of plantenziekte bestrijding, advies inzake de voedingstoestand van de gewassen en de vereiste besmetting op basis van blad-, vruchten- of bodemanalyses, de vruchtbaarheid, de melkproductie en de vleesproductie aan de hand van exterieurcontroles van het vee op het bedrijf en gepaard gaande met de identificatie en registratie van de veestapel, enzovoort), kan dergelijke overeenkomst aangemerkt worden als een landbouwdienst in de zin van rubriek XXIV, en eenvormig belast worden aan 6% zelfs indien dergelijke dienstverstrekking aanleiding zou geven tot boekhoudkundige verrichtingen of ander administratief werk.

Volledigheidshalve wordt ook verwezen naar de mondelinge parlementaire vraag nr. 96/M01 van de heer Volksvertegenwoordiger Josy Arens van 02.04.1996 met betrekking tot **landbouwbeheercentra**.

- bepaalde diensten verstrekt door **dierenartsen** kunnen aangemerkt worden als landbouwdiensten zoals rubriek XXIV en bijgevolg het verlaagde btw-tarief van 6% genieten.

Diensten verricht door dierenartsen kunnen, voor zover deze uiteraard **bijdragen tot het kweken van dieren bedoeld in rubriek I** van tabel A, worden aangemerkt als landbouwdiensten onderworpen aan het btw-tarief van 6% zonder onderscheid naargelang de afnemer van de diensten een landbouwer of een particulier is (zie beslissing nr. E.T. 76.161 van 09.09.1992).

Opdat dit tarief van toepassing zou kunnen zijn, moeten de diensten betrekking hebben op de volgende dieren bedoeld in rubriek I van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd: runderen, varkens, geiten, ezels, muil dieren en muilezels; paarden van de rassen die gewoonlijk als trekpaard, zwaar of halfzwaar, worden gebruikt; paarden verkocht of ingevoerd om te worden geslacht; pluimvee, tamme duiven en tamme konijnen.

Diensten van dierenartsen met betrekking tot overleden dieren kunnen niet worden aangemerkt als landbouwdiensten.

De door dierenartsen aan het FAVV gefactureerde dienst die bestaat in de keuring en controle van verse vis in vismijnen is geen landbouwdienst bedoeld in rubriek XXIV en is bijgevolg onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%.

**Controles en keuringen** zijn strikt genomen geen landbouwdiensten in de zin van rubriek XXIV. Er werd echter beslist dat **vleeskeuringen in slachthuizen, evenals keuringen van dieren in slachthuizen onmiddellijk voor het slachten**, kunnen beschouwd worden als diensten die rechtstreeks bijdragen tot de voortbrengst van landbouwproducten en derhalve onderworpen kunnen zijn aan het btw-tarief van 6% krachtens rubriek XXIV (zie beslissing nr. E.T. 71.919 van 30.09.1994).

- De werkzaamheden die bestaan in **het reinigen van de muren van een stal** door middel van een bijtend product, alsmede het witten van die muren met het oog op de ontsmetting van die stal, zijn in de regel onderworpen aan het btw-tarief van 6% overeenkomstig rubriek XXIV wanneer de stal in kwestie deel uitmaakt van een landbouwonderneming (zie beslissing nr. E.T. 46.565 van 10.01.1984). Er wordt evenwel opgemerkt dat de goederen geleverd ter gelegenheid van deze werken, moeten worden belast tegen hun eigen btw-tarief krachtens de bepaling van het tweede lid van voormelde rubriek XXIV (zie beslissing nr. E.T. 46.565 van 05.08.1988).
- betreffende het tweede lid van rubriek XXIV: voor het uitstrooien van grondverbeteringsmiddelen bijvoorbeeld, moet de levering van de grondverbeteringsstoffen in de regel tegen het tarief van 21% worden belast. Het tweede lid van rubriek XXIV is echter niet van toepassing op de hulpstoffen die ter gelegenheid van een dienstverrichting worden geleverd. Sisaltouw of ander touw gebruikt om de schoven te binden bij de oogst moet dus niet apart worden belast indien het wordt geleverd in het kader van een oogstwerk.

- het **ophalen en vernietigen van kadavers** van landbouwdieren is geen landbouwdienst in de zin van deze rubriek XXIV. Deze dienst is onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%.

## 2. Vervoer

Krachtens **rubriek XXV**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

*'Personenvervoer, alsmede vervoer van niet geregistreerde bagage en van dieren welke de reizigers vergezellen.'*

Personenvervoer impliceert dat personen met een voertuig van de ene naar een andere plaats worden vervoerd **door een bestuurder**. Indien een voertuig ter beschikking wordt gesteld zonder bestuurder, betreft dit een verhuur van een vervoermiddel welke onderworpen is aan het normale btw-tarief van 21%.

Voorbeelden van personenvervoer die beoogd worden door rubriek XXV, voornoemd:

- de rondrit op de rug van een dier onder begeleiding van de eigenaar van het dier of van een derde in opdracht van de eigenaar (zie beslissing nr. E.T. 100.817 van 30.07.2001)
- een boottocht met kapitein op een rivier
- een ballonvaart met bestuurder (de loutere terbeschikkingstelling van een luchtballon zonder bestuurder is daarentegen onderworpen aan het btw-tarief van 21%)
- taxidiensten
- het openbaar vervoer (trein, metro, tram, enzovoort)

De Minister van Financiën aanvaardt, bij wijze van proef, dat de dienst die bestaat in de verhuur van fietsen middels een **openbaar fietsensysteem**, dat een aanvulling vormt op het openbaar vervoer, onderworpen is aan het verlaagde btw-tarief van 6% (zie beslissing nr. E.T. 131.027 van 16.12.2016 en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 2.602 van de heer Volksvertegenwoordiger Jef Van den Bergh van 29.03.2019)

## 3. Onderhoud en herstelling

Krachtens **rubriek XXVI**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

*'Onderhouds- en herstellingswerken aan de goederen bedoeld in de rubrieken XXII en XXIII, cijfers 2 tot en met 8 en cijfer 11.'*

*Het tarief van 6% is eveneens van toepassing op de benodigdheden, de onderdelen en het toebehoren gebruikt bij de uitvoering van die werken.'*

*Voor onderhouds- en herstellingswerken aan automobielen verricht voor rekening van in rubriek XXII, eerste afdeling, aangewezen personen, ten behoeve van de aldaar bedoelde automobielen, is het voordeel van het verlaagd tarief afhankelijk van de uitreiking van een factuur aan de klant en van de voorlegging door deze laatste aan de dienstverrichter van een attest, opgesteld in de vorm bepaald door of vanwege de Minister van Financiën, dat het voertuig identificeert waarvoor de gunstregeling wordt ingeroepen. Daarenboven dienen de factuur en het dubbel ervan de datum en het referentienummer van het bovengenoemde attest en het controlekantoor dat dit attest heeft uitgereikt te vermelden.'*

Deze rubriek XXVI beoogt uitsluitend de onderhouds- en herstellingswerken verricht aan:

- automobielen voor personenvervoer voor invaliden beoogd door rubriek XXII, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 (zie Afdeling 3, titel 22). Het voordeel van het verlaagde tarief is afhankelijk van de uitreiking van een factuur aan de klant en van de voorlegging door deze laatste aan de dienstverrichter van het attest nr. 717B (uitgereikt door de administratie samen met het document nr. 716), dat het voertuig identificeert waarvoor de gunstregeling wordt ingeroepen.

Daarenboven dienen de factuur en het dubbel ervan de datum en het referentienummer van het attest nr. 717B en het team beheer van het kantoor van de administratie dat dit attest heeft uitgereikt te vermelden.

- orthopedische toestellen (medisch-chirurgische gordels daaronder begrepen); breukspalken en andere artikelen en apparaten voor de behandeling van breuken in het beendergestel; kunstgebitten, kunststanden, kunstogen, kunstledematen en dergelijke artikelen; hoorapparaten voor hardhorigen en andere voor het verhelpen of verlichten van gebreken of van kwalen dienende apparatuur, die door de patiënt in de hand worden gehouden of op andere wijze worden gedragen, dan wel worden geïmplant; individueel materiaal speciaal ontworpen om te worden gedragen door stomapatiënten en door personen die lijden aan incontinentie, met uitzondering van luiers voor kinderen jonger dan zes jaar; het individueel toebehoren dat deel uitmaakt van een kunstnier inclusief de gebruikte trouses (rubriek XXIII, cijfer 2, van tabel A – zie Afdeling 3, titel 23, rubriek B).
- looprekken, rolstoelen en dergelijke wagentjes voor invaliden en zieken, ook indien met motor of ander voortbewegingsmechanisme; onderdelen en toebehoren voor deze wagens (rubriek XXIII, cijfer 3, van tabel A – zie Afdeling 3, titel 23, rubriek C).
- aërosolapparatuur en toebehoren; individueel materiaal voor de toediening van mucomyst (rubriek XXIII, cijfer 4, van tabel A – zie Afdeling 3, titel 23, rubriek D).
- anti-decubitusmateriaal opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit van 14.09.1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering (rubriek XXIII, cijfer 5, van tabel A – zie Afdeling 3, titel 23, rubriek E).
- hulpmiddelen speciaal ontworpen voor slechtzienden en blinden, met uitzondering van monturen, brilglazen en contactlenzen (rubriek XXIII, cijfer 6, van tabel A – zie Afdeling 3, titel 23, rubriek F).
- infuuspompen voor pijnbestrijding (rubriek XXIII, cijfer 7, van tabel A – zie Afdeling 3, titel 23, rubriek G).
- glucosemeters en toebehoren (rubriek XXIII, cijfer 8, van tabel A – zie Afdeling 3, titel 23, rubriek H).
- externe defibrillatoren (rubriek XXIII, cijfer 11, van tabel A – zie Afdeling 3, titel 23, rubriek K).

Met betrekking tot deze rubriek XXVI, van tabel A, kan eveneens naar volgende beslissingen worden verwezen.

- Het slepen van een voertuig dat hersteld zal worden door degene die het slepen verricht, moet worden beschouwd als deel uitmakend van een enig contract van herstelling waarvan de gehele prijs belast wordt tegen het tarief van 6% indien het gaat om een **automobil voor personenvervoer voor invaliden** beoogd door rubriek XXII, van tabel A (zie beslissing nr. E.T. 8.934 van 08.11.1971).
- Voor zover voldaan is aan alle voorwaarden en formaliteiten van de gunstregeling voor automobielen voor personenvervoer voor invaliden (zie rubriek XXII, van tabel A), kan op het **wassen** van deze auto het btw-tarief van 6% worden toegepast (zie beslissing nr. E.T. 100.608 van 01.07.2001).
- De levering van een **blindengeleidehond** is krachtens rubriek XXIII, cijfers 6 en 9, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, onderworpen aan het btw-tarief van 6%. Bijgevolg zijn de diensten verstrekt door **dierenartsen** met betrekking tot specifiek afgerichte blindengeleidehonden krachtens rubriek XXVI onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. Het normale tarief van 21% blijft daarentegen van toepassing voor de levering van honden die op het moment van die levering niet specifiek afgericht zijn om als blindengeleidehond te dienen, ofschoon het gaat over een ras dat ervoor geschikt zou zijn (in de regel labradors, golden retriever en Duitse schepers). Dergelijke africhting achteraf van die honden geniet echter op basis van rubriek XXVI, van tabel A, het verlaagde btw-tarief van 6% (zie beslissing nr. E.T.101.232 van 03.09.2009).

- Wat het onderhouds- en herstellingswerk met betrekking tot externe defibrillatoren betreft, wordt verwezen naar de circulaire 2018/C/19 van 12.02.2018 betreffende het verlaagde btw-tarief op hygiënische beschermingsproducten en op externe defibrillatoren, randnummer III (E.T. 132.671).

Voor het **onderhouds- en herstellingswerk** verricht aan de goederen bedoeld in de rubrieken XXII en XXIII, cijfers 2 tot en met 8 en cijfer 11 van tabel A stelt zich geen problemen, aangezien het tarief van 6%, dat van toepassing is op het onderhouds- en herstellingswerk van deze goederen eveneens geldt voor de benodigdheden en onderdelen gebruikt bij de uitvoering van het werk.

De moeilijkheid die het gevolg is van het bestaan van onderscheiden tarieven rijst daarentegen in het geval dat onderhouds- en herstellingswerk wordt verricht aan een roerend goed dat niet bedoeld is in voornoemde rubrieken XXII en XXIII, cijfers 2 tot en met 8 en cijfer 11. In dat geval dient men, bij de bepaling van het toe te passen btw-tarief op onderdelen, met de volgende regels rekening te houden:

- als de waarde van de gebruikte benodigdheden en onderdelen kleiner is dan de helft van de totale prijs die gevraagd wordt aan de klant, is de handeling in zijn geheel een dienst onderworpen aan zijn eigen btw-tarief.
- met uitzondering van de onder rubriek XXXIX bedoelde kleine hersteldiensten welke onderworpen zijn aan het tarief van 6%, is in principe het normale btw-tarief van 21% van toepassing.
- in de andere gevallen is de handeling in zijn geheel een levering van goederen die belast moet worden tegen het op de goederen toepasselijke btw-tarief (in principe het normale tarief, dat 21% bedraagt).

Voorgaande bepalingen inzake het toe te passen btw-tarief op onderdelen zijn niet van toepassing bij werk in onroerende staat dat voor het geheel onderworpen is aan het tarief van 21% (of eventueel 6% krachtens de rubrieken XXXI, XXXII en XXXIII, XXXVI, XXXVIII en XL van tabel A, of 12% krachtens rubrieken X en XI van tabel B).

#### 4. Opgeheven rubriek

**Rubriek XXVII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 25.03.1977.

#### 5. Inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak

Krachtens **rubriek XXVIII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

*'De toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken, met uitzondering van:*

*a) de toekenning van het recht gebruik te maken van automatische ontspanningstoestellen;*

*b) de terbeschikkingstelling van roerende goederen.'*

Opdat rubriek XXVIII, van tabel A, van toepassing kan zijn, moet er vooreerst sprake zijn van een 'inrichting'. Dit is een ruimte of een plaats waartoe gebruikers toegang hebben. Deze ruimte of plaats hoeft niet permanent te zijn maar kan ook tijdelijk zijn (bijvoorbeeld: kermisattractie). Deze inrichting moet bovendien bestemd zijn voor cultuur, sport of vermaak.

Wanneer de dienst wordt verstrekt op een niet afgebakend gedeelte van de openbare weg of van het openbaar domein is in principe rubriek XXVIII niet van toepassing. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de terbeschikkingstelling van kayaks voor de afvaart van de Lesse. In dat geval verleent de uitbater van de kayaks geen recht op toegang tot een inrichting. Het gaat hier om de verhuur van roerende goederen die onderworpen is aan het normale btw-tarief van 21%.

Rubriek XXVIII, van tabel A, beoogt slechts handelingen waarbij de exploitant van de inrichting zich beperkt, tegen betaling van toegangsgeld, tot het verlenen van toegang tot de inrichting en tot het verlenen van het recht gebruik te maken van de inrichting, hetzij als toeschouwer, hetzij als sportbeoefenaar.

Het gebruik als sportbeoefenaar veronderstelt een gebruik van de infrastructuur door eigen inspanningen, lichaams oefeningen en -bewegingen waarbij de exploitant van de inrichting op geen enkele wijze tussenkomt in verband met de verschillende activiteiten die er kunnen worden beoefend. In bepaalde gevallen gaan de diensten verstrekt door een sportcentra (bijvoorbeeld een fitnesscentrum) verder dan het louter verlenen van een recht tot toegang tot de sportinrichting. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er sportlessen, onderricht van de uit te voeren lichaamsbewegingen of begeleiding, individueel of in groep, worden gegeven (zie bijvoorbeeld de mondelinge parlementaire vraag nr. 11.599 van de heer Volksvertegenwoordiger Jef Van den Bergh van 25.03.2009). Wat de toepassing van het correcte btw-tarief in dergelijke gevallen betreft, wordt in dat verband verwezen naar de beslissing nr. E.T. 45.941 van 24.07.1984. Het sporadisch geven van inlichtingen inzake het gebruik van sporttoestellen, zonder prijssupplement, gaat het louter toekennen van het recht op toegang en gebruik van de zaal of inrichting in principe niet te buiten.

**Opmerking:** in bepaalde gevallen kan het verlenen van toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak in aanmerking komen voor een btw-vrijstelling van artikel 44 van het Btw-Wetboek (inzonderheid de artikelen 44, § 2, 3°, 7° en 9°, van het Btw-Wetboek). Voor bijkomende uitleg wordt verwezen naar 'Boekwerk 2: Bepaling van de belastbare basis en het toepasselijke tarief – Hoofdstuk 9: Vrijstellingen beoogd door artikel 44 van het Btw-Wetboek'.

De regeling die op het stuk van de btw van toepassing is op **automatische ontspanningstoestellen** wordt toegelicht in de aanschrijving nr. 6/1994 van 09.03.1994. De ontvangsten aangetroffen in de automatische ontspanningstoestellen, bedoeld onder randnummer 25, van deze aanschrijving, zijn belastbaar tegen het btw-tarief van 21%.

De loutere **verhuur van roerende goederen** is, zonder onderscheid, onderworpen aan het tarief van 21%. Dit geldt onder meer voor de verhuur van fietsen, rolschaatsen, skateboards, bootjes, waterfietsen, enz.

Wat de **terbeschikkingstelling van roerende goederen in een inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak** betreft, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 113.196 van 10.04.2014. Deze beslissing vermeldt, onder andere, dat:

- wanneer de terbeschikkingstelling van roerende goederen van de exploitant van een inrichting facultatief is, en de bezoeker of gebruiker bijvoorbeeld de mogelijkheid heeft om zijn eigen materiaal mee te brengen, is de meerprijs die wordt gevraagd ingeval van terbeschikkingstelling van de roerende goederen te belasten met toepassing van het normale btw-tarief overeenkomstig de uitsluiting van rubriek XXVIII.
- wanneer de exploitant van een inrichting een globale prijs vraagt voor het gebruik van de inrichting en voor de terbeschikkingstelling van roerende goederen en hij een prijsvermindering toestaat aan de gebruiker die zijn eigen materiaal gebruikt, moet die globale prijs gesplitst worden derwijze dat het gedeelte van de prijs dat betrekking heeft op de terbeschikkingstelling van de roerende goederen belast wordt met toepassing van het normale btw-tarief.
- wanneer de toekenning van het recht op toegang tot een inrichting of van het recht gebruik te maken van de inrichting automatisch en zonder meerprijs gepaard gaat met de terbeschikkingstelling van roerende goederen die, in hun geheel genomen, integrerend deel uitmaken van die inrichting derwijze dat de toegang tot de inrichting of het gebruik ervan niet mogelijk zouden zijn zonder die goederen, is de door de exploitant van de inrichting gevraagde prijs volledig onderworpen aan het tarief van 6% overeenkomstig rubriek XXVIII. Dat is bijvoorbeeld het geval voor de golfclub en -bal ter beschikking gesteld door de exploitant van een minigolf, de fitnessstoestellen van een sportzaal (halters voor *powertraining*, verschillende turntoestellen zoals plint, rekken vastgehecht aan de muur, bok, enzovoort. Zie ook beslissing nr. E.T. 45.941 van 24.07.1984 met betrekking tot fitnesscentra).

Voorbeelden:

- De toekenning van het recht op toegang tot, alsmede de toekenning van het recht gebruik te maken van een **sauna-inrichting** kan het verlaagde tarief van 6% genieten. Bepaalde handelingen van een sauna-inrichting worden evenwel niet beoogd door deze rubriek XXVIII. Er wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 126.122 van 26.08.2014, die *mutatis mutandis* van toepassing is op de exploitatie van een zoutgrot.
- Overeenkomstig de schriftelijke parlementaire vraag nr. 536 van de heer Volksvertegenwoordiger Ortwin Depoortere van 16.11.2004 moet bij het verkopen van een **combinatie-ticket**, tegen een enige prijs, die enerzijds **toegang verleent tot een inrichting voor vermaak** en anderzijds recht geeft op een **parkeerplaats**, in dat geval waarbij diensten, die het voorwerp uitmaken van een gezamenlijk aanbod tegen een enige prijs, aan verschillende tarieven zijn onderworpen, die enige **prijs voor de heffing van de btw te worden uitgesplitst**. Gebeurt die uitsplitsing niet, dan is de heffing slechts regelmatig indien het geheel wordt belast tegen het tarief dat geldt voor het deel van het geheel dat aan het hoogste tarief is onderworpen, in casu 21%.

Gelet op de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie in het Arrest *Stadion Amsterdam*, zaak C-463/16 van 18.01.2018, moet hetgeen voorafgaat evenwel worden genuanceerd. Wanneer de toegang tot een inrichting voor vermaak en de parkeerplaats **tegen een enige prijs** worden aangeboden, kan het btw-tarief van 6% voor het geheel worden toegepast indien cumulatief voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- in hoofde van de klant is de parkeerplaats slechts bijkomstig bij het recht op toegang tot de inrichting voor vermaak. De parkeerplaats is dus voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om het recht op toegang tot de inrichting aantrekkelijker te maken.
- de parkeerplaats is voor alle klanten van de inrichting in de prijs inbegrepen ongeacht of de klanten al dan geen gebruik maken van de parkeerplaats

Indien de klanten een afzonderlijke prijs kunnen betalen voor de parkeerplaats, dan gaat het om een aparte dienst die onderworpen is aan het btw-tarief van 21%. Hetzelfde geldt indien de klanten een verminderde prijs kunnen betalen indien ze geen gebruik maken van de parkeerplaats. Indien de enige prijs niet wordt gesplitst, is het geheel onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

- De terbeschikkingstelling van een ligplaats voor een boot in een jachthaven kan niet worden beschouwd als de toekenning van het recht op toegang tot een sportinrichting in de zin van rubriek XXVIII (zie beslissing nr. E.T. 102.020 van 07.02.2002).
- Wat de terbeschikkingstelling van **karts** door de exploitant van een circuit betreft, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 100.917 van 03.09.2001.
- Inrichtingen die diensten inzake **bodystyling** aanbieden hebben meestal een vermageringskuur of een figuurcorrectie tot doel. Bodystyling beperkt zich in principe niet tot de toekenning van het recht op toegang tot inrichting voor sport. In het kader van een bodystylingprogramma wordt meestal een pakket van verschillende prestaties verstrekt: benevens de terbeschikkingstelling van bijvoorbeeld verwarmde tunnels voor het uitvoeren van lichaamsoefeningen onder toezicht, omvat bodystyling in principe ook ozontherapie, persoonlijke begeleiding, figuuranalyse en voedingsadvies. Dat pakket van prestaties vormt één dienstprestatie die onderworpen is aan het normale btw-tarief van 21%. Dergelijke samengestelde dienst kan immers niet worden aangemerkt als louter de toekenning van het recht op toegang tot een inrichting voor sport, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken. Rubriek XXVIII, van tabel A, beoogt slechts handelingen waarbij de exploitant van de sportinrichting zich beperkt, tegen betaling van toegangsgeld, tot het verlenen van toegang tot de inrichting en tot het verlenen van het recht gebruik te maken van die inrichting.
- **Geleide bezoeken** van musea, monumenten, parken, bedrijven, enzovoort, worden niet beoogd door rubriek XXVIII, van tabel A, aangezien deze diensten verder gaan dan het louter verlenen van toegang tot een inrichting voor cultuur of vermaak (zie ook de mondelinge parlementaire vraag nr. 23.323 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Sabien Lahaye-Battheu van 06.02.2018 met betrekking tot een brouwerijbezoek).

- **Paardrijlessen** verstrekt in een manege worden niet beoogd in voornoemde rubriek XXVIII, van tabel A, en zijn onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%, tenzij de vrijstelling van artikel 44, § 2, 3° of 4° (in het geval van beroepsopleiding) van het Btw-Wetboek kan worden ingeroepen.
- Wanneer een **abonnement voor een fitnesscentrum** (indien niet beoogd door de vrijstelling van artikel 44, § 2, 3°, van het Btw-Wetboek) naast de toekenning van het louter **recht op toegang tot de sportinrichting** en het recht gebruik te maken van de toestellen zoals bedoeld in rubriek XXVIII, ook het recht omvat tot het bijwonen van **groepslessen** type zumba, indoorcycling, yoga enzovoort, dient de abonnementsprijs te worden uitgesplitst. Voornoemde groepslessen worden immers niet beoogd door rubriek XXVIII. Gebeurt die uitsplitsing niet, dan is de heffing slechts regelmatig indien het geheel wordt belast tegen het tarief dat geldt voor het deel van het geheel dat aan het hoogste tarief is onderworpen, in casu 21%. De wijze waarop de uitsplitsing moet gebeuren is een feitenkwestie.
- De Minister van Financiën aanvaardt, bij wijze van proef, dat de dienst die bestaat in de **verhuur van fietsen** middels een **openbaar fietsensysteem**, dat een aanvulling vormt op het openbaar vervoer, onderworpen is aan het verlaagde btw-tarief van 6% (zie beslissing nr. E.T. 131.027 van 16.12.2016).
- Het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXVIII, tabel A, is niet van toepassing op de vergoeding betaald door een consument om individueel een of meer films of filmfragmenten te bekijken in een afgesloten cabines (zie Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Erotic Center bvba*, zaak C-3/09, van 18.03.2010).
- De vergoeding voor de deelname aan een **ontsnappingsspel** is voor het geheel onderworpen aan het btw-tarief van 6% (zie circulaire 2018/C/119 van 26.10.2018 betreffende het btw-tarief dat van toepassing is voor deelname aan een ontsnappingsspel (E.T. 132.379/2) en die de circulaire 2017/C/80 van 07.12.2017 betreffende het Btw-tarief dat van toepassing is voor deelname aan een ontsnappingsspel (E.T. 132.379) intrekt en vervangt).

## 6. Auteursrechten, uitvoeren van concerten en voorstellingen

Krachtens **rubriek XXIX**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

*1° De overdracht van auteursrechten en het verlenen van rechten op auteursrechten met uitzondering van deze die betrekking hebben op computerprogramma's.*

*2° De diensten die bestaan in het uitvoeren van toneelwerken, balletten, muziekstukken, circus-, variété- of cabaretvoorstellingen en soortgelijke activiteiten en die behoren tot de normale werkzaamheid van acteurs, orkestleiders, muzikanten en andere artiesten, ook indien deze diensten verstrekt worden door een rechtspersoon of een feitelijke vereniging of groepering.*

*Van deze rubriek worden uitgesloten de diensten die betrekking hebben op reclame.'*

### A. Auteursrechten

Opdat het verlaagde btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXIX, cijfer 1, van tabel A, van toepassing kan zijn, moet het werk allereerst auteursrechtelijk beschermd zijn. Hiervóór wordt verwezen naar de wet van 30.06.1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten.

Voorafgaandelijke opmerking: in bepaalde gevallen kan de vrijstelling van artikel 44, § 3, 3°, van het Btw-Wetboek van toepassing zijn. Voor meer uitleg wordt verwezen naar 'Boekwerk II: Bepaling van de belastbare basis en het toepasselijke tarief – Hoofdstuk 9: Vrijstellingen beoogd door artikel 44 van het Btw-Wetboek'.

Opdat er sprake kan zijn van een overdracht van auteursrechten of het verlenen van rechten op auteursrechten, moeten de contracterende partijen het bestaan van auteursrechten uitdrukkelijk erkennen en moet aan de koper het recht worden overdragen of worden verleend om het werk te vermenigvuldigen, te publiceren of te exploiteren, dit onder bezwarende titel en op uitdrukkelijke wijze (hetgeen een passende vermelding in de overeenkomst of op de factuur veronderstelt).

Enkel de overeenkomsten die beantwoorden aan de vereisten opgelegd door de auteurswet kunnen in aanmerking komen voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6% op grond van rubriek XXIX, cijfer 1.

De overdracht van auteursrechten en het verlenen van rechten op auteursrechten die betrekking hebben op computerprogramma's evenals de diensten die betrekking hebben op reclame zijn expliciet uitgesloten van het verlaagde btw-tarief van 6% van rubriek XXIX.

Voorbeelden:

- De wet van 30.06.1994 betreffende de auteursrechten en de naburige rechten, kent een vergoeding toe aan de auteurs en de uitgevers van werken die op grafische of soortgelijke wijze zijn vastgelegd, wanneer deze voor privégebruik of didactisch gebruik worden gereproduceerd. De beheersvennootschap Reprobel is belast met de inning van deze vergoedingen. Deze problematiek wordt besproken in de beslissing nr. E.T. 91.692 van 22.04.1999.
- De sommen die door hier te lande gevestigde organisatoren van schouwspelen, concerten of vermakelijkheden, exploitanten van drankgelegenheden, dancings of *juke-boxes*, radio- en televisie-instituten, rechtstreeks of door bemiddeling van een auteursvereniging betaald worden aan auteurs of componisten voor de vertoning of de uitvoering in het openbaar of voor de uitzending van een letterkundig, dramatisch, dramatico-muzikaal of muzikaal werk worden beoogd door rubriek XXIX, voornoemd en kunnen bijgevolg het btw-tarief van 6% genieten (zie aanschrijving nr. 142/1971 van 24.09.1971).
- De kabelmaatschappijen zijn specifieke auteursrechten verschuldigd aan auteursverenigingen omwille van de programma's waarvan zij de ontvangst aan het publiek verschaffen. In de relatie tussen de kabelmaatschappijen en de auteursverenigingen gaat het om de overdracht van of het verlenen van rechten op auteursrechten betreffende de door de wetgeving op de auteursrechten beschermde werken. Deze handeling is onderworpen aan het verlaagde tarief ingevolge rubriek XXIX, cijfer 1. In de relatie tussen de kabelmaatschappijen en hun abonnees gaat het echter niet om de overdracht van of het verlenen van rechten op auteursrechten betreffende de door de wetgeving op de auteursrechten beschermde werken. De abonnees zijn immers geen auteursrechten verschuldigd.
- Het leveren van losse foto's door een fotograaf aan een particuliere klant (bijvoorbeeld fotoreportage van een communiefeest, trouweest, huisdieren, enzovoort) is in principe onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%. Particulieren hebben in de regel niet de bedoeling rechten op auteursrechten te verkrijgen zodat de handeling van de fotograaf niet gaat om het verlenen van auteursrechten, maar om de levering van een lichamenlijk roerend goed bedoeld in artikel 10 van het Btw-Wetboek. Dit doet echter geen afbreuk aan het feit dat een fotograaf auteursrechten kan bezitten op zijn werk.
- De prestaties van lay-out, die bestaan in het tot stand brengen van originele tekeningen, bladschikkingen, versieringen en dergelijke meer voor boek- en drukwerken, zijn prestaties die door de wet op de auteursrechten worden beschermd. Wanneer de graficus de auteursrechten op dergelijke lay-out overdraagt of rechten op de auteursrechten verleent (dit moet onder andere uit de factuur blijken), is deze handeling onderworpen aan het btw-tarief van 6% op grond van rubriek XXIX, van tabel A. Diensten die betrekking hebben op reclame zijn evenwel expliciet uitgesloten.

## **B. Uitvoeren van concerten en voorstellingen**

Krachtens rubriek XXIX, cijfer 2 zijn de diensten die bestaan in het uitvoeren van toneelwerken, balletten, muziekstukken, circus-, variété-, of cabaretvoorstellingen en soortgelijke activiteiten en die behoren tot de normale werkzaamheid van acteurs, orkestleiders, muzikanten en andere artiesten, onderworpen aan het btw-tarief van 6%, ook indien deze diensten verstrekt worden door een rechtspersoon of een feitelijke vereniging of groepering.

Indien een uitvoerend artiest optreedt in de vorm van een rechtspersoon en zijn dienst (bijvoorbeeld optreden als zanger) verstrekt aan een andere organisator van schouwspelen of concerten (bijvoorbeeld een cultureel centrum), is die aan de organisator (bijvoorbeeld het cultureel centrum) verstrekte prestatie onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6% bij toepassing van rubriek XXIX, van tabel A.



Ingeval een uitvoerend artiest/rechtspersoon hiervoor ook een beroep zou doen op een andere uitvoerende artiest/natuurlijke persoon (bijvoorbeeld een muzikant-natuurlijke persoon) en laatstgenoemde zijn prestatie verstrekt aan de uitvoerend artiest/rechtspersoon, dient die prestatie gefactureerd te worden aan de rechtspersoon met toepassing van het btw-tarief van 6%. De rechtspersoon zal dan de prestatie van die uitvoerende artiest/natuurlijke persoon samen met haar eigen prestatie als uitvoerend artiest doorfactureren met toepassing van het btw-tarief van 6% aan de organisator (*in casu* het cultureel centrum). De vrijstelling van artikel 44, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek zou slechts van toepassing kunnen zijn op de prestatie van de natuurlijke persoon/uitvoerend artiest (de muzikant) indien deze uitvoerende artiest/natuurlijke persoon (de muzikant) zijn prestatie verstrekt en factureert rechtstreeks aan de organisator (*in casu* het cultureel centrum) (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 828 van de heer Volksvertegenwoordiger Francis Van den Eynde van 07.11.2001).

Opmerking: wat het uitvoeren van voorstellingen en concerten betreft, dient volledigheidshalve ook te worden verwezen naar de btw-vrijstellingen van artikel 44, § 2, 8° en 9°, van het Btw-Wetboek (zie 'Boekwerk II: Bepaling van de belastbare basis en het toepasselijke tarief – Hoofdstuk 9: Vrijstellingen beoogd door artikel 44 van het Btw-Wetboek').

### **C. Uitsluiting voor diensten inzake reclame**

Er is sprake van diensten inzake reclame wanneer ze bijdragen tot de verspreiding van een boodschap die tot doel heeft de bevordering van de afzet van goederen of diensten (met inbegrip van onroerende goederen, rechten en verplichtingen) in de uitoefening van een commerciële, financiële, industriële of ambachtelijke activiteit.

Er wordt opgemerkt dat het begrip reclame hier in dezelfde zin moet worden begrepen als voor de toepassing van rubriek XIX, van tabel A. Wordt derhalve bijvoorbeeld niet als reclame beschouwd voor de toepassing van het laatste lid van rubriek XXIX van tabel A: campagne voor instellingen of organisaties die geen winst beogen en die doeleinden van politieke, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard nastreven, alsook voor de sociale werknemers- en werkgeversorganisaties (zie Btw-revues nr. 137, pagina's 733 en volgende en nr. 105, pagina's 855 en volgende).

Volgende diensten die betrekking hebben op reclame zijn uitgezonderd van rubriek XXIX, van tabel A, en zijn bijgevolg onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%:

- het verlenen van rechten op auteursrechten met betrekking tot reclameteksten en reclametekeningen
- de overdracht door een publiciteitsagentschap aan een firma van auteursrechten met betrekking tot een reclamefilm die werd verwezenlijkt door het reclamebureau in opdracht van de firma
- de overdracht aan een reclamebureau van auteursrechten met betrekking tot het scenario, de dialogen en het ontwerp van de decors voor een reclamefilm
- de medewerking van een acteur, zanger, muzikant, orkestleider, en dergelijke uitvoerende artiest aan een reclamefilm of -lied (zie evenwel de mogelijke toepassing van de vrijstelling van artikel 44, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek)

## **7. Hotels, camping**

Krachtens **rubriek XXX**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

*1° Het verschaffen van gemeubeld logies met of zonder ontbijt.*

*2° De terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen.'*

## A. Hotels

Er is sprake van het verschaffen van **gemeubeld logies** wanneer een inrichting op zodanige wijze wordt georganiseerd dat het onthaal en de ontvangst van klanten wordt verzekerd gedurende minstens een groot gedeelte van de dag en dat systematisch aan alle klanten voor een enige forfaitaire prijs gemeubeld logies wordt aangeboden en werkelijk verstrekt evenals minstens één van de volgende diensten:

- het regelmatig schoonmaken van de kamers
- het verschaffen en vervangen van linnen en
- het verschaffen van het ontbijt op de kamers of in de inrichting.

Wanneer daarentegen geen enkele van voornoemde bijkomende diensten wordt aangeboden of dat die diensten slechts worden verstrekt op vraag van de klant mits betaling van een prijstoeslag of nog wanneer de klant de mogelijkheid heeft om af te zien van een welbepaalde dienst of diensten waarvoor hem een prijsvermindering wordt toegekend, dan is de terbeschikkingstelling van gemeubeld logies in de regel een van de btw vrijgestelde onroerende verhuur, zonder recht op aftrek in hoofde van de exploitant.

Het btw-tarief van 6% geldt ongeacht of deze inrichtingen uitgebaat worden onder de in de wetgeving op de hotelinrichtingen gestelde voorwaarden dan wel onder een ander statuut (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.865 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Clotilde Nyssens van 04.02.2002).

Wat de terbeschikkingstelling van **gastenkamers** in particuliere woningen betreft, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 98.904 van 30.05.2002.

Indien een hotelhouder een enige prijs vraagt voor volledig pension of halfpension, aanvaardt de administratie dat de helft van die prijs betrekking heeft op het verschaffen van gemeubelde logies met ontbijt en zodoende onderworpen is aan het verlaagde btw-tarief van 6%, voor zover de coëfficiënt van 50% niet betekenisvol afwijkt van de werkelijkheid. De andere helft van de enige prijs heeft dus betrekking op het middagmaal en/of avondmaal en kan dus integraal onderworpen worden aan het tarief van 12% (toepassing van de rubriek I van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20) voor zover de dranken bij dat middag- en/of avondmaal niet begrepen zijn in deze enige prijs. Indien de dranken bij het middag- en/of avondmaal inbegrepen zijn in de enige prijs van het volledig pension of halfpension, dient de helft van die prijs verder te worden uitgesplitst derwijze dat de dranken belast worden met toepassing van het normale btw-tarief van 21% (zie ook de mondelinge parlementaire vraag nr. 18.348 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Martine De Maght van 20.01.2010). Er wordt verwezen naar de circulaire 2019/C/26 van 04.04.2019 betreffende het btw-tarief dat van toepassing is op restaurant- en cateringdiensten (E.T. 133.812)).

Deze 50%-splitsing is slechts een administratieve tolerantie waarvan de hotelhouder kan afwijken indien hij een andere prijzenpolitiek voert. Ook de administratie kan deze tolerantie betwisten, wanneer voornoemde splitsing duidelijk in onevenwicht is met de werkelijkheid.

In bepaalde gevallen worden, naast het verschaffen van gemeubelde logies, **aan een klant die in de inrichting verblijft**, bijkomende handelingen verstrekt. Hierna volgen een aantal voorbeelden, met het toepasbare btw-tarief:

- telefoon, fax: 6% mits tegelijk gefactureerd met de kamer
- parking: 6% mits tegelijk gefactureerd met de kamer
- verhuur van een brandkast: 6% mits gelijktijdig gefactureerd met de kamer
- het reinigen van kledij van een hotelgast: 6% mits gelijktijdig gefactureerd met de kamer
- minibar: de spijsen en dranken die worden verstrekt via de minibar worden geacht te zijn verschaft in omstandigheden voor het verbruik ter plaatse. In principe geldt het btw-tarief van 21% (zie uitleg bij rubriek I, tabel B, van het koninklijk besluit nr. 20, hierna).

- de verhuur van dvd's: 6% mits gelijktijdig gefactureerd met de kamer
- de verhuur van een wagen zonder chauffeur: 21%

## **B. Camping**

Inzake btw wordt als kampeerterrein aangemerkt, ieder terrein dat gebruikt wordt om op te kamperen en waarop tenten, caravans of andere soortgelijke verblijven worden geplaatst.

Als kampeerterrein wordt daarentegen niet aangemerkt het terrein waarvan standplaatsen ter beschikking worden gesteld waarop chalets, zomerhuisjes, paviljoenen, of andere gelijksoortige verblijven worden opgericht.

De terbeschikkingstelling van de op een kampeerterrein opgerichte onroerende goederen zoals bungalows wordt voor het geheel aangemerkt als een onroerende verhuur die bedoeld is in artikel 18, § 1, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek maar die in de regel overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-Wetboek vrijgesteld is en bijgevolg geen recht op aftrek van de voorbelasting verleent, tenzij de handeling kan worden aangemerkt als het verschaffen van gemeubeld logies in de zin van artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, van het Btw-Wetboek (zie rubriek A, hiervóór). De terbeschikkingstelling van een stacaravan betreft daarentegen een belaste roerende verhuur onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

De levering van elektriciteit in het kader van de prestatie die erin bestaat een kampeerplaats ter beschikking te stellen dient te worden beschouwd als de bijzaak bij die prestatie en is belastbaar tegen hetzelfde tarief als de hoofdprestatie, zijnde 6% (zie beslissing nr. T. 5.835 van 27.05.1971).

## **8. Werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen**

**Rubriek XXXI**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, inzake de toepassing van het btw-tarief van 6% op werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen, bepaalt het volgende:

*§ 1. Het werk in onroerende staat en de andere handelingen bedoeld in paragraaf 3 worden onderworpen aan het verlaagd tarief, voor zover de volgende voorwaarden zijn vervuld:*

*1° de handelingen moeten de omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud, met uitsluiting van de reiniging, geheel of ten dele van een woning tot voorwerp hebben;*

*2° de handelingen moeten betrekking hebben op een woning die, na de uitvoering ervan, hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk, als privéwoning wordt gebruikt;*

*3° de handelingen moeten worden verricht aan een woning waarvan de eerste ingebruikneming ten minste vijftien jaar voorafgaat aan het eerste tijdstip van opeisbaarheid van de btw dat zich voordoet overeenkomstig artikel 22, § 1 of artikel 22bis van het Wetboek;*

*4° de handelingen moeten worden verstrekt en gefactureerd aan een eindverbruiker [...];*

*5° de door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, moeten, op basis van een duidelijk en nauwkeurig attest van de afnemer, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd tarief rechtvaardigen; behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van onderhavige bepaling, ontlast het attest van de afnemer de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.*

*§ 2. Worden aangemerkt als eindverbruikers in de zin van deze bepaling, voor het werk in onroerende staat en de andere handelingen omschreven in § 3, met betrekking tot de woningen daadwerkelijk gebruikt voor de huisvesting van bejaarden, leerlingen en studenten, minderjarigen, thuislozen, personen in moeilijkheden, personen met een psychische stoornis, mentaal gehandicapten en psychiatrische patiënten, de publiekrechtelijke of privaatrechtelijke personen die beheren:*

1° verblijfsinrichtingen voor bejaarden welke door de bevoegde overheid zijn erkend in het kader van de wetgeving inzake bejaardenzorg;

2° internaten die zijn toegevoegd aan scholen of universiteiten of die ervan afhangen;

3° jeugdbeschermingstehuizen en residentiële voorzieningen die op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, minderjarigen huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid in het kader van de wetgeving op de jeugdbescherming of de bijzondere jeugdbijstand;

4° opvangtehuizen die in dag- en nachtverblijf thuislozen en personen in moeilijkheden huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid.

5° psychiatrische verzorgingstehuizen die op een duurzame wijze in dag- en nachtverblijf personen met een langdurige en gestabiliseerde psychische stoornis of mentaal gehandicapten huisvesten en die door de bevoegde overheid erkend zijn;

6° gebouwen waar, ten titel van een initiatief van beschut wonen erkend door de bevoegde overheid, het op een duurzame wijze huisvesten in dag- en nachtverblijf en het begeleiden van psychiatrische patiënten plaatsheeft.

### § 3. Worden beoogd:

1° het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen en het onderhouden, met uitsluiting van het reinigen, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed;

2° prestaties die erin bestaan 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;

3° iedere handeling, ook indien niet beoogd in 2° hierboven, die tot voorwerp heeft zowel de levering als de aanhechting aan een gebouw:

a) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een installatie voor centrale verwarming of airconditioning, daaronder begrepen de branders, de reservoirs en de regel- en controletoeestellen verbonden aan de ketel of aan de radiatoren;

b) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een sanitaire installatie van een gebouw en, meer algemeen, van al de vaste toestellen voor sanitair of hygiënisch gebruik aangesloten op een waterleiding of een riool;

c) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische installatie van een gebouw, met uitzondering van toestellen voor de verlichting en van lampen;

d) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische belinstallatie, van brandalarmtoestellen, van alarmtoestellen tegen diefstal en van een huistelefoon;

e) van opbergkasten, gootstenen, gootsteenkasten en meubels met ingebouwde gootsteen, wastafels en meubels met ingebouwde wasbak, zuigkappen, ventilators en luchtverversers waarmee een keuken of een badkamer is uitgerust;

f) van luiken, rolluiken en rolgordijnen die aan de buitenkant van het gebouw worden geplaatst;

4° iedere handeling, ook indien niet beoogd in 2° hierboven, die tot voorwerp heeft zowel de levering van wandbekleding of vloerbekleding of -bedekking als de plaatsing ervan in een gebouw ongeacht of die bekleding of bedekking aan het gebouw wordt vastgehecht of eenvoudig ter plaatse op maat gesneden volgens de afmetingen van de te bedekken oppervlakte;

5° het aanhechten, het plaatsen, het herstellen en het onderhouden, met uitsluiting van het reinigen, van goederen bedoeld in 3° en 4° hierboven;

6° de terbeschikkingstelling van personeel met het oog op het verrichten van de hierboven bedoelde handelingen.

### § 4. Het verlaagd tarief is in geen geval van toepassing op:

1° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen;

2° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.'

Deze rubriek wordt, onder andere, uitvoerig besproken in de aanschrijving nr. 6/1986 van 22.08.1986, waarnaar verwezen wordt.

Er wordt evenwel opgemerkt dat, naast deze rubriek XXXI, **andere rubrieken van tabellen A en B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, betrekking hebben op de **onroerende sector**. Het betreft:

- rubriek XXXII, tabel A, voor **privéwoningen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXIII, tabel A, voor **instellingen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXVI, tabel A, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (6%)
- rubriek XXXVII, tabel A, voor de **afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden** (6%)
- rubriek XXXVIII, tabel A, voor de **renovatie en herstel van privéwoningen van ten minste 10 jaar** (6%)
- rubriek XL, tabel A, voor **gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding** (6%)
- rubriek X, tabel B, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)
- rubriek XI, tabel B, voor de **privé-initiatieven voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)

Indien bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende goederen niet beoogd worden door rubriek XXXI, dient aldus te worden nagegaan of deze handelingen niet worden beoogd door een andere rubriek van tabel A of B alvorens de toepassing van een van de verlaagde btw-tarieven (6% of 12%) uit te sluiten.

### **A. Welke onroerende goederen worden beoogd door rubriek XXXI?**

#### *a. Het onroerend goed is een woning*

De toepassing van het verlaagde btw-tarief beoogd door rubriek XXXI is, in principe, beperkt tot de handelingen die betrekking hebben op gebouwen, die in ieder geval na de uitvoering van die handelingen gebouwen zijn **aangewend om te worden bewoond**, en dit in tegenstelling tot de gebouwen die daarvoor niet worden gebruikt, inzonderheid de gebouwen gebruikt voor beroeps- of administratieve doeleinden, aangewend voor de nijverheid, de handel, de landbouw, de uitoefening van vrije beroepen of elke andere beroeps- of administratieve werkzaamheid.

De beoogde gebouwen zijn dus essentieel de woonhuizen, op welke wijze ze ook zijn gebouwd (klassiek of geprefabriceerd), de bungalows en vakantiechalets, voor zover ze zijn ingelijfd in de grond en gekadastréerd als bebouwde onroerende goederen, en de appartementen, ongeacht of ze al dan niet onder de toepassing van de gedwongen mede-eigendom vallen.

Wooncaravans en woonboten zijn daarentegen in principe roerende goederen die niet beoogd worden door rubriek XXXI.

Een **abdij**, een **priorij** of **kloostergebouw** kan als een privéwoning worden aangemerkt in de mate dat deze bestaat uit lokalen die door de leden van de kloostergemeenschap als privéwoning worden gebruikt (cellen, woonkamer, slaapkamer, slaapzaal, eetkamer, spreekvertrek, bibliotheek hoofdzakelijk gebruikt voor privédoeleinden, enzovoort), in tegenstelling tot de lokalen die niet als zodanig worden gebruikt zoals bijvoorbeeld de beroepslokale (veestal, brouwerij, enzovoort). In dit opzicht kan de kapel slechts worden beschouwd als onderdeel van de privéwoning indien zij geïntegreerd is in een abdijgebouw, priorij of kloostergebouw en voorbehouden is voor de leden van de kloostergemeenschap.

**Gevangenisinstellingen** zijn evenwel niet bedoeld.

Naast de woningen in de gebruikelijke zin van het woord, kunnen werken aan **bepaalde verblijfsinstellingen** ook het btw-tarief van 6% genieten krachtens rubriek XXXI. Het gaat om de inrichtingen beoogd in § 2, van rubriek XXXI (zie rubriek B, subrubriek b, hierna).

*b. De woning wordt, na de uitvoering van de werken, hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk, als privéwoning gebruikt*

De voorwaarde van de aanpassing van het gebouw aan zijn bestemming van privéwoning moet op zijn minst voldaan zijn na uitvoering van de werken, maar het is niet vereist dat het gebouw reeds aan deze bestemming aangepast was vóór deze uitvoering. Het verlaagde btw-tarief is bijgevolg toepasselijk, voor zover alle overige voorwaarden vervuld zijn, op de omvorming van een kantoorgebouw in een appartementsgebouw.

Het volstaat niet dat het gebouw aangepast is aan zijn bestemming van bewoning. Het is daarenboven inderdaad vereist dat het daarvoor daadwerkelijk wordt gebruikt. Het behoud van de oorspronkelijke heffing is afhankelijk van de werkelijke aanwending. Het tarief van 6% kan slechts behouden blijven indien de bestemming van privéwoning overeenstemt met de werkelijkheid.

- **Wat indien het gebouw gemengd gebruikt wordt?**

Het btw-tarief van 6% is eenvormig van toepassing op de beoogde handelingen indien ze betrekking hebben op een woning die uitsluitend wordt aangewend als privéwoning. Indien het gebouw uitsluitend voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt, is het btw-tarief van 21% van toepassing.

Het gebeurt evenwel dat een woning wordt aangewend voor een **gemengd gebruik**: gedeeltelijk als privéwoning gebruikt, bevat zij evenzeer in het geheel geïntegreerde lokalen die worden gebruikt voor beroepsdoeleinden (bijvoorbeeld: een titularis van een vrij beroep die zijn kabinet in zijn privéwoning heeft ingericht, een kleinhandelaar die er zijn winkel heeft geïnstalleerd, een ambachtsman die er over een atelier beschikt, een landbouwer die in het gebouwencomplex van de boerderij zijn privéwoning heeft, enzovoort).

Voor de btw-tarifiering van de beoogde handelingen, is het noodzakelijk een onderscheid te maken naargelang in een dergelijk gebouw de privéaanwending al dan niet overwegend is in verhouding tot het geheel.

Indien de **privéaanwending overwegend is** en de beroepsaanwending bijkomstig, en voor zover de onroerende handelingen worden uitgevoerd aan het geheel van het gebouw (inzonderheid in geval van verbouwen), dan mag het verlaagde tarief van 6% eenvormig worden toegepast op het geheel van de werken. Het is slechts voor zijn eventueel recht op aftrek van de voorbelasting dat de belastingplichtige het gedeelte van de beroepsbestemming zal moeten bepalen, vermits dat gedeelte alleen recht op aftrek geeft. Indien daarentegen de werken uitsluitend worden uitgevoerd aan beroepslokale (bijvoorbeeld: inrichtingswerken beperkt tot deze beroepslokale), dan is de belasting verschuldigd tegen het tarief van 21%, aangezien deze werken geen betrekking hebben op de woning in de strikte betekenis van het woord.

Indien de **privébestemming bijkomstig** is omdat de beroepslokale in het geheel van het gebouw het belangrijkste deel uitmaken, blijft het verlaagde tarief van 6% beperkt tot de werken die betrekking hebben op de privéwoning, zelfs indien de uitvoering van het werk op het ganse gebouw slaat. In dit laatste geval is een uitsplitsing van de globale prijs van de werken vereist voor de omslag van de btw-tarieven in functie van het privégedeelte en van het beroepsgedeelte.

In dit opzicht wordt opgemerkt dat de toepassing van het btw-tarief van 6% voor de privéwoning lokalen onderstelt die geschikt zijn voor een blijvende bewoning, hetgeen inzonderheid de kleine ruimte uitsluit die zich bevindt achter een winkel (winkelkamer) of elk ander dergelijk lokaal dat hoofdzakelijk bestemd is voor de exploitatie.

Indien de woning 50% voor privédoeleinden en 50% voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt, dan kunnen de werken die uitsluitend betrekking hebben op het privégedeelte aan het btw-tarief van 6% onderworpen zijn. De werken die uitsluitend betrekking hebben op het beroepsgedeelte zijn onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%. Voor werken die betrekking hebben op het gehele gebouw (bijvoorbeeld dakwerken, isolatie, enzovoort), dient de prijs te worden gesplitst.

Om te bepalen of, binnen de woning, de privéaanwending al dan niet overheersend is, zal men zich richten naar het in dit opzicht aangenomen standpunt inzake inkomstenbelastingen, meer bepaald met betrekking tot de aftrek van de algemene onkosten. In ieder geval is het aangewezen voor de toepassing van de btw op deze basis het percentage van de privéaanwending in verhouding tot het geheel vast te stellen.

Het is belangrijk op te merken dat de hierboven beschreven regels inzake overheersende bestemming slechts toegepast kunnen worden in geval van een gemengd gebruik van een woning, zoals hierboven gedefinieerd, namelijk een gebouw dat, gedeeltelijk als privéwoning gebruikt, evenzeer in het geheel geïntegreerde lokalen bevat die worden gebruikt voor beroepsdoeleinden.

De regels inzake overheersende bestemming kunnen dus slechts toegepast worden indien het gemengd gebruik plaatsvindt door een en dezelfde persoon binnen zijn privéwoning.

Deze regels zijn daarentegen in geen geval van toepassing in het geval van gebouwen die uit meerdere autonome eenheden bestaan. Onder 'autonome eenheid' dient verstaan te worden een 'wooneenheid', op zichzelf volledig, die volledig zelfstandig functioneert en bijgevolg afzonderlijk verhuurd of vervreemd kan worden (zie de aanschrijving nr. 6/1986 van 22.08.1986, randnummers 48 en 49 en het Arrest van het Hof van Cassatie van 12.03.2010, F.09.0011.F.).

Voorname regels inzake gemengd gebruikte gebouwen zijn bovendien niet van toepassing op de in rubriek XXXI, § 2, van tabel A, beoogde instellingen met een sociaal karakter (zie rubriek B, subrubriek b, hierna).

Voorbeelden:

- Een bvba is eigenaar van een woning die zij ter beschikking stelt van haar zaakvoerder en diens gezin. De zaakvoerder gebruikt een vertrek van die woning uitsluitend voor zijn beroepsactiviteit. Deze ruimte maakt 10% van de hele woning uit (beroepsmatige gedeelte). Een schildersbedrijf krijgt de opdracht om alle vertrekken en gangen van het huis een kleur te geven. De schilderwerken van de ruimte voor beroepsmatig gebruik zijn onderworpen aan het normale tarief van 21%. In overeenstemming met de regels inzake overheersende bestemming (het beroepsmatige gedeelte is niet overheersend) geldt voor alle andere schilderwerken daarentegen het verlaagde tarief van 6%, voor zover uiteraard dat alle andere toepasselijke voorwaarden van rubriek XXXI vervuld zijn.
- De uitbater van een bakkerij is eigenaar van een rijhuis. De benedenverdieping werd ingericht als bakkerij en beschikt over een aparte ingang. De twee verdiepingen worden door de uitbater en diens gezin als woning gebruikt. De gevel van het huis wordt vernieuwd door een aannemer. 2/3 van de renovatiewerken zijn onderworpen aan het verlaagde tarief van 6% op voorwaarde dat aan de andere toepasselijke voorwaarden van rubriek XXXI is voldaan. 1/3 van deze werken is echter onderworpen aan het normale tarief van 21%, aangezien de bakkerij een autonome eenheid vormt.
- Een natuurlijke persoon is eigenaar van een gebouw en gebruikt dit deels als privéwoning en deels voor het ter beschikking stellen onder bezwarende titel van kamers met ontbijt. Deze kamers maken 55% van heel het gebouw uit (beroepsmatige gedeelte). Om naar de kamers te gaan moet men passeren via het deel van het gebouw dat als woning gebruikt wordt.

De eigenaar heeft besloten om het dak van het gebouw te laten vervangen. 45% van de werken in onroerende staat met betrekking tot het dak kan het verlaagde tarief van 6% genieten, voor zover uiteraard alle andere toepasselijke voorwaarden van rubriek XXXI vervuld zijn. 55% van deze werken in onroerende staat is daarentegen onderworpen aan het normale tarief van 21% (niet toepassing van de regels inzake overheersende bestemming op de gemeenschappelijke gedeelten omdat het beroepsmatige gedeelte domineert).

- **Wat met appartementsgebouwen?**

Voor het bepalen van het toe te passen btw-tarief in geval van onroerende handelingen die worden verricht, hetzij aan de gemeenschappelijke delen van het gebouw, hetzij aan de privatieve delen met betrekking tot de appartementen, moet de toestand **appartement per appartement** worden beoordeeld, overeenkomstig de aan elk appartement gegeven bestemming.

Indien, meer bepaald, werken worden uitgevoerd aan de gemeenschappelijke delen van het gebouw (bijvoorbeeld, vervanging of onderhoud van een lift), en indien elke mede-eigenaar in de kosten bijdraagt in functie van zijn onverdeeld deel in de gemeenschappelijke delen, hangt het btw-tarief verschuldigd op ieders deel in de kosten af van de bestemming die hij aan zijn appartement heeft gegeven.

- **Wat met verhuurde woningen?**

Wat de verhuurde woningen betreft, mag het werk in onroerende staat zowel worden verricht in opdracht van de eigenaar als in opdracht van de huurder.

In beide gevallen dient er rekening te worden gehouden met de bestemming die aan het onroerend goed wordt gegeven na het tijdstip van de uitvoering van de werken (privéwoning, gebouw bestemd voor gemengd gebruik) en moeten, alle voorwaarden van rubriek XXXI voldaan zijn ongeacht of het werk aan de eigenaar dan wel aan de huurder wordt gefactureerd.

*c. Privéwoningen ouder dan 15 jaar*

Het btw-tarief van 6% is slechts van toepassing voor zover de bedoelde handelingen verricht worden aan een woning waarvan de **eerste ingebruikneming tenminste 15 jaar** voorafgaat aan het eerste tijdstip van opeisbaarheid van de btw dat zich voordoet overeenkomstig artikel 22, § 1, of artikel 22bis van het Btw-Wetboek (rubriek XXXI, § 1, 3°).

Om de ouderdom van het gebouw te bepalen dient, principieel, enerzijds de datum van de eerste ingebruikneming van dat gebouw te worden nagegaan, en anderzijds het eerste tijdstip van opeisbaarheid van de btw op de betreffende onroerende handeling. Indien de periode tussen deze twee data tenminste 15 jaar bedraagt mag, wanneer alle andere voorwaarden vervuld zijn, het btw-tarief van 6% toegepast worden op de werken.

Voor de onroerende handelingen verricht aan de **gemeenschappelijke delen van een appartementsgebouw** waarop het stelsel van mede-eigendom van toepassing is, wordt, voor het bepalen van de ouderdom van dit gebouw, aanvaard dat rekening wordt gehouden met de datum van ingebruikneming van het eerste appartement in dat gebouw. Er wordt opgemerkt dat deze vereenvoudigingsmaatregel niet van toepassing is voor de werken uitgevoerd aan de privatieve delen van elk appartement, in welk geval de termijn van 15 jaar afzonderlijk per appartement moet worden beoordeeld.

Het is soms moeilijk, op een dag of maand na, de datum van de eerste ingebruikneming van het gebouw te bepalen, te meer daar deze ingebruikneming progressief kan plaatsgehad hebben. Eenvoudigheidshalve werd beslist dat de voorwaarde betreffende de periode van 15 jaar vervuld is wanneer de woning voor het eerst werkelijk in gebruik werd genomen in de loop van het vijftiende kalenderjaar dat voorafgaat aan het tijdstip van opeisbaarheid van de verschuldigde belasting (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 308 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Ingrid Claes van 13.01.2010).

Voor onroerende werkzaamheden uitgevoerd in het jaar 2019 (bijvoorbeeld in januari 2019) wordt er zodoende van uitgegaan dat de voorwaarde inzake de periode van vijftien jaar vervuld is wanneer het gebouw voor het eerst in gebruik werd genomen in de loop van het jaar 2004 (bijvoorbeeld in november 2004).



Bijgevolg kan het verlaagde btw-tarief van 6% toegepast worden, voor zover uiteraard de overige voorwaarden zijn vervuld, voor de belasting die vanaf 01.01.2019 opeisbaar is.

## **B. Aan wie moeten de werken worden verstrekt en gefactureerd?**

### *a. Aan een 'eindverbruiker' – Algemene uitleg van het begrip*

De handelingen moeten worden verstrekt en gefactureerd aan een **eindverbruiker** (rubriek XXXI, § 1, 4<sup>o</sup>, en § 2).

Voor de toepassing van rubriek XXXI moet onder 'eindverbruiker' worden verstaan de persoon die een zakelijk recht (eigendom, vruchtgebruik, enzovoort) of een recht van genot (inzonderheid als huurder) bezit op de woning die hij geheel of gedeeltelijk als privéwoning gebruikt, zonder van die woning een specifieke exploitatie of een bijhorigheid van een beroepswerkzaamheid te maken.

In de meeste gevallen is dus in de relatie tussen de aannemer, belast met de uitvoering van de werken, en de eigenaar, bouwheer, het verlaagde tarief van toepassing. Het heeft dienaangaande geen belang dat de woning wordt bewoond door de eigenaar of dat ze door hem wordt verhuurd, noch dat het gaat om een eerste woning dan wel om een tweede verblijf.

Anderzijds is er geen enkel bezwaar dat een huurder, een vruchtgebruiker of ieder ander persoon die het genot heeft van een woning zelf opdracht geeft voor de uitvoering van onroerende handelingen aan dit onroerend goed en voor die handelingen het verlaagde tarief geniet, net alsof zij voor rekening van de eigenaar werden uitgevoerd.

Wanneer een aannemer het geheel of een gedeelte van de werken die hem door de eindverbruiker werden toevertrouwd in onderaanneming geeft, dan is in de relatie tussen de aannemer en zijn onderaannemer de btw verschuldigd tegen het tarief van 21%.

Ondernemingen die oude woningen, waarvan ze eigenaar zijn ingevolge aankoop of een andere wijze van verwerving, renoveren en daarna verkopen of verhuren, kunnen aangemerkt worden als eindverbruiker zonder dat er een onderscheid hoeft gemaakt te worden naargelang ze deze woningen bestemmen voor de verhuur of de verkoop. Het tarief van 6% mag dus worden toegepast op de renovatiewerken voor zover ze betrekking hebben op gebouwen welke tenminste sedert 15 jaar in gebruik zijn genomen.

De onderneming die aan personen onderdak verschafft ter uitvoering van een huisvestingscontract als bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 10<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek kan, onder voorbehoud van hetgeen hierna wordt uiteengezet onder subrubriek b inzake bepaalde instellingen met sociaal karakter, niet als eindverbruiker worden aangemerkt. Inzonderheid de exploitanten van hotelinrichtingen zijn aldus van het voordeel van het verlaagde btw-tarief uitgesloten.

Wanneer een onderneming aan een personeelslid of aan een beheerorgaan lokalen ter beschikking stelt welke door deze persoon worden gebruikt als privéwoning, zonder dat het gebruik van deze woning door de betrokkene strikt verantwoord is voor de behoeften van de onderneming, kan deze laatste voor deze woning de hoedanigheid van eindverbruiker hebben (zie Btw-revue nr. 60, pagina 433, nummer 807).

### *b. Aan bepaalde instellingen met sociaal karakter opgesomd in rubriek XXXI, § 2*

Opmerking vooraf: onderstaande uitleg is in hoofdzaak gebaseerd op de aanschrijving nr. 12/1984 van 10.10.1984 (deel 1) en (deel 2), waarnaar wordt verwezen.

Het betreft instellingen die worden gebruikt voor de **huisvesting** van bejaarden, leerlingen en studenten, minderjarigen, thuislozen, personen in moeilijkheden, personen met een psychische stoornis, mentaal gehandicapten en psychiatrische patiënten.

- **Werken aan instellingen met een gemengd gebruik**

Het tarief van 6% van rubriek XXXI mag slechts worden toegepast op de onroerende handelingen die betrekking hebben op woningen of woningcomplexen die worden of zullen worden gebruikt voor de **huisvesting van de in § 2, van rubriek XXXI, opgesomde personen**.

Onder woningen verstaat men al de lokalen die bestemd zijn of bestemd worden voor de huisvesting van de beoogde personen, om te voldoen aan de vereisten van hun verblijf en van hun gemeenschappelijk leven. Niet alleen de lokalen bestemd voor de eigenlijke huisvesting (appartementen, privé- of gemeenschappelijke kamers, slaapzalen, enzovoort) zijn bedoeld, doch ook de andere plaatsen die worden gebruikt door deze personen (restaurants, lees- of recreatiezalen, salons met bar of T.V., studiezalen, bibliotheken of kapellen voorbehouden aan de kostgangers), alsmede de lokalen bestemd voor het personeel ten dienste van de huisvesting (monitors, toezichters, verplegers, dienstpersoneel) en de technische lokalen (keukens, wasplaatsen, ziekenzalen, kelders, opslagplaatsen, bergplaatsen, enzovoort).

Wanneer alle lokalen van het gebouw waarop de onroerende handeling betrekking heeft, bestemd zijn voor de beoogde huisvesting, is, indien alle andere voorwaarden zijn vervuld, op het geheel van die handeling het tarief van 6% van toepassing.

Wanneer het gebouw niet uitsluitend bestemd is voor de beoogde huisvesting (bijvoorbeeld een psychiatrisch verzorgingstehuis dat ook een beschermde werkplaats omvat) en aldus lokalen omvat die worden gebruikt voor andere doeleinden, is het verlaagde btw-tarief slechts van toepassing in de mate dat het gebouw voor de beoogde huisvesting wordt gebruikt.

In dat geval kan bijgevolg het btw-tarief van 6% van rubriek XXXI van toepassing zijn op het geheel van de handeling indien deze enkel betrekking heeft op de lokalen die uitsluitend worden gebruikt voor de huisvesting. Het voordeel van dit tarief geldt daarentegen niet indien de handeling beperkt is tot de lokalen die op geen enkele wijze dienen voor de huisvesting.

Wanneer de handeling evenwel betrekking heeft op het geheel van het gebouw bestemd voor gemeenschappelijk gebruik (bijvoorbeeld het dak van het gebouw dat zowel een psychiatrisch verzorgingstehuis als een beschermde werkplaats omvat), dient de prijs van deze handeling in principe te worden gesplitst zodat het btw-tarief van 6% slechts wordt toegepast op dat gedeelte van de prijs dat overeenstemt met het gedeelte dat bestemd is voor de huisvesting. Die verhouding dient te worden vastgesteld door de bouwheer onder controle van de administratie.

- **Eindverbruiker bij werken aan de beoogde instellingen - Tolerantie**

Voor zover alle andere voorwaarden vervuld zijn, is het btw-tarief van 6% van rubriek XXXI in principe slechts van toepassing wanneer de onroerende handeling worden verstrekt aan een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon die een door de begunstigde verblijfsinrichting beheert.

Deze persoon dient in de regel eigenaar of huurder te zijn van het gebouw dienstig als verblijfsinrichting of dient, meer algemeen, een zakelijk recht (bijvoorbeeld vruchtgebruik) of een recht van genot op dat gebouw te bezitten.

Om distorsies te vermijden, aanvaardt de administratie dat het voordeel van het btw-tarief van 6% eveneens kan gelden voor de persoon die, zonder exploitant te zijn van de inrichting, het zakelijk recht of het recht van genot dat hij bezit op het gebouw overdraagt, inzonderheid bij wijze van verhuur, aan de exploitant die de inrichting beheert.

Voor de toepassing van het btw-tarief van 6% van rubriek XXXI is het dus niet noodzakelijk dat de persoon die de opdrachtgever van de handeling is tevens de hoedanigheid heeft van beheerder. Essentieel is dat de handeling rechtstreeks betrekking heeft op de exploitatie van de beoogde instellingen, onder de voorwaarden gesteld door rubriek XXXI.

- **Beoogde instellingen**

Worden aangemerkt als **eindverbruikers** in de zin van rubriek XXXI, voor het werk in onroerende staat en de andere handelingen omschreven in § 3 van deze rubriek, met betrekking tot de woningen daadwerkelijk gebruikt voor de huisvesting van bejaarden, leerlingen en studenten, minderjarigen, thuislozen, personen in moeilijkheden, personen met een psychische stoornis, mentaal gehandicapten en psychiatrische patiënten, de **publiekrechtelijke of privaatrechtelijke personen die onderstaande inrichtingen beheren** (zie evenwel voornoemde tolerantie):

- **verblijfsinrichtingen voor bejaarden welke door de bevoegde overheid zijn erkend in het kader van de wetgeving inzake bejaardenzorg**

Om aanspraak te kunnen maken op het btw-tarief van 6% moet de inrichting de volgende voorwaarden tezamen vervullen:

- de persoon die de inrichting beheert dient aan zijn kostgangers **tegelijktijd huisvesting en gehele of gedeeltelijke huishoudelijke en gezinsverzorging**, welke ze nodig hebben, te bieden
- de kostgangers moeten 60 jaar zijn of ouder
- deze kostgangers dienen in de inrichting op duurzame wijze te verblijven
- de inrichting moet **erkend** zijn door de bevoegde Minister.

Daarnaast mag deze huisvesting betrekking hebben op het voor het tehuis vereiste kaderpersoneel en op de personen vereist voor de diensten die blijvend verzekerd dienen te zijn (gerant, verpleegsters, nachtpersoneel, enzovoort). De bejaarden buiten beschouwing gelaten, is het anderzijds niet uitgesloten dat enkele personen die niet behoren tot diegenen die hier worden beoogd uiterst bijkomstig en voorlopig in het tehuis verblijven. Een dergelijke situatie is niet van die aard om het tehuis het voordeel van het verlaagde tarief te doen verliezen.

De inrichting moet fungeren als de eigen woning van de bejaarde, als zijn normale verblijfplaats, hetgeen een duurzaam verblijf in de inrichting veronderstelt. De inrichtingen voor korte verblijven, welke tijdelijk onderdak verschaffen aan bejaarden wier familie voorlopig voor hen niet kan zorgen of die herstellen van ziekte, zijn dus uitgesloten van het voordeel van de gunstregeling.

Het is nochtans toegelaten dat in een tehuis, waarvan de hoofdactiviteit bestaat in het verstrekken van een duurzaam verblijf aan de kostgangers ervan, op bijkomstige wijze enkele personen tijdelijk verblijven, bijvoorbeeld om ze de mogelijkheid te geven hun aanpassingsvermogen met betrekking tot deze nieuwe leefwijze na te gaan.

Wat niet-erkende groepen van assistentiewoningen betreft, wordt verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.783 van de heer Volksvertegenwoordiger Johan Klaps van 16.08.2017.

- **internaten die zijn toegevoegd aan scholen of universiteiten of die ervan afhangen**

De werken moeten betrekking hebben op een internaat, zijnde de inrichting waar de leerlingen en studenten, internen genoemd, in principe voor de volledige duur van het studiejaar, worden gehuisvest. Een internaat veronderstelt bovendien een duurzaam verblijf van de internen in de inrichting.

Mits alle voorwaarden voldaan zijn, kunnen de lokalen die bestemd zijn of bestemd worden voor de huisvesting van de internen, om te voldoen aan de vereisten van hun verblijf en van hun gemeenschappelijk leven, het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXI genieten. Niet alleen de lokalen bestemd voor de eigenlijke huisvesting (privé- of gemeenschappelijke kamers, slaapzalen, enzovoort) zijn bedoeld, doch ook de andere plaatsen die worden gebruikt door de bedoelde personen (restaurants, lees- of recreatiezalen, salons met TV, studiezalen, bibliotheken, enzovoort), alsmede de lokalen bestemd voor het personeel ten dienste van de huisvesting (monitoren, toezichthouders, dienstpersoneel) en de technische lokalen (keukens, wasplaatsen, kelders, opslagplaatsen, bergplaatsen, ziekenzalen, enzovoort).

De huisvesting mag immers ook betrekking hebben op het voor het internaat vereiste kaderpersoneel en op de personen vereist voor de diensten die blijvend verzekerd dienen te zijn. Lokalen van het personeel waarvan de diensten blijvend verzekerd dienen te zijn om tegemoet te komen aan de noden van de internen, zoals *in casu* het bureau van de hoofdopvoeder en het opvoederslokaal, worden door rubriek XXXI beoogd en genieten derhalve het btw-tarief van 6%.

Wanneer het gebouw niet uitsluitend bestemd is voor de huisvesting maar eveneens lokalen omvat die worden gebruikt voor andere doeleinden, is het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXI slechts toepasselijk ten aanzien van de lokalen bestemd voor de huisvesting.

Werk in onroerende staat verricht aan lokalen die niet bestemd zijn voor de huisvesting van de internen zijn uitgesloten van het verlaagde btw-tarief.

Derhalve zijn de werken die worden uitgevoerd aan administratieve lokalen zoals bijvoorbeeld het onthaal, het secretariaat en de vergaderzalen onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% (behoudens eventuele toepassing van een ander verlaagd btw-tarief, bijvoorbeeld deze beoogd door rubriek XL van tabel A).

Het is niet vereist dat de school of universiteit vrijgesteld is krachtens artikel 44, § 2, 4<sup>o</sup>, a), van het Btw-Wetboek opdat rubriek XXXI van toepassing kan zijn (zie circulaire 2018/C/6 van 18.01.2018 met betrekking tot het toepassingsgebied van rubriek XL van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 inzake btw-tarieven, randnummer 2.1.1. (E.T. 130.758)). Voor de toepassing van rubriek XL, van tabel A (zie titel 17, hierna) is het daarentegen wel vereist dat de handelingen betrekking hebben op gebouwen die worden gebruikt voor het verstrekken van onderwijs dat wordt vrijgesteld krachtens artikel 44, § 2, 4<sup>o</sup>, a), van het Btw-Wetboek.

Als 'internaat dat toegevoegd is aan een school of universiteit' wordt aangemerkt het internaat dat wordt beheerd door deze instelling zelf, ongeacht of het al dan niet een integrerend deel uitmaakt van het gebouwencomplex van de school of universiteit.

Als 'internaat dat afhangt van de school of universiteit' wordt aangemerkt het internaat dat, ofschoon het wordt beheerd door een andere persoon dan de onderwijsinstelling, afhankelijk is van en onder het gezag staat van deze laatste, voor zover het internaat het door de school voor de internen uitgevaardigd reglement onderschrijft en de controle op de toepassing ervan aanvaardt. In de praktijk betwist de administratie niet dat de band van afhankelijkheid bestaat van zodra de ouders van de leerlingen en/of de leden van het onderwijzend personeel actief deelnemen aan het bestuur van het internaat.

Wanneer meer in het bijzonder het internaat geïntegreerd is in de school, kunnen de gemeenschappelijke lokalen die, zoals de klassen en auditoria, zowel toegankelijk zijn voor internen als voor externen niet worden aangemerkt als een deel van het internaat. De lokalen die speciaal bestemd zijn voor het gebruik door internen, zoals de eetzalen, moeten daarentegen voor het geheel worden aangemerkt als zijnde bestemd voor het internaat, zelfs indien ze van tijd tot tijd voor andere doeleinden worden gebruikt (bijvoorbeeld toegang tot de refter voor bepaalde externen voor het nuttigen van het middagmaal).

Tenslotte wordt er opgemerkt dat het feit dat het internaat, tijdelijk en bijkomstig, dienstig is als verblijf voor andere personen dan leerlingen of studenten (bijvoorbeeld gedurende de vakantie) de toepassing van het verlaagde tarief niet belet (zie aanschrijving nr. 12/1984 van 10.10.1984, randnummers 74 tot en met 77).

Een residentie die bestaat uit kamers die door een school of universiteit of door een ervan afhankende rechtspersoon (5) worden verhuurd aan de studenten van de onderwijsinstelling, wordt gelijkgesteld met een internaat dat is toegevoegd aan een school of universiteit of dat ervan afhangt. Die gelijkstelling geldt evenwel niet in de mate dat de kamers desgevallend worden verhuurd aan tijdelijke (academische) personeelsleden van de onderwijsinstelling.

*(5) Beoogd wordt een rechtspersoon die omwille van budgettaire of organisatorische redenen werd opgericht door de onderwijsinstelling (zie circulaire AAFISC nr. 50/2013 van 29.11.2013, randnummer 22).*

- **jeugdbeschermingstehuizen en residentiële voorzieningen die op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, minderjarigen huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid in het kader van de wetgeving op de jeugdbescherming of de bijzondere jeugdbijstand**

Er wordt inzonderheid opgemerkt dat enkel inrichtingen die op duurzame wijze in **dag- EN nachtverblijf** huisvesting aanbieden, beoogd kunnen worden.

- **opvangtehuizen die in dag- en nachtverblijf thuislozen en personen in moeilijkheden huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid.**

Er wordt inzonderheid opgemerkt dat enkel inrichtingen die in **dag- EN nachtverblijf** huisvesting aanbieden, beoogd kunnen worden.

- **psychiatrische verzorgingstehuizen die op een duurzame wijze in dag- en nachtverblijf personen met een langdurige en gestabiliseerde psychische stoornis of mentaal gehandicapten huisvesten en die door de bevoegde overheid erkend zijn**

Er wordt inzonderheid opgemerkt dat enkel inrichtingen die op duurzame wijze in **dag- EN nachtverblijf** huisvesting aanbieden, beoogd kunnen worden.

- **gebouwen waar, ten titel van een initiatief van beschut wonen erkend door de bevoegde overheid, het op een duurzame wijze huisvesten in dag- en nachtverblijf en het begeleiden van psychiatrische patiënten plaatsheeft.**

Er wordt inzonderheid opgemerkt dat enkel inrichtingen die op duurzame wijze in **dag- EN nachtverblijf** huisvesting aanbieden, beoogd kunnen worden.

### **C. Welke handelingen komen in aanmerking voor de toepassing van het tarief van 6% krachtens rubriek XXXI?**

#### *a. Algemeen*

Er bestaat een dubbele beperking van de handelingen waarop het verlaagde tarief van toepassing kan zijn.

Het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXI kan slechts van toepassing zijn:

- op werk in onroerende staat en andere handelingen bedoeld in § 3 van rubriek XXXI en verricht aan privéwoningen
- voor zover deze handelingen de **omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling** of het **onderhoud**, met uitsluiting van de reiniging, geheel of ten dele van een woning van minstens 15 jaar oud tot voorwerp hebben (rubriek XXXI, § 1, 1°).

Het **reinigen** is een handeling die expliciet **uitgesloten** is van de toepassing van het btw-tarief van 6% (zie rubriek XXXI, § 1, 1° en § 3, 1°). Zo zijn ook, bijvoorbeeld, de bouw van een nieuwe woning of afbraak van een woning niet beoogd door deze rubriek. Het is dan ook noodzakelijk om een **onderscheid** te kunnen maken tussen onroerende handelingen die **bijdragen tot de bouw van een nieuwe woning** en het **omvormen of verbouwen van een bestaande woning**.

- **Onderscheid (ver)nieuwbouw en omvorming (of verbouwing) van een bestaande woning.**

Werk in onroerende staat dat de omvorming van een woning tot voorwerp heeft, is, indien alle andere voorwaarden zijn vervuld, onderworpen aan het tarief van 6%.

Onder 'omvorming' wordt verstaan de verbouwing zowel aan de buitenkant (en inzonderheid de rehabilitatie) als aan de binnenkant van het gebouw of de vergroting door toevoeging van nieuwe vertrekken en de uitbreiding van bestaande vertrekken.

Evenzo wordt het bestaan van een verbouwing niet bekritiseerd wanneer de renovatiewerken op een relevante wijze steunen op oude dragende muren (inzonderheid de buitenmuren) en, meer algemeen, op de wezenlijke elementen van de structuur van het te renoveren gebouw.

Het gebeurt dat een woning wordt uitgebreid met bijkomende oppervlakte. De **uitbreiding** van een bestaand gebouw kan worden aangemerkt als een omvorming (of verbouwing) van dat gebouw, in de zin van rubriek XXXI, voor zover voldaan is aan de twee volgende voorwaarden:

- de **oppervlakte** van het oude gedeelte blijft betekenisvol in vergelijking met het nieuwe gedeelte
- en
- het nieuwe gedeelte kan **niet onafhankelijk** van het oude gedeelte **functioneren** maar het vormt er integendeel een coherent en complementair geheel mee, wat het gebruik van het gebouw betreft.

Wat de **eerste voorwaarde inzake de oppervlakte** betreft, kan het volgende worden gezegd.

Opdat sprake is van een omvorming in de zin van rubriek XXXI moet de oppervlakte van het oude gedeelte betekenisvol zijn ten aanzien van het nieuwe gedeelte. Er kan worden van uitgegaan dat dit het geval is wanneer de **oppervlakte van het oude gedeelte groter is dan de helft van de totale oppervlakte van de woning of het woningcomplex na de uitvoering van de werken.**

Inzake deze problematiek van oppervlaktevergelijking wordt verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.117 van de heer Volksvertegenwoordiger Yves Leterme van 09.10.2002. Hierna volgt de voornaamste inhoud van het antwoord op die vraag.

Bij de berekening van de te vergelijken oppervlakten moet inzonderheid:

- gemeten worden vanaf en tot de buitenkanten van de opgaande muren
- rekening worden gehouden met de totale oppervlakte van ieder vlak gedeelte (draagvloer) van de woning, inclusief dus 'verloren oppervlakte, zoals onder een schuin dak'
- rekening worden gehouden met de oppervlakte van bergruimte, kelder, zolder en in- of aangebouwde garage
- de oppervlakte van de gedempte kelder worden weggelaten bij de berekening van de oppervlakte van het oude gedeelte dat overblijft na de werken.

Indien, rekening houdend met hetgeen voorafgaat, de vergroting van een woning (bijvoorbeeld door aanbouw van een nieuwe slaapkamer) kan worden aangemerkt als een omvorming of andere handeling in de zin van rubriek XXXI, § 1, 1<sup>o</sup>, kan ook de vernieuwing van de keuken in het oude woongedeelte onder de vorm van de levering met aanhechting aan het gebouw van bijvoorbeeld nieuwe opbergkasten, worden aangemerkt als een handeling in de zin van voornoemde rubriek XXXI, § 1, 1<sup>o</sup>.

Indien daarentegen, rekening houdend met hetgeen voorafgaat, de vergroting of meer algemeen de verbouwing van een woning niet kan worden aangemerkt als een omvorming of andere handeling in de zin van voornoemde rubriek XXXI, § 1, 1<sup>o</sup>, kunnen alle daaropvolgende - binnen de 15 jaar - onroerende handelingen met betrekking tot dat gebouw uiteraard evenmin het verlaagde btw-tarief van 6% genieten op grond van deze rubriek XXXI, ook al hebben ze uitsluitend betrekking op het oude gedeelte.

Wat de **tweede voorwaarde** betreft om te kunnen spreken van een **omvorming**, is het vereist dat het **nieuwe gedeelte niet onafhankelijk van het oude gedeelte kan functioneren** maar het oude gedeelte aanvult en er dus inzake aanwending van het gebouw een geheel mee vormt. Daarentegen is niet vereist dat het nieuwe gedeelte zich onder hetzelfde dak bevindt als het oude gedeelte (zie beslissingen nr. E.T. 106.933 van 01.09.1994 en nr. E.T. 106.933/2 van 29.03.2006, specifiek wat verblijfsinrichtingen voor bejaarden of serviceflats betreft).

Er wordt bijvoorbeeld ook verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 93 van de heer Volksvertegenwoordiger Jenne De Potter van 20.02.2012 inzake de verbouwing van een losstaande schuur tot een losstaand bijgebouw dat dient als 'leefruimte'.

Andere parlementaire vragen met betrekking tot het onderscheid tussen (ver)nieuwbouw en de omvorming of verbouwing zijn:

- de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.350 van de heer Volksvertegenwoordiger Jean-Jacques Viseur van 29.06.2006. In het antwoord op deze vraag wordt inzonderheid gewezen op het feit dat het heropbouwen van een gebouw na afbraak uitgesloten is van de toepassing van het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXI, zelfs indien bepaalde delen, zoals de funderingen, de kelders of alleen de voorgevel, worden behouden.
- de mondelinge parlementaire vraag nr. 10.991 van de heer Volksvertegenwoordiger Jacques Chabot van 28.03.2006 inzake de verbouwing van een industrieel gebouw tot lofts.

- de mondelinge parlementaire vraag nr. 27.707 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 28.11.2018 met betrekking tot het concept 'zorgwonen'.

Indien de uitbreiding te uitvoerig is, is er geen sprake van een omvorming van een woning in de zin van rubriek XXXI maar van nieuwbouw.

Dienen, bijvoorbeeld, als een bouwwerkzaamheid die bijdraagt tot de oprichting van een nieuw gebouw te worden aangemerkt (dus niet beoogd door rubriek XXXI):

- het herbouwen van een gebouw na afbraak, zelfs in geval van behoud der funderingen en kelders van het oude gebouw of van bijkomende elementen van zijn structuur (bijvoorbeeld alleen de voorgevel aan de straatzijde behouden omwille van de integratie in het stedelijk kader – zie evenwel de toepassing van rubriek XXXVII, van tabel A, inzake afbraak en heropbouw).
- ingeval van de bouw van een of meer bijkomende appartementen in een appartementsgebouw door bovenbouw of op een andere wijze, wanneer deze nieuwe appartementen, onder toepassing van het stelsel van mede-eigendom, vervreemdbaar kunnen zijn met toepassing van de btw.
- ingeval de eigenaar een gebouw aan het zijne aanbouwt, indien deze aanbouw geen vergroting is van het eerste gebouw, maar een nieuw gebouw dat op zichzelf vatbaar is voor vervreemding onder het stelsel van de btw, daar het onderscheiden is van het oude gebouw.
- het herbouwen van een woning wordt gelijkgesteld met het bouwen telkens als, gelet op de omvang van de vernieling of van de afbraak van het gebouw, de werken in feite bijdragen tot de oprichting van een nieuw gebouw (zie evenwel de toepassing van rubriek XXXVII, van tabel A, inzake afbraak en heropbouw).
- werk in onroerende staat dat het afbreken van geheel of een gedeelte van een woning tot voorwerp heeft (zie evenwel titel 14 hierna). Dit geldt echter niet wanneer de afbraakwerken noodzakelijk voorafgaan aan de omvorming of de verbetering en meer algemeen aan werken die beoogd zijn door rubriek XXXI. Als bijkomend onderdeel van laatstbedoelde werken kunnen in dat geval de afbraakwerken onderworpen zijn aan het verlaagde tarief van 6%.
- in geval van een grondige omvorming van een gebouw tot een woonhuis. Onder grondige omvorming wordt verstaan, de verbouwingswerken die niet op een relevantie wijze steunen op oude dragende muren (inzonderheid de buitenmuren) en, meer algemeen, op de wezenlijke elementen van de structuur van het te renoveren gebouw (zie evenwel de toepassing van rubriek XXXVII, van tabel A, inzake afbraak en heropbouw).
- wanneer als gevolg van afbraakwerken, voorafgaand aan de omvorming van een rijwoning nog enkel twee tussenmuren rechtstaan (ongeacht het feit of de welfsels al dan niet op deze muren rusten), dan moeten deze werken worden beschouwd als de oprichting van een gebouw, en dit zelfs in het geval dat de kelders van de rijwoning werden behouden (zie evenwel de toepassing van rubriek XXXVII, van tabel A, inzake afbraak en heropbouw).
- wanneer als gevolg van afbraakwerken, voorafgaand aan omvormingswerken, bij een rijwoning nog enkel een voorgevel aanwezig is en twee binnenmuren (de welfsels werden afgebroken), dan moeten deze omvormingswerken beschouwd worden als oprichtingswerken, en dit zelfs wanneer de kelders van de woning werden behouden (zie evenwel de toepassing van rubriek XXXVII, van tabel A, inzake afbraak en heropbouw).

Er dient bovendien te worden nagegaan of de werken niet expliciet door § 4, van rubriek XXXI, worden uitgesloten van de toepassing van het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXI. Het betreft:

- werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen
- werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.

Zo is, bijvoorbeeld, de levering met plaatsing van zonnepanelen voor de productie van elektriciteit onderworpen aan het btw-tarief van 6% (ingevolge rubriek XXXI, § 3, 2° of § 3, 3°, a), b), of c)) (zie beslissing nr. E.T. 113.873 van 19.02.2008). Indien de zonnepanelen evenwel worden geleverd en geplaatst voor de verwarming van het zwembad, dan is het normale btw-tarief van 21% van toepassing (ingevolge rubriek XXXI, § 4, 2°).

○ **Onderhouds- en herstellingswerken – Controlewerkzaamheden - Keuringen**

Onderhouds- en herstellingswerken m.b.t. de onroerende goederen beoogd in rubriek XXXI kunnen, voor zover de overige voorwaarden zijn vervuld, aan het verlaagde btw-tarief van 6% onderworpen worden, mits die werken verder gaan dan een gewone reiniging. Hetzelfde geldt in principe voor de onderhouds- en herstellingswerken aan de in rubriek XXXI, § 3, 3° en 4° bedoelde installaties voor verwarming en airconditioning, sanitaire installaties, elektrische installaties (6), brandalarmtoestellen (7) ...

*(6) met uitzondering van onderhouds- en herstellingswerken aan toestellen voor de verlichting en lampen. In dat geval is het normale btw-tarief van 21% van toepassing.*

*(7) werken aan snelblusapparaten zijn bijvoorbeeld niet bedoeld. In dat geval is het normale btw-tarief van 21% van toepassing.*

Er wordt opgemerkt dat **controlewerkzaamheden** verricht aan bovengenoemde installaties buiten ieder onderhouds- of herstellingscontract geen werk in onroerende staat of ermee gelijkgestelde handeling betreffen die in aanmerking komen voor de toepassing van een verlaagd btw-tarief en zodoende in principe onderworpen zijn aan het normale btw-tarief van 21%. Het gaat bijvoorbeeld om het keuren van een drinkwaterinstallatie door een zelfstandige keurder (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 6-2.072 van de heer Senator Lode Vereeck van 10.01.2019), het loutere opsporen van lekken van een ondergrondse stookolietank, net zoals de keuring van een stookolietank (zie beslissing nr. E.T. 97.298 dd. 21.11.2000 en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.983 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Fabienne Winckel van 08.12.2017), de keuring van brandalarmtoestellen ...

*b. Werk in onroerende staat (rubriek XXXI, § 3, 1° en 2°)*

Het begrip 'werk in onroerende' staat wordt gedefinieerd in artikel 19, § 2, van het Btw-Wetboek.

Onder 'werk in onroerende staat' wordt verstaan:

- het bouwen, het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen, het onderhouden en het reinigen, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed.
- het geheel of ten dele afbreken van een uit zijn aard onroerend goed.
- prestaties die erin bestaan 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.

In de mate dat er goederen worden gebruikt voor dit werk, maken deze slechts deel uit van het werk in onroerende staat en worden slechts belast op dezelfde wijze als het werk zelf, voor zover ze door dezelfde persoon in uitvoering van een zelfde contract worden geleverd en geplaatst, op zodanige wijze dat ze, door die plaatsing, worden ingelijfd in de onroerende structuur door zelf onroerende goederen uit hun aard te worden.



**Opgelet:** niet alle handelingen die kwalificeren als een werk in onroerende staat komen in aanmerking voor de toepassing van het btw-tarief van 6% krachtens rubriek XXXI. Zoals reeds gezegd is het **noodzakelijk dat de werken de omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud** van de woning tot voorwerp hebben. Zo is bijvoorbeeld het reinigen van een woning expliciet uitgesloten van de toepassing van het btw-tarief van 6%.

Voorbeelden van werken die kunnen kwalificeren als werk in onroerende staat:

- de levering met plaatsing van een trapleuning, ramen, deuren, enzovoort
- onder strikte voorwaarden, de levering met plaatsing van bepaalde **kasten** (zie beslissing nr. E.T. 110.383 van 27.03.2006). Deze handeling kan evenwel ook worden beoogd door § 3, 3<sup>o</sup>, e), van rubriek XXXI wanneer het opbergkasten in een keuken of badkamer betreft (zie subrubriek c, hierna).
- de levering met plaatsing van een traplift gebruikt door personen met een handicap of mindervaliden (zie beslissing nr. E.T. 96.538 van 04.09.2000).
- de levering met aanhechting aan de woning van een (centraal) mechanisch ventilatiesysteem dat dient voor het afzuigen van de lucht uit de keuken, badkamer en/of toilet.
- de levering met plaatsing van de leidingen die deel uitmaken van het centraal stofzuigersysteem, evenals de langs de leiding lopende bedrading, welke hetzij geheel hetzij gedeeltelijk worden ingelijfd in de woning kunnen voor het geheel worden aangemerkt als werk in onroerende staat. Hetzelfde geldt voor de levering met plaatsing van de vacuümaansluitingen (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 855 van de heer Volksvertegenwoordiger Georges Lenssen van 27.12.2001).
- onder de voorwaarde dat vliegendeuren of –ramen derwijze worden geplaatst dat ze bestemd zijn om **permanent**, volledig of gedeeltelijk, aan de woning aangehecht te blijven, aanvaardt de administratie dat de handeling die de levering met plaatsing van deze vliegendeuren- of ramen tot voorwerp heeft, kan aangemerkt worden als een werk in onroerende staat. Indien deze vliegendeuren of –ramen op eenvoudige wijze kunnen worden weggenomen, dan is er evenwel geen sprake van een werk in onroerende staat.

*c. Handelingen, zelfs indien geen werk in onroerende staat, die expliciet opgenomen zijn in rubriek XXXI, § 3, 3<sup>o</sup>*

Onafhankelijk van het eigenlijke werk in onroerende staat, beperkt wat hun doel betreft (zie hiervóór), is het btw-tarief van 6% eveneens van toepassing, voor zover aan de andere voorwaarden van rubriek XXXI is voldaan (onder andere dat de handelingen de omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud, met uitsluiting van de reiniging, geheel of ten dele van een woning, in gebruik genomen sedert tenminste 15 jaar, tot voorwerp hebben), ten aanzien van de handelingen die opgesomd worden onder § 3, 3<sup>o</sup>, van rubriek XXXI.

- **Centrale verwarming en airconditioning (rubriek XXXI, § 3, 3<sup>o</sup>, a))**

Wordt bedoeld elke handeling waarbij worden geleverd en aangehecht aan een woning waarvan de eerste ingebruikneming tenminste 15 jaar geleden plaatsvond, de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een installatie voor centrale verwarming of airconditioning, daaronder begrepen de branders, de reservoirs en de regel- en controletoeestellen verbonden aan de ketels of aan de radiatoren.

Er dient geen onderscheid te worden gemaakt naargelang de betreffende woning nog niet was voorzien van een dergelijke installatie of naargelang de handeling daarentegen de vervanging van een gehele of een gedeeltelijke bestaande installatie tot voorwerp heeft.

Onder centrale verwarming wordt verstaan elk verwarmingssysteem dat erin bestaat warmte te verspreiden in één of meerdere lokalen door middel van verschillende toestellen verbonden aan een enige warmtebron, ongeacht de aard van deze laatste: gas, elektriciteit, zonne-energie, windenergie of een andere vernieuwbare bron van energie.

Het systeem 'minichauffage' genaamd, dat erin bestaat de warmte, voortgebracht door een speciale kachel, in verschillende kamers te verspreiden door middel van radiatoren die aan die kachel zijn verbonden, wordt hier ook beoogd.

Alhoewel ze niet strikt beantwoorden aan het begrip 'centrale verwarming', gelet op het feit dat voor hun werking geen beroep wordt gedaan op een enige warmtebron, dienen sommige verwarmingssystemen van woningen, ten aanzien van de toepassing van de btw-tarieven, als centrale verwarming te worden beschouwd om reden van de kenmerken die ze vertonen (algemene verspreiding van de installatie in de woning, definitief karakter van plaatsing en aanpassing aan de verwarming van de woning door de individuele of gecentraliseerde programmering van de warmtespreiding) en die ze bestemmen voor het verwarmen van de totaliteit of in ieder geval de quasi totaliteit van de woning (eengezinswoning of appartement, volgens het geval). Deze verwarmingssystemen kunnen, gezien hun integratie in het gebouw, er niet van worden losgemaakt in geval van verkoop of verhuur. Indien voldaan is aan al die voorwaarden, neemt de administratie aan dat onderstaande systemen gelijk worden gesteld met installaties van centrale verwarming:

- de installatie van verwarming met gas, in het algemeen 'geïntegreerde' of 'modulaire' verwarming genaamd, waarvan de uitrusting (kanalisaties, convectoren, enzovoort) vastgehecht is aan het gebouw, wanneer voor de plaatsing van de verwarmingselementen openingen in de muren worden vereist ten einde de verbrande gassen via leidingen te laten ontsnappen, ofwel de aansluiting op een bestaande schoorsteen noodzakelijk is.
- de installatie van integrale verwarming samengesteld uit verschillende warmteaccumulators met elektriciteit, geplaatst in verschillende lokalen, wanneer de werking van deze installatie automatisch geregeld wordt ofwel door één of meerdere thermostaten, ofwel door een apparaat geplaatst aan de buitenzijde van een woning, zoals een peiler, die de buitentemperatuur opmeet en het opladen van elk verwarmingsapparaat regelt in functie van deze temperatuur.
- de installatie van integrale verwarming met elektriciteit, 'gemengde verwarming' genaamd, die bestaat ofwel uit een combinatie van accumulators en directe radiatoren of convectoren, ofwel uit een combinatie van verwarming met accumulators geplaatst in de grond, de zoldering of de wanden en apparaten met directe verwarming, wanneer het gaat om apparaten met een vaste aansluiting, aan de woning vastgemaakt, en de werking van de installatie geregeld wordt door één of meerdere thermostaten ofwel door een apparaat geplaatst aan de buitenzijde van de woning.
- de installatie van integrale verwarming met elektriciteit samengesteld uit verschillende radiatoren of andere apparaten met directe verwarming, voor zover het gaat om apparaten met een vaste aansluiting en vastgemaakt aan de woning en waarvan de temperatuur kan geregeld worden ofwel door middel van één enkele thermostaat per woning, ofwel door middel van een thermostaat geplaatst in iedere kamer en die slechts de apparaten bedient die geplaatst zijn in deze kamer.
- de installatie van integrale verwarming met elektriciteit, gemengd of direct, voorzien van een systeem van luchtcirculatie, samengesteld uit apparaten met een vaste aansluiting en die vastgemaakt worden aan of ingelijfd worden in het gebouw. Dit type van installatie doet in grote mate beroep op kanalisaties en apparaten die zijn ingelijfd in de muren en de vloer en door dit feit trouwens onroerend uit hun aard worden.

Uitrustingen, welke niet het karakter vertonen van een installatie die op blijvende wijze verbonden is aan een woning, zijn uitgesloten van het verlaagde btw-tarief in de onroerende sector. Zijn bijvoorbeeld onderworpen aan het normale btw-tarief:

- de installatie bestaande uit verschillende directe verwarmingsapparaten met elektriciteit, doch zonder vaste aansluiting.

- o de individuele verwarmingstoestellen gebruikt als bijkomende verwarming (met andere woorden de toestellen geplaatst in één of meerdere lokalen voorzien van een installatie van centrale verwarming of geïntegreerde verwarming en waarvan het doel bestaat ofwel in de vervanging van deze installatie wanneer de klimatologische omstandigheden het toelaten het gebruik van deze achterwege te laten, ofwel te voorzien in een bijkomende warmtebron bij zeer koud weer), zelfs indien deze toestellen dezelfde brandstof of dezelfde energie benutten als de installatie van centrale verwarming of de geïntegreerde verwarming die ze vervangt of aanvult.

Daarnaast kan ook naar volgende documenten worden verwezen:

- o installaties voor **airconditioning** of klimaatverbetering: zie beslissing nr. E.T. 84.567 van 14.07.1997. Betreffende installaties voor klimaatverbetering van het type split-systeem, zie evenwel beslissing nr. E.T. 110.286 van 10.03.2006.
- o verwijderen of buiten gebruik stellen van **stookolietanks**: beslissing nr. E.T. 104.683/2 van 18.06.2015 en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.983 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Fabienne Winckel van 08.12.2017.

Zoals blijkt uit de beslissing nr. E.T. 104.683/2, voornoemd, merkt de administratie het verwijderen of het buiten gebruik stellen van een stookolietank aan als een handeling die 'de omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud' van een privéwoning tot voorwerp heeft, op voorwaarde dat wordt aangetoond dat deze handeling kadert in een geheel van omvangrijke onroerende werken aan die woning. Voor zover ook de overige voorwaarden zijn vervuld, kunnen de werken inzake het verwijderen of het buiten gebruik stellen van stookolietanks onderworpen worden aan een van de verlaagde btw-tarieven van 6% of 12% in de onroerende sector. Het is belangrijk aan te tonen dat het verwijderen of buiten gebruik stellen van de stookolietank gepaard gaat met omvangrijke onroerende werken die de omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud van de betrokken woning tot voorwerp hebben. In geval de aannemer niet beschikt over alle elementen ter rechtvaardiging van het verlaagde btw-tarief is een attest bedoeld in randnummer 86 van de aanschrijving nr. 6/1986 van 22.08.1986, voornoemd, vereist. Op dit attest kunnen aannemers die stookolietanks verwijderen of buiten gebruik stellen naast de overige nodige vermeldingen inzake de standaardvoorwaarden voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief ook een bijkomende specifieke vermelding aanbrengen waarin de afnemer wordt gevraagd of deze werken al dan niet gepaard gaan met dergelijke omvangrijke onroerende werken. Wanneer de aannemer niet bij machte is op objectieve wijze het tarief van de verschuldigde belasting te bepalen en voor zover hij aan de afnemer van de dienst een attest heeft gevraagd op basis waarvan hij de verschuldigde belasting heeft bepaald, wordt hij ontlast van zijn aansprakelijkheid, behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van de regeling.

- o overzicht van de tarieven voor werken met betrekking tot **stookolietanks**: de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.983 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Fabienne Winckel van 08.12.2017.
- o de levering met plaatsing van een **overloopbeveiliging** (fluitsignaal of sonde) en van eventueel andere speciale aansluitstukken waarmee stookolietanks uitgerust worden: beslissing nr. E.T. 97.298 dd. 21.11.2000.
- o de levering met plaatsing van kachels, radiators of individuele convectors op hout, kolen, olie, gas of op elektriciteit kan bij administratieve tolerantie onderworpen zijn aan het btw-tarief van 6%. Voor elektrische convectors volstaat het niet dat deze enkel op een stopcontact zijn aangesloten. Daarentegen vereist de toepassing van het tarief van 6% dat die convectors rechtstreeks en blijvend zijn aangehecht aan de elektrische installatie van het gebouw (zie Informatie en Mededeling van 18.08.2011).

- **Sanitaire installaties (rubriek XXXI, § 3, 3°, b))**

Wordt bedoeld, iedere handeling waarbij worden geleverd en aangehecht aan een woning de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een sanitaire installatie en, meer algemeen, van al de vaste toestellen voor sanitair of hygiënisch gebruik aangesloten op een waterleiding of een riool.

Wordt aldus bedoeld de handeling waarbij buisleidingen, kranen, pompen, gootstenen, wastafels, wc's, urinoirs, bidets, voetbaden en badkuipen worden geleverd en aan een woning worden aangehecht.

Aangezien een warmwatertoestel zowel de badkamer als de keuken of beide tegelijk van warm water kan voorzien is de handeling waarbij zulk een toestel wordt geleverd en aangehecht aan de betrokken woning eveneens bedoeld, ongeacht waar dat toestel in de woning wordt geplaatst en zonder onderscheid naargelang van het type van warmwatertoestel.

Andere voorbeelden:

- zie beslissing nr. E.T. 109.807 van 22.12.2005 betreffende de levering met plaatsing van een **individueel waterzuiveringsstation** waarop de afvoer van huishoudelijk afvalwater is aangesloten en dat bestemd is voor de zuivering ervan.
- de levering met plaatsing alsook het onderhoud en de herstelling van een **waterontharder (waterverzachter)** komt in aanmerking voor de toepassing van het verlaagde tarief van 6%, voor zover die ontharder aangesloten is op de waterleiding van het gebouw. De levering van zakken zout speciaal bestemd voor deze toestellen, die al dan niet tegelijk gebeurt met de installatie, herstelling of onderhoud, van het toestel, is niet bedoeld in rubriek XXXI en is onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

- **Elektrische installatie (rubriek XXXI, § 3, 3°, c))**

Wordt bedoeld, iedere handeling waarbij de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische installatie, met uitzondering van toestellen voor de verlichting en van lampen, worden geleverd en aan een woning worden aangehecht.

Onder verlichtingstoestellen en lampen worden inzonderheid bedoeld hanglampen, plafondlampen, luchters, wandlampen, tafellampen, nachtlampen, bureaulampen, schemerlampen en waterdichte lampen voor vochtige ruimten, kandelaren, pianolampen, réverbères, lampen op voet, fluorescentielampen en hun houders, daaronder begrepen de starters en de ballasten, enzovoort. De levering (en eventuele plaatsing) van deze goederen is onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

Wanneer de handeling evenwel betrekking heeft op de levering van een verlichtingstoestel of lamp terzelfdertijd met de inwerking ervan in het (vals) plafond, kan het btw-tarief van 6% van toepassing zijn.

Wat thermische en fotovoltaïsche **zonnepanelen** voor de productie van warmte-energie en/of elektriciteit voor een privéwoning betreft, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 113.873 van 19.02.2008.

Inzake het toe te passen btw-tarief op de aansluitingskosten op het elektriciteitsnet, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 103.850 van 10.01.2005.

- **Elektrische belinstallatie, brand- en alarmtoestellen, telefooninstallatie (rubriek XXXI, § 3, 3°, d))**

Wordt eveneens bedoeld, iedere handeling waarbij de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische belinstallatie, van brandalarmtoestellen, van alarmtoestellen tegen diefstal en van een huistelefoon worden geleverd en aan een woning worden aangehecht.

Onder elektrische belinstallatie worden bedoeld de elektromagnetische inrichtingen die een hamertje doen trillen op een bel, alsook de trillers met zoemertoon of melodie, enzovoort.

Onder de elementen van een brandalarmtoestel kunnen geciteerd worden de toestellen aangesloten op een waterleiding, toestellen met smeltveiligheden, toestellen met uitzettingskleppen, toestellen met elektrische weerstandgeleiders, toestellen met foto-elektrische cel, toestellen met detector, enzovoort.

De levering met plaatsing van een brandblusapparaat is evenwel onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%.

Opgelet: de levering van een alarminstallatie die eenvoudig wordt aangesloten op een bestaande elektrische installatie of van draadloze installaties die louter wordt vastgehecht aan een roerend goed of onroerend goed door bestemming, is aan het normale btw-tarief van 21% onderworpen.

De onderhouds- en herstellingswerken aan de door rubriek XXXI beoogde alarminstallaties kunnen eveneens het verlaagde btw-tarief genieten. De levering met plaatsing van **batterijen speciaal ontworpen voor dergelijke installaties** kan eveneens het btw-tarief van 6% genieten aangezien ze worden aangemerkt als een bestanddeel van de installatie. De controlewerkzaamheden, buiten onderhoud- of herstellingswerkzaamheden, zijn intellectuele prestaties die onderworpen zijn aan het normale btw-tarief.

Onder de toestellen van een huistelefooncentrale kunnen die geciteerd worden waarmee een centrale is uitgerust om tussen de verschillende vertrekken van een woning te kunnen telefoneren, en de elektrische deuropener met deurtelefoon of met videfoon.

Zie ook de beslissing nr. E.T. 52.634 van 03.07.1991 met betrekking tot de huistelefooninstallaties.

- **Kasten, gootstenen, dampkappen (rubriek XXXI, § 3, 3°, e))**

Wordt bedoeld iedere handeling waarbij worden geleverd en aan een woning aangehecht: opbergkasten, gootstenen, gootsteenkasten en meubels met ingebouwde gootsteen, wastafels en meubels met ingebouwde wasbak, zuigkappen, ventilators en luchtverversers **waarmee een keuken of een badkamer is uitgerust.**

Deze opsomming van goederen is beperkend.

Zijn dus niet bedoeld de handelingen waarbij een koelkast, een diepvriezer, een komfoor of een fornuis met gas of elektriciteit, een vaatwasmachine, een oven, een breekmachine, een wasmachine of een linnendroogkast, enzovoort, worden geleverd en geplaatst. Deze handelingen blijven bijgevolg onderworpen aan het tarief eigen aan de goederen waarop ze betrekking hebben.

Zie ook de beslissing nr. E.T. 89.608 van 16.06.1997 betreffende de levering en plaatsing in een ingerichte keuken van elektrische huishoudtoestellen.

Volledigheidshalve wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 110.383 van 27.03.2006 die betrekking heeft op twee specifieke situaties van leveringen met aanhechting van kasten die het verlaagde btw-tarief van 6% kunnen genieten omdat deze kasten, door hun plaatsing, onroerend uit hun aard worden (toepassing rubriek XXXI, § 3,2°).

- **Luiken, rolluiken, rolgordijnen (rubriek XXXI, § 3, 3°, f))**

Wordt eveneens bedoeld iedere handeling waarbij luiken, rolluiken en rolgordijnen bestemd voor de **buitenkant van een woning** worden geleverd en aan de woning worden aangehecht.

*d. Andere handelingen die in aanmerking kunnen komen voor het btw-tarief van 6% overeenkomstig rubriek XXXI*

- **Wandbekledingen en vloerbedekkingen (rubriek XXXI, § 3, 4°)**

Worden beoogd door rubriek XXXI als werk in onroerende staat iedere handeling waarbij een wandbekleding of vloerbedekking wordt geleverd en aan een woning wordt gehecht. Hierbij is het van geen belang of die bekleding of bedekking aan de woning wordt vastgehecht of eenvoudig ter plaatse op maat wordt gesneden volgens de afmetingen van de te bedekken of te bekleden oppervlakte.

Zijn onder meer bedoeld de handelingen waarbij terzelfdertijd wordt geleverd en geplaatst:

- behangpapier of eender welke wandbekleding alsook het nodige materiaal om de plaatsing te doen (lijm, kalk, cement, enzovoort)
- vast tapijt, balatum, linoleum of eender welke vloerbedekking, ongeacht of die bedekking is gelijmd of op een andere manier is vastgehecht of eenvoudig is neergelegd. In dit laatste geval dient de vloerbedekking ter plaatse op maat te worden gesneden volgens de afmetingen van de te bedekken oppervlakte.
- **Het aanhechten, het plaatsen, het herstellen en het onderhouden van goederen bedoeld in rubriek XXXI, § 3, 3° en 4° (rubriek XXXI, § 3, 5°)**

Het gebeurt dat een onderneming belast is met de installatie in een woning van een goed dat ze niet zelf levert aan de afnemer. In dit opzicht wordt opgemerkt dat zo ze betrekking heeft op méér of meerdere goederen zoals bedoeld in rubriek XXXI, § 3, 3°, en zo de aanhechting van het goed aan het gebouw begrijpt, alsook wanneer ze de plaatsing van wandbekleding of vloerbedekking beoogd door rubriek XXXI, § 3, 4°, behelst, deze plaatsing, wat het btw-tarief betreft, dezelfde regeling volgt als wanneer er terzelfdertijd levering en, naargelang het geval, aanhechting of plaatsing zou zijn.

Zijn eveneens bedoeld de herstellings- en/of onderhoudswerken aan goederen bedoeld in rubriek XXXI, § 3, 3° en 4°, aangehecht of geplaatst onder de hierboven omschreven voorwaarden.

- **De terbeschikkingstelling van personeel (rubriek XXXI, § 3, 6°)**

De terbeschikkingstelling van personeel met het oog op het verrichten van handelingen beoogd in rubriek XXXI, § 3, 1° tot en met 5°, kan het btw-tarief van 6% genieten.

- **Werken met betrekking tot garages**

Op zich zijn garages geen woningen die worden gebruikt als huisvesting. De eraan verrichte onroerende handelingen zijn derhalve principieel onderworpen aan het tarief van 21%.

Dit is evenwel niet het geval wanneer een **garage geïntegreerd is in een woning of** wanneer, zelfs indien ze er niet aan grenst, ze **deel uitmaakt van de woning door het onmiddellijke nut dat ze voor de eigenaar (of zijn huurder) meebrengt**. In een dergelijk geval kan het btw-tarief van 6% van toepassing zijn zelfs voor de oprichting van deze garage die beschouwd wordt als zijnde een verbetering aan de woning waarbij zij nauw samen hoort.

Ook de levering met plaatsing van een motor en geleidingsrail (aan het plafond) kunnen in aanmerking komen voor het verlaagde btw-tarief. De ter gelegenheid van dit werk in onroerende staat boven de poort gemonteerde radar en de meegeleverde zendapparaten (afstandsbediening) om de poort te kunnen openen, kunnen eveneens het verlaagde btw-tarief genieten. Afzonderlijk geleverde afstandsbedieningen blijven echter onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

Het feit dat die garage uitsluitend zou worden gebruikt voor de berging van fietsen is niet van belang (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 533 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Karin Temmerman van 25.07.2013).

Wat carports betreft, is het aangewezen om zich, *mutatis mutandis*, te beroepen op wat hierboven is vastgesteld voor garages.

In dit verband dient de aandacht gevestigd te worden op het feit dat een verlaagd tarief, indien alle andere voorwaarden vervuld zijn, slechts toegepast kan worden op werk in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, van het Btw-Wetboek, met uitzondering van reiniging, en op elke andere prestatie 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.

De onroerende handelingen met betrekking tot parkeerplaatsen zijn, zonder onderscheid, onderworpen aan het normale btw-tarief van 21 %, zelfs wanneer deze parkeerplaatsen direct naast de woning liggen (zie beslissing nr. E.T. 80.398 van 01.10.1996).

- **Serres, veranda's, pergola's**

Onroerende handelingen verricht aan serres, veranda's of pergola's **die vastgehecht zijn aan een privéwoning** waarvan de eerste ingebruikname ten minste 15 jaar teruggaat, kunnen het voordeel van het verlaagde tarief van 6% genieten bij toepassing van rubriek XXXI (zie beslissing nr. E.T. 62.393 van 28.04.1988).

**D. Welke handelingen zijn uitgesloten van het verlaagde btw-tarief van 6%?**

Vooreerst worden de handelingen die niet de omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud van een woning van minstens 15 jaar oud, niet beoogd door deze rubriek XXXI.

Rubriek XXXI, § 3, somt de handelingen op die in aanmerking komen voor de toepassing van het btw-tarief van 6%. Het voordeel van het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXI is voorbehouden aan onroerende handelingen met betrekking tot woningen en is gericht op privéwoningen.

Het voordeel is derhalve niet van toepassing op handelingen betreffende de grond die het gebouw omgeeft, alsook voor bepaalde installaties die geen deel uitmaken van de eigenlijke woning.

Zo is het btw-tarief van 6% in geen geval van toepassing op (rubriek XXXI, § 4):

- werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen
- werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties

*a. handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning (rubriek XXXI, § 4, 1°)*

Zijn expliciet uitgesloten van het verlaagde btw-tarief: het werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen.

Hierna volgen een aantal **voorbeelden** van handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning.

- **Toegangswegen, muurtjes , afsluitingen en buitenterrassen** hebben in principe geen betrekking op de eigenlijke woning. Niettemin aanvaardt de administratie, in bepaalde omstandigheden, dat deze infrastructuur wel wordt aangemerkt als deel uitmakend van de woning (zie beslissing nr. E.T. 80.398 van 01.10.1996):

- Toegangswegen

Als toegangsweg wordt enkel beschouwd, elke weg die een gebouw dat bestemd is om te worden bewoond, rechtstreeks verbindt met de openbare weg en die gebruikt wordt, al dan niet uitsluitend, door de bezoekers en bewoners van dat gebouw. In dat geval kan het btw-tarief van 6% van toepassing zijn.

In die gedachtegang is bijvoorbeeld de aanleg van een weg steeds onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% wanneer deze weg niet verbonden is met de openbare weg en enkel dient als wandelpad in de tuin of wanneer deze weg uitsluitend dient als toegangsweg voor de brandweer of als toegangsweg naar een afzonderlijke garage of ander niet voor bewoning bestemd gebouw (tuinhuis, schuur, enzovoort).

Zo is bijvoorbeeld de aanleg van een oprit van de voordeur tot aan de garage achteraan in de tuin onderworpen aan 21 % btw (zie de mondelinge parlementaire vraag nr. 805 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Barbara Pas van 19.11.2015).

- Terrassen

De terrassen aangelegd op het perceel van een woning worden slechts beschouwd als deel uitmakend van de woning wanneer ze grenzen aan een gebouw dat bestemd is om te worden bewoond (in dat geval kan het btw-tarief van 6% van toepassing zijn).

In die gedachtegang zijn onroerende werkzaamheden met betrekking tot een terras dat gelegen is in de tuin of dat grenst aan een niet voor bewoning bestemd gebouw (bijvoorbeeld tuinhuisje of afzonderlijk garagegebouw) steeds onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%.

- Afsluitingen en muurtjes

Plaatsen van afsluitingen, met inbegrip van toegangspoorten, zijn expliciet uitgesloten van de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6%.

Muurtjes evenwel die grenzen aan de woning en die geen eigenlijke scheiding of afbakening van de eigendom vormen, kunnen wel aangemerkt worden als deel uitmakend van de woning, evenals hekkens of poortjes die in dergelijke muurtjes zijn ingewerkt. Enkel in dat geval kan het btw-tarief van 6% van toepassing zijn.

- **Serres, veranda's, pergola's**

De handelingen met betrekking tot serres en pergola's **die losstaan van de woning** - en die aan te merken zijn als aanhorigheden van een tuin - zijn uitgesloten van het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXI. Daarentegen kunnen onroerende handelingen met betrekking tot serres, veranda's en pergola's die vastgehecht zijn aan de woning wel het verlaagde btw-tarief van 6% genieten (zie beslissing nr. 62.393 van 28.04.1988).

- **Groendaken en -gevels**

Sommige werken met betrekking tot de aanleg van groendaken en -gevels kunnen, onder bepaalde voorwaarden, in aanmerking komen voor het btw-tarief van 6%. Voor meer uitleg zie circulaire 2017/C/25 van 24.04.2017 betreffende het Btw-tarief dat van toepassing is op werken in onroerende staat met betrekking tot groendaken en -gevels (E.T. 130.218). Zie ook de circulaire 2019/C/92 van 19.09.2019 betreffende het btw-tarief dat van toepassing is op bomen en planten die geleverd worden bij de aanleg en het onderhoud van tuinen (E.T. 135.324).

*b. Handelingen met betrekking tot zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke (rubriek XXXI, § 4, 2°)*

Zijn ook uitgesloten van het verlaagde btw-tarief: het werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties

Hierna volgen een aantal **voorbeelden** van dergelijke handelingen.

- **Stoombadkabines, sauna's, massage- of bubbelbaden**

De levering met plaatsing van dergelijke installaties zijn in principe onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

Wanneer het klassieke lig- of zitbad in de badkamer van de privéwoning wordt vervangen door een massage- of bubbelbad van relatief beperkte afmetingen, gaat de administratie er eenvoudigheidshalve van uit dat de levering, met aanhechting aan de woning, in de badkamer, van een massage- of bubbelbad met een inhoud van maximum 1000 liter niet valt onder de uitsluitingen van rubriek XXXI, § 4, 2°, Die toegeving geldt uiteraard slechts voor zover het massage- of bubbelbad aangehecht wordt aan het gebouw en aangesloten wordt op een waterleiding of een riool (zie beslissing nr. E.T. 94.492 van 18.06.1999). Deze toegeving werd uitgebreid naar douchecabines, van beperkte capaciteit, met stoomunit en/of waterjets voor zover die cabine geplaatst wordt in een badkamer (zie beslissing E.T. 113.109 van 04.09.2009).



- **Zwembaden**

Een zwembad is, krachtens rubriek XXXI, § 4, 2<sup>o</sup>, een installatie op zich die uitgesloten is van de toepassing van het btw-tarief van 6 % beoogd door rubriek XXXI.

Met deze uitsluiting worden bedoeld, niet alleen het zwembad zelf, en wanneer dit overdekt is, de constructie die het herbergt, met zijn eventuele hoekjes en aanvullingen, maar ook alle ander bijhorende gebouwen of ruimten die betrekking hebben op dat zwembad (gebouw dat speciaal ingericht is als kleedkamer, technische ruimtes, enzovoort).

*c. Andere voorbeelden van handelingen die niet beoogd worden door rubriek XXXI*

Het **reinigen** is een handeling die expliciet **uitgesloten** is van de toepassing van het btw-tarief van 6% (zie rubriek XXXI, § 1, 1<sup>o</sup> en § 3, 1<sup>o</sup>). Daarnaast is, bijvoorbeeld, de bouw van een nieuwe woning of afbraak van een woning niet beoogd door deze rubriek. Het is dan ook noodzakelijk om een **onderscheid** te kunnen maken tussen onroerende handelingen die **bijdragen tot de bouw van een nieuwe woning** en het **omvormen of verbouwen van een bestaande woning** (zie rubriek C, subrubriek a, hiervóór).

Onder '**reiniging**' wordt verstaan het gebruikelijke huishoudelijke onderhoud dat de netheid van het onroerend goed tot doel heeft zoals bijvoorbeeld de regelmatige schoonmaak van gebouwen, het stofvrij maken van tapijten, het boenen van parketvloeren, het wassen van ruiten.

Daarentegen kunnen de onroerende **onderhoudswerken** die verder gaan dan de gewone reiniging en die ten doel hebben de woning geheel of ten dele in goede staat te houden, aan het verlaagde tarief van 6% krachtens rubriek XXXI onderworpen worden, indien alle andere voorwaarden vervuld zijn. Voorbeelden hiervan zijn:

- de binnen- en buitenschilderwerken en het behangen van een onroerend goed
- het afkrabben of het vernissen van parketvloeren
- onderhoudswerken aan liften en aan installaties voor centrale verwarming, zelfs indien onderschreven door een abonnement
- het vegen van schoorstenen, het ontstoppen van riolen en leidingen
- het verwijderen van aanslag op gevels door zandstralen of op een andere wijze.

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

Andere voorbeelden van handelingen die niet worden beoogd door voornoemde rubriek XXXI:

- de overdrachten van gebouwen of delen van gebouwen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Btw-Wetboek
- het studiewerk en toezicht die behoren tot de geregelde werkzaamheid van architecten, landmeters en ingenieurs en die verricht worden ter voorbereiding of ter coördinatie van de uitvoering van onroerende handelingen
- de diensten door makelaars en lasthebbers bij verkoop of verhuur van onroerende goederen, het beheer van onroerende goederen
- de onroerende financieringshuur of 'onroerende leasing'
- de rechtstreekse aankoop, zonder plaatsing door de leverancier, van materialen
- het opsporen van lekken van een ondergrondse stookolietank (beslissing nr. E.T. 104.683/2 van 18.06.2015 en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.983 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Fabienne Winckel van 08.12.2017)

- de keuring van een stookolietank (beslissing nr. E.T. 97.298 van 21.11.2000 en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.983 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Fabienne Winckel van 08.12.2017)
- leeghalen van beerputten, waterputten, sceptische putten, en dergelijke, met uitzondering van het leeghalen van dergelijke putten dat noodzakelijk voorafgaat aan een werk in onroerende staat onderworpen aan het btw-tarief van 6% overeenkomstig rubriek XXXI (zie beslissing nr. E.T. 95.911 van 21.02.2000).
- de levering met plaatsing van **plafondliftsystemen** (voor het verplaatsen van zieken of mindervaliden) als beoogd in de beslissing nr. E.T. 121.671 van 04.07.2012. Het betreft immers geen werk in onroerende staat.

#### *d. Misbruik of kunstmatige constructies inzake vastgoed*

Er wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 120.125 van 13.05.2014 die betrekking heeft op de commercialisatie van bepaalde vastgoedprojecten door bouwpromotoren die in feite nieuw vastgoed (appartementen of eengezinswoningen) op de markt brengen met toepassing van het btw-tarief van 6%. Het gaat om de **levering van een vastgoed in zijn toekomstige staat van afwerking**.

De promotoren hebben bepaalde constructies uitgewerkt waarbij dat een koper een (aandeel in) een oud gebouw koopt. Die aankoop wordt gevolgd door de renovatie of afbraak-heropbouw van dat gebouw.

In algemene zin kunnen ingeval van verkoop van oude gebouwen gevolgd door afbraak-heropbouw of door belangrijke renovatiewerken waardoor het vastgoed voor de toepassing van de btw 'nieuw' wordt, twee gevallen worden onderscheiden:

- ofwel contracteert de koper met één medecontractant voor twee soorten handelingen (aankoop en aannemingscontract)
- ofwel zijn de verkoper en de onderneming die instaat voor de renovatie of afbraak-heropbouw, twee juridisch onderscheiden personen.

Indien de twee handelingen ondeelbaar verbonden zijn met elkaar, heeft de opsplitsing in twee handelingen (verkoop gevolgd door een aannemingscontract) overeenkomstig het Arrest van 19.11.2009 in de zaak C-461/08 'Don Bosco' van het Hof van Justitie van de Europese Unie een kunstmatig karakter en beantwoordt niet aan de economische werkelijkheid noch aan de bedoeling van de partijen.

Dergelijke leveringen gevolgd door renovatie of afbraak-heropbouw vormen dus, voor de toepassing van de btw, één handeling die de levering van een vastgoed in zijn toekomstige staat van afwerking tot voorwerp heeft (verkoop op plan), ongeacht of er één of meerdere kopers zijn en of het vastgoed al dan niet valt onder het stelsel van de gedwongen mede-eigendom.

Er kan in dat geval sprake zijn van een **kunstmatige constructie** of **rechtsmisbruik** in de zin van artikel 1, § 10, van het Btw-Wetboek. De levering van dat vastgoed en het bijhorend terrein zal dan onderworpen zijn aan het normale btw-tarief, dat thans 21% bedraagt. Voor meer uitleg zie voornoemde beslissing nr. E.T. 120.125 van 13.05.2014.

#### **E. Formaliteiten en aansprakelijkheid**

In de onderstelling dat de grondvoorwaarden voor de toepassing van het btw-tarief van 6% overeenkomstig rubriek XXXI vervuld, kunnen de beoogde handelingen slechts dit tarief genieten wanneer de factuur uitgereikt door de aannemer en het dubbel dat hij bewaart, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van dit tarief rechtvaardigen.

Aangezien van bepaalde van deze elementen enkel de afnemer kennis heeft, dient deze laatste aan de aannemer een bewijs te geven van het voorhanden zijn ervan. Behalve in geval van samenspanning tussen de partijen en/of klaarblijkelijk niet naleven van de nieuwe regeling, ontlast het attest van de afnemer de aannemer van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief (rubriek XXXI, § 1, 5°).

Betreffende de verplichte vermeldingen op de factuur, wordt verwezen naar de aanschrijving nr. 6/1986 van 22.08.1986, randnummers 82 tot en met 85. Wat het attest van de afnemer betreft, wordt verwezen naar het randnummer 86 van voornoemde aanschrijving.

In principe is de medecontractant van de leverancier of van de dienstverrichter met deze tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de belasting, wanneer de factuur onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van de naam en het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, of het bedrag van de op de handeling verschuldigde belasting niet of onjuist vermeldt.

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 aannemer als van de medecontractant te vorderen. Wanneer de aannemer niet bij machte is op objectieve wijze het tarief van de verschuldigde belasting te bepalen en voor zover hij aan de afnemer een attest heeft gevraagd op basis waarvan hij de verschuldigde belasting heeft bepaald, wordt hij overeenkomstig rubriek XXXI, § 1, 5°, ontlast van zijn aansprakelijkheid, behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van de regeling.

## 9. Privéwoningen voor gehandicapten

**Rubriek XXXII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, inzake de toepassing van het btw-tarief van 6% op instellingen voor gehandicapten bepaalt het volgende:

*§ 1. Mits voldaan is aan de hierna gestelde voorwaarden, is het verlaagd tarief van toepassing op de werken in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, tweede lid, van het Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en op de andere handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°:*

*1° de handelingen moeten worden verstrekt en gefactureerd aan hetzij:*

*a) een gewestelijke huisvestingsmaatschappij of een door haar erkende maatschappij voor sociale huisvesting;*

*b) een provincie, een intercommunale, een gemeente, een intercommunaal openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn of een openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn;*

*c) een vereniging zonder winstoogmerk of een vennootschap met sociaal oogmerk die in het kader van het huisvestingsbeleid van personen met een handicap worden erkend door de bevoegde overheid of door een door haar opgericht agentschap of fonds voor personen met een handicap;*

*2° de handelingen moeten worden verricht aan een woning die, in ieder geval na de uitvoering ervan, specifiek aangepast is om door een gehandicapte als privéwoning te worden gebruikt;*

*3° de handelingen moeten worden verricht aan een woning die bestemd is om te worden verhuurd, door een onder 1° bedoelde instelling, maatschappij, vereniging zonder winstoogmerk of vennootschap met sociaal oogmerk aan een persoon met een handicap die een tegemoetkoming geniet van een fonds of een agentschap voor personen met een handicap dat door de bevoegde overheid is erkend;*

*4° de door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, moeten, op basis van een duidelijk en nauwkeurig attest van de afnemer, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd tarief rechtvaardigen; behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van onderhavige bepaling, ontlast het attest van de afnemer de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.*

*§ 2. Het verlaagd tarief is in geen geval van toepassing op:*

*1° werk in onroerende staat en de andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen;*

2° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.

§ 3. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de leveringen van goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Wetboek alsook op 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, wanneer die goederen:

- specifiek zijn aangepast om door een gehandicapte als privéwoning te worden gebruikt;
- worden geleverd en gefactureerd aan de instellingen of maatschappijen bedoeld in paragraaf 1, 1°;
- en bestemd zijn om te worden verhuurd door deze instellingen of maatschappijen aan gehandicapten bedoeld in paragraaf 1, 3°.

§ 4. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op gebouwen die specifiek aangepast zijn om door een gehandicapte als privéwoning te worden gebruikt, wanneer de afnemer een in § 1, 1°, genoemde maatschappij of instelling is die deze gebouwen verhuurt aan de in § 1, 3°, genoemde gehandicapten.'

### **A. Welke handelingen kunnen het btw-tarief van 6% op grond van rubriek XXXII genieten?**

Overeenkomstig rubriek XXXII, van tabel A, komen vier soorten handelingen in aanmerking voor de toepassing het btw-tarief van 6%:

- **werken in onroerende staat** in de zin van artikel 19, § 2, van het Btw-Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en de andere handelingen opgesomd in **rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°** (rubriek XXXII, § 1).
- **leveringen** van goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Btw-Wetboek alsook de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van **zakelijke rechten** op zulke goederen die **niet overeenkomstig artikel 44, § 3, 1°, van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld** (rubriek XXXII, § 3).
- de **onroerende financieringshuur** of **onroerende leasing** beoogd in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Btw-Wetboek (rubriek XXXII, § 4).
- de **onroerende verhuur met optionele belastingheffing** bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek (rubriek XXXII, § 4).

Voor wat de handelingen opgesomd onder rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6° betreft, wordt verwezen naar titel 8, rubriek C, subrubrieken c en d, van deze Afdeling.

De onroerende verhuur met optionele belastingheffing wordt besproken in de circulaire 2019/C/25 van 21.03.2019 betreffende de wet van 14.10.2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ (E.T. 134.229).

### **B. Welke gebouwen worden beoogd door rubriek XXXII?**

De handelingen genoemd onder rubriek A moeten worden verricht of betrekking hebben op een woning die **specifiek aangepast is om door een gehandicapte als privéwoning te worden gebruikt**.

Wanneer het om werk in onroerende staat (met uitsluiting van het reinigen) of een andere handeling opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6° gaat, dient deze voorwaarde inzake gebruik in ieder geval voldaan te zijn na uitvoering van de werken.

De woning moet bovendien verhuurd worden aan **een persoon met een handicap die een tegemoetkoming geniet** van een fonds of een agentschap voor personen met een handicap.

### **C. Aan wie moeten de handelingen worden verstrekt en gefactureerd?**

De handelingen moeten worden verstrekt en gefactureerd aan:

- een gewestelijke huisvestingsmaatschappij of een door haar erkende maatschappij voor sociale huisvesting

of

- een provincie, een intercommunale, een gemeente, een intercommunaal openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn of een openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn

of

- een vereniging zonder winstoogmerk of een vennootschap met sociaal oogmerk die in het kader van het huisvestingsbeleid van personen met een handicap worden erkend door de bevoegde overheid of door een door haar opgericht agentschap of fonds voor personen met een handicap.

### **D. Welke bestemming moeten de onder rubriek C genoemde afnemers aan de woning geven?**

De woning moet door deze maatschappijen of instellingen worden verhuurd aan een persoon met een handicap die een tegemoetkoming geniet van een door de bevoegde overheid erkend fonds of een agentschap voor personen met een handicap (zie rubriek XXXII, § 1, 3°).

Onder het begrip 'een fonds of een agentschap voor personen met een handicap dat door de bevoegde overheid is erkend' dient te worden verstaan (zie beslissing nr. E.T. 125.365 van 11.04.2014):

- het Vlaams Agentschap voor Personen met een Handicap
- l'Agence Wallonne pour l'Intégration des Personnes Handicapées
- die Dienststelle für Personen mit Behinderung.

Voor de toepassing van deze rubriek volstaat het evenwel dat de gehandicapte reeds erkend is door een van deze agentschappen, zelfs indien hij nog geen uitkering geniet en op een wachtlijst staat om in de toekomst effectief een dergelijke tegemoetkoming te ontvangen (zie de mondelinge parlementaire vraag nr. 21.856 van de heer Carl Devlies van 11.02.2014).

### **E. Welke handelingen zijn uitgesloten van de toepassing van het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXII?**

- handelingen andere dan diegene genoemd onder rubriek XXXII, § 1 (werk in onroerende staat en gelijkgestelde handelingen), onder rubriek XXXII, § 3 (levering nieuwbouw of vestiging zakelijke rechten op nieuwbouw) en onder rubriek XXXII, § 4 (onroerende leasing en onroerende verhuur met optionele belastingheffing).
- handelingen die geen betrekking hebben op een woning die specifiek aangepast is om door een gehandicapte als privéwoning te worden gebruikt.
- handelingen die niet aan de beoogde maatschappijen of instellingen worden verstrekt en gefactureerd (opgesomd in rubriek XXXII, § 1, 1°)
- handelingen met betrekking tot woningen die niet zullen worden verhuurd door de onder rubriek XXXII, § 1, 1°, bedoelde maatschappijen of instellingen aan een persoon met een handicap die een tegemoetkoming geniet van een fonds of een agentschap voor personen met een handicap dat door de bevoegde overheid is erkend (zie rubriek XXXII, § 1, 3°)
- de handelingen die uitgesloten worden van de toepassing van het btw-tarief van 6% en opgesomd worden in rubriek XXXII, § 2:

- werk in onroerende staat en de andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen
- werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.

Voor meer uitleg met betrekking tot deze laatstgenoemde uitsluitingen wordt verwezen titel 8, rubriek D, subrubrieken a en b.

### **F. Bijzonderheden inzake de factuur waarop het btw-tarief van 6% wordt toegepast**

De door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, moeten, op basis van een duidelijk en nauwkeurig attest van de afnemer, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagde tarief rechtvaardigen.

Behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van onderhavige bepaling, ontlast het attest van de afnemer de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief (zie rubriek XXXII, § 1, 4°).

Wat de levering van nieuwbouw of vestiging van zakelijke rechten op nieuwbouw betreft (rubriek XXXII, § 3), moet de factuur worden uitgereikt aan de onder rubriek XXXII, § 1, 1°, bedoelde instellingen of maatschappijen (zie rubriek C, hiervóór).

Wat de onroerende leasing betreft (rubriek XXXII, § 4), moet de leasingnemer een onder rubriek XXXII, § 1, 1°, bedoelde instelling of maatschappij zijn (zie rubriek C, hiervóór). Hetzelfde geldt voor de huurder bij een onroerende verhuur met optionele belastingheffing.

### **G. Slotopmerking**

Er wordt evenwel opgemerkt dat, naast deze rubriek XXXII, **andere rubrieken van tabellen A en B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, betrekking hebben op de **onroerende sector**. Het betreft:

- rubriek XXXI, tabel A, voor **werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen van minstens 15 jaar oud** (6%)
- rubriek XXXIII, tabel A, voor **instellingen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXVI, tabel A, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (6%)
- rubriek XXXVII, tabel A, voor de **afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden** (6%)
- rubriek XXXVIII, tabel A, voor de **renovatie en herstel van privéwoningen van ten minste 10 jaar** (6%)
- rubriek XL, tabel A, voor **gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding** (6%)
- rubriek X, tabel B, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)
- rubriek XI, tabel B, voor de **privé-initiatieven voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)

Indien bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende goederen niet beoogd worden door rubriek XXXII, van tabel A, dient aldus te worden nagegaan of deze handelingen niet worden beoogd door een andere rubriek van tabel A of B alvorens de toepassing van een van de verlaagde btw-tarieven (6% of 12%) uit te sluiten.

## 10. Instellingen voor gehandicapten

**Rubriek XXXIII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, inzake de toepassing van het btw-tarief van 6% op instellingen voor gehandicapten, bepaalt het volgende:

*'§ 1. Mits voldaan is aan de hierna gestelde voorwaarden, is het verlaagd tarief van toepassing op de werken in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, tweede lid, van het Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en op de andere handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°:*

*1° de handelingen moeten worden verricht aan woningcomplexen bestemd om te worden gebruikt voor huisvesting van gehandicapten;*

*2° de handelingen moeten worden verstrekt en gefactureerd aan een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon die een instelling beheert die op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, personen met een handicap huisvest en die om deze reden een tegemoetkoming geniet van een fonds of een agentschap voor personen met een handicap dat door de bevoegde overheid is erkend;*

*3° de door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, moeten, op basis van een duidelijk en nauwkeurig attest van de afnemer, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd tarief rechtvaardigen; behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van onderhavige bepaling, ontlast het attest van de afnemer de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.*

*§ 2. Het verlaagd tarief is in geen geval van toepassing op:*

*1° werk in onroerende staat en de andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen;*

*2° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.*

*§ 3. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de leveringen van goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Wetboek alsook op 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, wanneer die gebouwen bestemd zijn om als woningcomplex te worden gebruikt voor de huisvesting van gehandicapten en ze worden geleverd en gefactureerd aan een in paragraaf 1, 2° bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon.*

*§ 4. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op woningcomplexen bestemd om te worden gebruikt voor de huisvesting van gehandicapten, wanneer de afnemer een in § 1, 2°, genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.'*

### **A. Welke handelingen kunnen het btw-tarief van 6% op grond van rubriek XXXIII genieten?**

Overeenkomstig deze rubriek XXXIII komen vier soorten handelingen in aanmerking voor de toepassing het btw-tarief van 6%:

- **werken in onroerende staat** in de zin van artikel 19, § 2, van het Btw-Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en de andere handelingen opgesomd in **rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°** (rubriek XXXIII, § 1).
- **leveringen** van goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Btw-Wetboek alsook de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van **zakelijke rechten** op zulke goederen die **niet overeenkomstig artikel 44, § 3, 1°, van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld** (rubriek XXXIII, § 3).

- de onroerende financieringshuur of **onroerende leasing** beoogd in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Btw-Wetboek (rubriek XXXIII, § 4).
- de onroerende verhuur met optionele belastingheffing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek (rubriek XXXIII, § 4).

Voor wat de handelingen opgesomd onder rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6° betreft, wordt verwezen naar titel 8, rubriek C, subrubrieken c en d, van deze Afdeling.

Het verlaagde btw-tarief van rubriek XXXIII kan in elk geval slechts toepassing vinden voor onroerende handelingen verricht aan vertrekken bestemd voor de huisvesting van gehandicapten om te voldoen aan de vereisten van hun verblijf en van hun gemeenschappelijk leven. Niet alleen de lokalen bestemd voor de eigenlijke huisvesting (privé- of gemeenschappelijke kamers, slaapzalen, enzovoort) zijn bedoeld, doch ook de andere plaatsen die worden gebruikt door de beoogde personen (restaurants, lees- of recreatiezalen, salon met bar of tv, studiezalen, bibliotheken voorbehouden aan de kostgangers), alsmede de lokalen bestemd voor het personeel ten dienste van de huisvesting (monitors, toezichters, verplegers, dienstpersoneel, enzovoort) en de technische lokalen (keukens, wasplaatsen, ziekenzalen, kelders, opslagplaatsen, bergplaatsen, enzovoort).

Wanneer het gebouw niet uitsluitend bestemd is voor de huisvesting maar eveneens lokalen omvat die worden gebruikt voor andere doeleinden (bijvoorbeeld een beschermde werkplaats), is het verlaagde tarief slechts toepasselijk ten aanzien van de lokalen bestemd voor de huisvesting (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.207 van de heer Volksvertegenwoordiger Jean-Jacques Viseur van 27.01.1998).

### ***B. Welke gebouwen worden beoogd door rubriek XXXIII?***

De handelingen genoemd onder rubriek A, hiervóór, moeten worden verricht aan of betrekking hebben op woningcomplexen **bestemd om op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, te worden gebruikt voor de huisvesting van gehandicapten die een tegemoetkoming genieten** van een erkend fonds of agentschap voor personen met een handicap.

Behalve de eenvoudige terbeschikkingstelling van woonruimten en gemeenschappelijke lokalen dient het complex ook werkelijk te fungeren als de eigen woning van de gehandicapten waar hen de huishoudelijke (waaronder het verstrekken van spijzen en dranken) en, desgevallend, ook de medische of paramedische zorgen worden verstrekt.

Anderzijds moet de exploitant aan de kostganger een duurzaam verblijf verstrekken, in tegenstelling tot een kortstondig of een tijdelijk verblijf. Bovendien de vakantiecentra of herstellingscentra, is het complex dat bestemd is voor de tijdelijke opvang van gehandicapten, waarvan de familie tijdelijk ingevolge bijzondere omstandigheden in de onmogelijkheid verkeert hen te verzorgen, aldus van rubriek XXXIII uitgesloten.

Het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXIII kan dus **niet** worden toegepast voor instellingen die met een **semi-internaat- of externaatstelsel** werken. Het kan evenwel gebeuren dat de in rubriek XXXIII beoogde instellingen tevens gehandicapten opvangen in semi-internaat- of externaatstelsel. De gevolgen hiervan worden besproken in de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.207 van de heer Volksvertegenwoordiger Jean-Jacques Viseur van 27.01.1998.

### ***C. Aan wie moeten de handelingen worden verstrekt en gefactureerd?***

De handelingen moeten worden verstrekt en gefactureerd aan een **publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon** die een instelling **beheert** die op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, personen met een handicap huisvest en die om deze reden een tegemoetkoming geniet van een fonds of een agentschap voor personen met een handicap dat door de bevoegde overheid is erkend (zie rubriek XXXIII, § 1, 2°).

Voor zover alle andere voorwaarden vervuld zijn, is het verlaagde tarief in principe slechts van toepassing wanneer de onroerende handeling wordt verstrekt aan een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon die het woningcomplex beheert.



Deze persoon dient in de regel eigenaar of huurder te zijn van het gebouw dienstig als verblijfsinrichting of dient, meer algemeen, een zakelijk recht (bijvoorbeeld vruchtgebruik) of een recht van genot op dat gebouw te bezitten. Om distorsies te vermijden aanvaardt de administratie dat het voordeel van het verlaagde tarief eveneens kan gelden voor de persoon die, zonder exploitant te zijn van de inrichting, het zakelijk recht of het recht van genot dat hij bezit op het gebouw overdraagt, inzonderheid bij wijze van verhuur, aan de exploitant die de inrichting beheert.

Voor de toepassing van het verlaagde tarief is het dus niet noodzakelijk dat de persoon die de opdrachtgever van de handeling is tevens de hoedanigheid heeft van beheerder. Deze administratieve tolerantie staat vermeld in de aanschrijving nr. 12/1984 van 10.10.1984, randnummers 19 tot en met 22.

#### ***D. Welke bestemming moeten de onder rubriek C genoemde afnemers aan het woningcomplex geven?***

Het woningcomplex moet op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, personen met een handicap huisvesten en die om deze reden een tegemoetkoming genieten van een fonds of een agentschap voor personen met een handicap dat door de bevoegde overheid is erkend ((zie rubriek XXXIII, § 1, 2°).

Onder het begrip 'een fonds of een agentschap voor personen met een handicap dat door de bevoegde overheid is erkend' dient te worden verstaan (zie beslissing nr. E.T. 125.365 van 11.04.2014):

- het Vlaams Agentschap voor Personen met een Handicap
- l'Agence Wallonne pour l'Intégration des Personnes Handicapées
- die Dienststelle für Personen mit Behinderung.

#### ***E. Welke handelingen zijn uitgesloten van de toepassing van het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXIII?***

- handelingen andere dan diegene genoemd onder rubriek XXXIII, § 1 (werk in onroerende staat en gelijkgestelde handelingen), onder rubriek XXXIII, § 3 (levering nieuwbouw of vestiging zakelijke rechten op nieuwbouw) en onder rubriek XXXIII, § 4 (onroerende leasing en de onroerende verhuur met optionele belastingheffing).
- handelingen die geen betrekking hebben op een woningcomplex die op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, personen met een handicap huisvesten die een tegemoetkoming genieten (zie rubriek XXXIII, § 1, 2°).
- handelingen die niet aan de beoogde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke personen worden verstrekt en gefactureerd (met uitzondering van bovengenoemde tolerantie van de aanschrijving nr. 12/1984 van 10.10.1984, randnummers 19 tot en met 22).
- de handelingen die uitgesloten worden van de toepassing van het btw-tarief van 6% en opgesomd worden in rubriek XXXIII, § 2:
  - werk in onroerende staat en de andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen
  - werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.

Voor meer uitleg met betrekking tot deze laatstgenoemde uitsluiting, wordt verwezen naar titel 8, rubriek D, subrubrieken a en b, van deze Afdeling.

## **F. Bijzonderheden inzake de factuur waarop het btw-tarief van 6% wordt toegepast**

De door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, moeten, op basis van een duidelijk en nauwkeurig attest van de afnemer, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagde tarief rechtvaardigen.

Behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van onderhavige bepaling, ontlast het attest van de afnemer de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.

Wat de levering van nieuwbouw of vestiging van zakelijke rechten op nieuwbouw betreft (rubriek XXXIII, § 3), moet de factuur worden uitgereikt aan de onder rubriek XXXIII, § 2, bedoelde persoon (zie rubriek C, hiervóór).

Wat de onroerende leasing betreft (rubriek XXXIII, § 4), moet de leasingnemer de onder rubriek XXXIII, § 2, bedoelde persoon zijn (zie rubriek C, hiervóór). Hetzelfde geldt voor de huurder bij een onroerende verhuur met optionele belastingheffing.

Volledigheidshalve wordt evenwel verwezen naar de administratieve tolerantie van in de aanschrijving nr. 12/1984 van 10.10.1984, randnummers 19 tot en met 22.

## **G. Slotopmerking**

Er wordt evenwel opgemerkt dat, naast deze rubriek XXXIII, **andere rubrieken van tabellen A en B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, betrekking hebben op de **onroerende sector**. Het betreft:

- rubriek XXXI, tabel A, voor **werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen van minstens 15 jaar oud** (6%)
- rubriek XXXII, tabel A, voor **privéwoningen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXVI, tabel A, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (6%)
- rubriek XXXVII, tabel A, voor de **afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden** (6%)
- rubriek XXXVIII, tabel A, voor de **renovatie en herstel van privéwoningen van ten minste 10 jaar** (6%)
- rubriek XL, tabel A, voor **gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding** (6%)
- rubriek X, tabel B, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)
- rubriek XI, tabel B, voor de **privé-initiatieven voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)

Indien bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende goederen niet beoogd worden door rubriek XXXIII, van tabel A, dient aldus te worden nagegaan of deze handelingen niet worden beoogd door een andere rubriek van tabel A of B alvorens de toepassing van een van de verlaagde btw-tarieven (6% of 12%) uit te sluiten.

## **11. Diversen**

Krachtens **rubriek XXXIV**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

*1° De verhuur van goederen bedoeld in rubriek XXIII, cijfers 2 tot en met 8 en cijfer 11.*

*2° De diensten die gewoonlijk door begrafenisondernemers worden verstrekt in de normale uitoefening van hun beroepswerkzaamheid, met uitzondering van:*

a) het verschaffen van spijzen of dranken om ter plaatse te worden verbruikt;

b) de diensten verstrekt door kelners, dienststers en alle andere personen die tussenkomen bij het verschaffen van spijzen en dranken aan de verbruikers in omstandigheden die het verbruik ter plaatse mogelijk maken;

c) de diensten met betrekking tot de levering met plaatsing van grafkelders of -monumenten.

3° De opleiding van assistentiehonden, bedoeld in cijfer 9 van rubriek XXIII door een assistentiehondenschool die door de bevoegde overheid is erkend en de diensten verstrekt door dierenartsen aan deze assistentiehonden.

4° Toekomstig recht (8): de sterilisatie van katten door een dierenarts in de zin van artikel 1 van de wet van 28 augustus 1991 op de uitoefening van de diergeneeskunde.)

(8) De inwerkingtreding van rubriek XXXIV, 4°, van tabel A, is onderworpen aan de instemming van de Europese Unie met een wijziging van bijlage III van de btw-richtlijn 2006/112/EG. Momenteel is dit 4° dus niet van toepassing.

## **A. Verhuur van bepaalde goederen**

De verhuur van onderstaande goederen is overeenkomstig rubriek XXXIV, voornoemd, onderworpen aan het btw-tarief van 6%:

- orthopedische toestellen (medisch-chirurgische gordels daaronder begrepen); breukspalken en andere artikelen en apparaten voor de behandeling van breuken in het beendergestel; kunstgebitten, kunststanden, kunstogen, kunstledematen en dergelijke artikelen; hoorapparaten voor hardhorigen en andere voor het verhelpen of verlichten van gebreken of van kwalen dienende apparatuur, die door de patiënt in de hand worden gehouden of op andere wijze worden gedragen, dan wel worden geïmplant; individueel materiaal speciaal ontworpen om te worden gedragen door stomapatiënten en door personen die lijden aan incontinentie, met uitzondering van maandverbanden, van inlegkruisjes en van luiers voor kinderen jonger dan zes jaar; het individueel toebehoren dat deel uitmaakt van een kunstnier inclusief de gebruikte trouses (rubriek XXIII, cijfer 2, tabel A)
- looprekken, rolstoelen en dergelijke wagentjes voor invaliden en zieken, ook indien met motor of ander voortbewegingsmechanisme; onderdelen en toebehoren voor deze wagens (rubriek XXIII, cijfer 3, tabel A).
- aërosolapparatuur en toebehoren; individueel materiaal voor de toediening van mucomyst (rubriek XXIII, cijfer 4, tabel A).
- anti-decubitusmateriaal opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit van 14.09.1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering (rubriek XXIII, cijfer 5, tabel A).
- hulpmiddelen speciaal ontworpen voor slechtzienden en blinden, met uitzondering van monturen, brilglazen en contactlenzen (rubriek XXIII, cijfer 6, tabel A).
- infuuspompen voor pijnbestrijding (rubriek XXIII, cijfer 7, tabel A).
- glucosemeters en toebehoren (rubriek XXIII, cijfer 8, tabel A).
- externe defibrillatoren (rubriek XXIII, cijfer 11, tabel A) (zie ook de circulaire 2018/C/19 van 12.02.2018 betreffende het verlaagde Btw-tarief op hygiënische beschermingsproducten en op externe defibrillatoren, randnummer III (E.T. 132.671).

## **B. Diensten van begrafenisondernemers**

Overeenkomstig cijfer 2 van rubriek XXXIV zijn de diensten die gewoonlijk door begrafenisondernemers worden verstrekt in de normale uitoefening van hun beroepswerkzaamheid aan het btw-tarief van 6% onderworpen.

Volgende diensten worden evenwel **expliciet uitgesloten van de toepassing van het btw-tarief van 6%**:

- het verschaffen van spijzen of dranken om ter plaatse te worden verbruikt
- de diensten verstrekt door kelners, dienststers en alle andere personen die tussenkomen bij het verschaffen van spijzen en dranken aan de verbruikers in omstandigheden die het verbruik ter plaatse mogelijk maken
- de diensten met betrekking tot de levering met plaatsing van grafkelders of -monumenten.

Naast voornoemde diensten, die expliciet worden uitgesloten van de toepassing van het btw-tarief van 6%, spreekt het voor zich dat de handelingen die niet gewoonlijk door begrafenisondernemers worden verstrekt in de normale uitvoering van hun beroepswerkzaamheden eveneens uitgesloten zijn van de toepassing van rubriek XXXIV.

Volgende handelingen worden evenwel aangemerkt als **diensten die gewoonlijk door begrafenisondernemers worden verstrekt** en die aldus het btw-tarief van 6% kunnen genieten, zelfs als ze verstrekt worden door een andere belastingplichtige die geen begrafenisondernemer is:

- het afleggen of verzorgen van het lichaam van de overledene
- het balsemen

Het balsemen of de thanatopraxiebehandeling van een overledene met het oog op het opbaren is een dienst die gewoonlijk door begrafenisondernemers wordt verstrekt in de normale uitoefening van hun beroepswerkzaamheid. Deze dienst is bijgevolg onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. Deze 6% slaat op de activiteit, ook als die verricht wordt door personen of organisaties die zich alleen met deze dienstverlening inlaten en die voor het overige niet interveniëren in de organisatie van de begrafenis (zie de mondelinge parlementaire vraag nr. 10.745 van de heer Volksvertegenwoordiger Tanguy Veys van 24.04.2012).

- het verhuren van de lijkwagen
- het vervullen van de administratieve formaliteiten van aangifte van overlijden
- het uitvoeren van de crematie
- de asverstrooiing
- de terbeschikkingstelling van een funerarium voor het bewaren van het stoffelijk overschot in een koelruimte

Het **opbaren in het mortuarium van een ziekenhuis** van buiten dat ziekenhuis overleden personen is in principe niet vrijgesteld door een bepaling van artikel 44 van het Btw-Wetboek aangezien het een handeling betreft die vreemd blijft aan de eigenlijke prestaties van een ziekenhuis en ook om concurrentievervalsing te vermijden. Wanneer een ziekenhuis geregeld dergelijke handelingen onder bezwarende titel verricht, zijn deze evenwel onderworpen aan de btw tegen het tarief van 6% op grond van rubriek XXXIV (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 3-5.633 van mevrouw de Senator Clotilde Nyssens van 12.07.2006).

Wanneer een begrafenisonderneming de **volledige organisatie van een begrafenis op zich neemt**, verstrekt zij een geheel van goederen en diensten die gewoonlijk bestaan uit het voorbereiden van het lichaam, de versiering of de terbeschikkingstelling van een rouwkamer, het plaatsen van berichten in kranten, het vervoer of de repatriëring van het lichaam van de overledene, de organisatie van de begrafenisstoet, de dienst van de dragers, het luiden van de doods klok en het verzorgen van de muziek voor de begrafenisdienst, het ter aarde bestellen of de crematie, het drukken van de overlijdensberichten, de levering van de doods kist of een urne, grafzerk, bloemen, kransen of diverse andere begrafenisartikelen, enzovoort.

Overeenkomstig rubriek XXXIV, cijfer 2, is deze dienstverrichting in principe onderworpen aan de belasting tegen het btw-tarief van 6%, met uitzondering evenwel van de goederen en diensten die uitdrukkelijk zijn uitgesloten van deze bepaling (zie hiervóór).

In voorkomend geval is de begrafenisondernemer er bijgevolg toe gehouden om de **prijs op te splitsen** in functie van de toepasselijke tarieven.

Het spreekt vanzelf dat wanneer een begrafenisonderneming goederen levert aan andere personen dan deze die hem de opdracht hebben gegeven voor de organisatie van een begrafenis (zoals bijvoorbeeld ingeval van aankoop van bloemen, kransen of versieringen door familieleden of vrienden), die geleverde goederen onderworpen moeten worden aan de btw, naargelang hun aard of hun eigen kenmerken. Hetzelfde is van toepassing in het geval dat een begrafenisonderneming niet de volledige organisatie van de uitvaart op zich neemt en zich beperkt tot het leveren van een of ander goed of dienst met betrekking tot deze organisatie (zie ook beslissing nr. E.T. 110.001 van 14.09.2005).

De **levering van een grafkelder, grafzerk of grafmonument** is in alle gevallen onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%, zelfs wanneer die levering wordt verricht door de begrafenisondernemer die de volledige organisatie van de begrafenis op zich neemt. Zijn onder meer uitgesloten van rubriek XXXIV en in elke veronderstelling onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%, de **diensten met betrekking tot grafkelders, grafzerken of grafmonumenten**. Worden inzonderheid bedoeld (zie beslissing nr. E.T. 120.598 van 26.08.2013):

- de verplaatsing van de grafzerk met het oog op een bijzetting in de grafkelder en het terugplaatsen
- toevoegen van de naam van de overledene op de grafzerk of het grafmonument na de teraardebestelling
- de levering met plaatsing of enkel de plaatsing van een grafkelder, grafzerk of grafmonument
- de bouw of het vergroten van een grafkelder
- het onderhoud en de renovatie van een grafkelder, grafzerk of grafmonument.

Het **adverteren van overlijdensberichten** wordt in de praktijk veelal door de begrafenisondernemer toevertrouwd aan bepaalde uitgeverijen. Wanneer begrafenisondernemer de prijs van die dienst doorfactureren aan hun klanten samen met hun andere prestaties die bedoeld zijn in rubriek XXXIV, cijfer 2, aanvaardt de administratie dat dit kan gebeuren met toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6%. Die toegeving geldt uiteraard niet voor de facturatie van het adverteren van overlijdensberichten door de uitgeverijen aan de begrafenisondernemers (zie beslissing nr. E.T. 95.651 van 06.09.1999).

Voor **het leveren van rouwdrukwerk** door een begrafenisondernemer die niet belast wordt met de volledige organisatie van de uitvaart, dient voor die goederen hetzelfde btw-tarief toegepast te worden als een drukker. Er wordt onder andere verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 275 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Liesbeth Van der Auwera van 20.03.2012, de schriftelijke parlementaire vraag nr. 166 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Liesbeth Van der Auwera van 01.02.2012 en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 765 van de heer Volksvertegenwoordiger Patrick De Grootte van 06.11.2009)

De eenvoudige levering van bloemen door een begrafenisondernemer die niet belast wordt met de volledige organisatie van de uitvaart, wordt niet beoogd door rubriek XXXIV, voornoemd. Verse snijbloemen en de meeste bloemstukken of kransen die samengesteld zijn uit verse snijbloemen en vers snijgroen, kunnen evenwel het verlaagde btw-tarief van 6% genieten op grond van rubriek VII, van tabel A, voornoemd (zie Afdeling 3, titel 7). De eenvoudige levering van kunstbloemen is evenwel steeds onderworpen aan het btw-tarief van 21%.

### **C. Opleiding van assistentiehonden en diensten van dierenartsen met betrekking tot assistentiehonden**

De opleiding van assistentiehonden, bedoeld in cijfer 9 van bovengenoemde rubriek XXIII door een assistentiehondenschool die door de bevoegde overheid is erkend evenals de diensten verstrekt door dierenartsen aan deze assistentiehonden zijn aan het btw-tarief van 6% onderworpen.

Als assistentiehonden worden aangemerkt: de blindengeleidehonden, de hulphonden, de hoorhonden, de meldhonden en de therapiehonden.

Voor meer uitleg met betrekking tot assistentiehonden, wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 128.840 van 02.02.2016.

### **D. De sterilisatie van katten door een dierenarts**

De wet van 06.06.2019 tot wijziging van koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven (Belgisch Staatsblad van 26.06.2019) voert het btw-tarief van 6% in voor de sterilisatie van katten door een dierenarts. Die tariefverlaging is opgenomen onder cijfer 4 van rubriek XXXIV, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, en luidt als volgt:

*'De sterilisatie van katten door een dierenarts in de zin van artikel 1 van de wet van 28 augustus 1991 op de uitoefening van de diergeneeskunde'.*

De inwerkingtreding van die tariefverlaging is – krachtens artikel 3 van voormelde wet – onderworpen aan de instemming van de Europese Unie met de wijziging van de Europese btw-regelgeving inzake btw-tarieven.

De **inwerkingtreding** van het btw-tarief van 6% op de sterilisatie van katten door dierenartsen is dus **voor onbepaalde tijd uitgesteld**.

Bijgevolg blijft de sterilisatie van katten momenteel nog onderworpen aan het btw-tarief van 21% (zie de circulaire 2019/C/64 van 08.07.2019 betreffende de verlaging van het btw-tarief op de levering van fietsen en op de sterilisatie van katten (E.T. 135.663)).

Er wordt ook verwezen naar de samengevoegde mondelinge parlementaire vragen nrs. 55003037C en 55003038C van de heer Volksvertegenwoordiger Georges Gilkinet van 04.02.2020.

## **12. Diensten verricht door instellingen met sociaal oogmerk**

**Rubriek XXXV**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, bepaalt dat:

*'§ 1. Het verlaagd tarief van 6%, is van toepassing op de diensten, met uitzondering van het werk in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, tweede lid, van het Wetboek, van de handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°, van de huidige tabel A, alsook van het onderhoud en de herstellingen van de goederen opgesomd in artikel 35 van het Wetboek, inbegrepen de leveringen van onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren die worden gebruikt voor de uitvoering van die werken, die in de § 2 beoogde instellingen verrichten binnen de voorwaarden voorzien in § 3, onder voorbehoud van de in §§ 4 en 5 opgenomen bepalingen.*

*§ 2. De toepassing van het verlaagd tarief van 6% wordt voorbehouden aan de instellingen:*

*1° van Belgisch recht of van recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte;*

*2° die geenszins het stelselmatig streven naar winstbejag tot doel hebben. Met het oog hierop bepalen de statuten onder meer dat de eventuele winst in geen geval mag worden verdeeld, maar daarentegen integraal dient te worden bestemd tot het handhaven of het verbeteren van de verstrekte handelingen. Deze statuten bepalen eveneens dat ingeval van liquidatie het totaal van het netto-actief opnieuw wordt geïnvesteerd in een andere instelling van dezelfde aard;*

*3° die in hoofdzaak vrijwillig worden beheerd en bestuurd door personen die, noch voor zich persoonlijk noch via tussenpersonen, enig direct of indirect belang hebben in het exploitatieresultaat;*

*4° waarvan het doel in de zin*

*- van het besluit van de Vlaamse regering van 16.11.1994 houdende doorvoering van experimenten in verband met invoegbedrijven en leereilandprojecten, of van Hoofdstuk 3, Afdeling 3.5, van het besluit van de Vlaamse regering, van 17.12.1997, tot vaststelling van het Vlaams reglement inzake afvalvoorkoming en -beheer;*

- van het koninklijk besluit van 30.03.1995 tot uitvoering van Hoofdstuk II van Titel IV van de wet van 21.12.1994 houdende sociale bepalingen op de inschakelingsbedrijven;

- van het decreet van de Franse gemeenschapscommissie van Brussel-Hoofdstad van 27.04.1995 betreffende de erkenning van organismen voor socio-professionele inschakeling en de subsidiëring van hun beroepsopleidingsactiviteiten voor werklozen en laag geschoolde werkzoekenden gericht op het vergroten van hun kans op het vinden of terugvinden van werk in het raam van gecoördineerde voorzieningen voor socio-professionele inschakeling;

- van het decreet van de Waalse Gewestelijke Raad en van de Waalse regering van 16.07.1998 betreffende de voorwaarden waaronder de inschakelingsbedrijven worden erkend en gesubsidieerd;

- van het besluit van de Vlaamse regering van 10.11.1998 houdende doorvoering van experimenten in verband met invoegbedrijven;

- van de ordonnantie van de Raad van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest en van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 22.04.1999 betreffende de erkenning en de financiering van de inschakelingsondernemingen;

- van het besluit van de Vlaamse regering van 08.06.1999 tot wijziging van het besluit van de Vlaamse regering van 08.12.1998 tot uitvoering van het decreet inzake sociale werkplaatsen;

of

- van het besluit van de Waalse regering van 18.11.1999 tot wijziging van het besluit van de Waalse regering van 06.04.1995 betreffende de erkenning van de 'Entreprises de formation par le travail' (Bedrijven voor vorming van arbeid),

bestaat in het tewerkstellen alsook in het verzekeren van de werkgelegenheid van de laag-of middelmatig geschoolde werkloze werkzoekenden die uit de traditionele arbeidscircuits zijn uitgesloten of bijzonder moeilijk bemiddelbaar zijn;

5° en die daartoe erkend zijn door de overheid die door die decreten, besluiten of ordonnantie bevoegd wordt verklaard.

§ 3. De toepassing van het verlaagd tarief van 6% is eveneens onderworpen aan de volgende voorwaarden waaraan samen moet worden voldaan:

1° de in § 2 beoogde instelling moet haar werkzaamheden uitsluitend beperken tot de diensten beoogd in § 1;

2° deze instelling dient prijzen toe te passen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of nog, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belastingen over de toegevoegde waarde zijn onderworpen;

3° het voordeel van het verlaagd tarief mag niet van dien aard zijn dat het leidt tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

§ 4. Het verlaagd tarief is van rechtswege niet meer van toepassing vanaf het ogenblik dat de instelling die er de toepassing van inroept, niet meer voldoet aan het geheel van de ter zake vereiste voorwaarden.

§ 5. De Minister van Financiën informeert zich bij de in § 2, 5° beoogde bevoegde overheden naar de door deze overheden verleende, ingetrokken of opgeschorte erkenningen. Hij licht diezelfde overheden in van gedane vaststellingen waarbij de toepassingen van het verlaagd tarief vervalt of is komen te vervallen wegens het niet naleven van één of meerdere in § 3 bepaalde voorwaarden.'

De bepalingen van rubriek XXXV, van tabel A, hebben betrekking op diensten die worden verricht door bepaalde instellingen met sociaal oogmerk. Bepaalde leveringen die deze instellingen verrichten kunnen, onder de voorwaarden van rubriek XXIII**bis**, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, het verlaagde btw-tarief van 6% genieten (zie Afdeling 3, titel 24).

De toepassing van het tarief van 6% is afhankelijk van een aantal voorwaarden die verband houden met:

- de aard van de dienst
- de aard, het voorwerp en het beheer van de instelling die de diensten verstrekt
- de aard van de door de instelling verrichte handelingen.

### **A. Voorwaarden met betrekking tot de verrichte diensten**

Het btw-tarief van 6% is van toepassing op diensten, met uitsluiting van:

- het werk in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, van het Btw-Wetboek evenals de handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3<sup>o</sup> tot 6<sup>o</sup>, van tabel A
- het onderhoud en de herstellingen van de goederen opgesomd in artikel 35 van het Btw-Wetboek, met inbegrip van de leveringen van onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren die worden gebruikt voor de uitvoering van die werken

Zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 440 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Muriel Gerkens van 27.10.2008.

### **B. Voorwaarden met betrekking tot de aard, het voorwerp en het beheer van de beoogde instellingen**

Zie uitleg bij rubriek XXIII**bis** (zie Afdeling 3, titel 24), hiervóór, die mutatis mutandis van toepassing is op deze rubriek XXXV.

### **C. Voorwaarden met betrekking tot de aard van de door de verrichte instellingen verrichte handelingen**

Zie uitleg bij rubriek XXIII**bis** (zie Afdeling 3, titel 24), hiervóór, die mutatis mutandis van toepassing is op deze rubriek XXXV.

### **D. Belangrijke opmerkingen met betrekking tot rubriek XXXV, § 4 - versoepeling van bepaalde voorwaarden van rubriek XXXV**

Zodra de bedoelde instellingen niet meer voldoen aan het geheel van de gestelde voorwaarden voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief, verliezen deze van rechtswege het voordeel van deze bijzondere regeling voor alle handelingen die zij verrichten en die behoren tot diezelfde rubriek (zie § 4 van de rubriek XXXV).

Dit is onder meer het geval zodra deze instellingen hun werkzaamheden niet langer beperken tot de in de desbetreffende rubriek XXXV beoogde diensten (bijvoorbeeld strijkdiensten) maar ook diensten die uitdrukkelijk uitgesloten zijn van § 1 van rubriek XXXV (zoals bijvoorbeeld het verrichten van werk in onroerende staat).

Met ingang vanaf 01.01.2016 aanvaardt de administratie dat in die gevallen en voor zover de andere voorwaarden van rubriek XXXV vervuld zijn, ze hierdoor niet langer de toepassing van het verlaagde btw-tarief verliezen voor alle gestelde handelingen die tot rubriek XXXV behoren.

De diensten die beoogd zijn in rubriek XXXV, voor zover ook de andere voorwaarden gesteld in de deze rubriek zijn vervuld, kunnen dus voortaan verder het verlaagde btw-tarief van 6% blijven genieten overeenkomstig rubriek XXXV. Enkel de in voormelde rubriek XXXV, § 1 uitgesloten diensten volgen vanaf dan hun eigen en afzonderlijk regime volgen. Er wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 125.040 van 17.11.2015.



De beslissing nr. E.T. 131.027 van 16.12.2016 heeft betrekking op het toepasbare btw-tarief op de terbeschikkingstelling van fietsen door middel van een openbaar fietsensysteem.

Volledigheidshalve wordt in die beslissing opgemerkt dat het verhuren van fietsen door de instellingen met sociaal oogmerk die voldoen aan alle toepassingsvoorwaarden van rubriek XXXV, voornoemd, onderworpen is aan het verlaagde btw-tarief van 6% ongeacht of die verhuur kadert binnen een openbaar fietsensysteem.

### **13. Huisvesting in het kader van het sociaal beleid**

**Rubriek XXXVI**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, bepaalt het volgende:

*§ 1. Het verlaagd tarief van zes percent is van toepassing op:*

*1° de leveringen van nagenoemde goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Wetboek 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, wanneer die goederen bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid:*

*a) privéwoningen die worden geleverd en gefactureerd aan de gewestelijke huisvestingsmaatschappijen en aan de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting, aan het Vlaams Woningfonds, 'le Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie' en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en die door deze maatschappijen of fondsen worden bestemd om te worden verhuurd;*

*b) privéwoningen die worden geleverd en gefactureerd aan de gewestelijke huisvestingsmaatschappijen, aan de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting, aan het Vlaams Woningfonds, 'le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie' en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en die door deze maatschappijen of fondsen worden bestemd om te worden verkocht;*

*c) privéwoningen die worden geleverd en gefactureerd door de gewestelijke huisvestingsmaatschappijen, door de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting en door het Vlaams Woningfonds, 'le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie' en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest;*

*2° werk in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, tweede lid, van het Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en de andere handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°, van tabel A met betrekking tot de onder 1° genoemde privéwoningen mits die worden verstrekt en gefactureerd aan de gewestelijke huisvestingmaatschappijen, aan de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting en aan het Vlaams Woningfonds, 'le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie' en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest;*

*3° de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder 1° bedoelde privéwoningen wanneer de afnemer een gewestelijke huisvestingsmaatschappij, een door die maatschappij erkende maatschappij voor sociale huisvesting of het Vlaams Woningfonds, "le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie" en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is.*

*§ 2. Het verlaagd tarief van 6% is in geen geval van toepassing op:*

*1° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen;*

*2° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.'*

### **A. Welke handelingen worden beoogd door rubriek XXXVI?**

- **leveringen** van bepaalde privéwoningen evenals de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten **van zakelijke rechten** op de beoogde privéwoningen voor zover deze **niet vrijgesteld zijn overeenkomstig artikel 44, § 3, 1<sup>o</sup>**, van het Btw-Wetboek (rubriek XXXVI, § 1, 1<sup>o</sup>)
- **werk in onroerende staat** in de zin van artikel 19, § 2, van het Btw-Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en de andere handelingen opgesomd **in rubriek XXXI, § 3, 3<sup>o</sup> tot 6<sup>o</sup>**, van tabel A met betrekking tot bepaalde privéwoningen (rubriek XXXVI, § 1, 2<sup>o</sup>)

Voor wat de handelingen opgesomd onder rubriek XXXI, § 3, 3<sup>o</sup> tot 6<sup>o</sup> betreft, wordt verwezen naar titel 8, rubriek C, subrubrieken c en d, van deze Afdeling.

- de **onroerende financieringshuur** of **onroerende leasing** bedoeld in artikel 44, § 3, 2<sup>o</sup>, b), van het Btw-Wetboek met betrekking tot bepaalde privéwoningen (rubriek XXXVI, § 1, 3<sup>o</sup>).
- de onroerende verhuur met optionele belastingheffing bedoeld in artikel 44, § 3, 2<sup>o</sup>, d), van het Wetboek (rubriek XXXVI, § 1, 3<sup>o</sup>).

### **B. Welke privéwoningen worden beoogd door rubriek XXXVI? Aan wie of door wie moeten de handelingen worden geleverd en gefactureerd?**

*a. Bij nieuwbouw (rubriek XXXVI, § 1, 1<sup>o</sup>)*

Het gaat om privéwoningen die **bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** en die worden **geleverd en gefactureerd AAN**:

- de gewestelijke huisvestingsmaatschappijen en aan de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting
- het Vlaams Woningfonds
- 'le Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie' of
- het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

en die door deze maatschappijen en fondsen worden bestemd om te worden verhuurd (XXXVI, § 1, 1<sup>o</sup>, a) of verkocht (XXXVI, § 1, 1<sup>o</sup>, b).

Zijn ook bedoeld, privéwoningen die **bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** die worden **geleverd en gefactureerd DOOR** (XXXVI, § 1, 1<sup>o</sup>, c):

- de gewestelijke huisvestingsmaatschappijen en door de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting
- het Vlaams Woningfonds,
- 'le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie' of
- het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

Opmerking: de levering van sociale koopwoningen door een ontwikkelaar rechtstreeks aan de sociale doelgroep is daarentegen niet beoogd (zie de mondelinge parlementaire vraag nr. 18.170 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 10.05.2017).

*b. Bij werk in onroerende staat en ermee gelijkgestelde handelingen (rubriek XXXVI, § 1, 2<sup>o</sup>)*

Het gaat om privéwoningen die **bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** waarbij de werken worden **geleverd en gefactureerd AAN**:

- de gewestelijke huisvestingsmaatschappijen en aan de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting

- het Vlaams Woningfonds
- 'le Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie' of
- het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

en dit met betrekking tot onder rubriek XXXVI, § 1, 1<sup>o</sup>, genoemde privéwoningen.

*c. Bij onroerende leasing en onroerende verhuur met optionele belastingheffing (rubriek XXXVI, § 1, 3<sup>o</sup>)*

Het gaat om privéwoningen die **bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** waarbij de afnemer een van volgende maatschappijen is:

- een gewestelijke huisvestingsmaatschappijen en aan de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting,
- het Vlaams Woningfonds,
- 'le Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie' of
- het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

en dit met betrekking tot onder rubriek XXXVI, § 1, 1<sup>o</sup>, genoemde privéwoningen.

### **C. Welke handelingen zijn expliciet uitgesloten van rubriek XXXVI?**

Het gaat om de handelingen vermeld onder § 2 van rubriek XXXVI:

- werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen.
- werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.

Voor meer uitleg met betrekking tot deze twee soorten handelingen, wordt verwezen naar titel 8, rubriek D, subrubrieken a en b, van deze Afdeling.

In het algemeen wordt ook opgemerkt dat dit verminderde btw-tarief van rubriek XXXVI, van tabel A, niet van toepassing is op handelingen die niet zijn bestemd voor eigenlijke huisvesting.

### **D. Slotopmerkingen**

De uitbreiding van het toepassingsgebied van rubriek XXXVI met het Vlaams Woningfonds, le Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest geldt vanaf 01.01.2014 (zie beslissing nr. E.T. 125.365 van 11.04.2014).

Er wordt ook opgemerkt dat, naast deze rubriek XXXVI, **andere rubrieken van tabellen A en B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, betrekking hebben op de **onroerende sector**. Het betreft:

- rubriek XXXI, tabel A, voor **werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen van minstens 15 jaar oud** (6%)
- rubriek XXXII, tabel A, voor **privéwoningen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXIII, tabel A, voor **instellingen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXVII, tabel A, voor de **afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden** (6%)

- rubriek XXXVIII, tabel A, voor de **renovatie en herstel van privéwoningen van ten minste 10 jaar** (6%)
- rubriek XL, tabel A, voor **gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding** (6%)
- rubriek X, tabel B, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)
- rubriek XI, tabel B, voor de **privé-initiatieven voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)

Indien bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende goederen niet beoogd worden door rubriek XXXVI, van tabel A, dient aldus te worden nagegaan of deze handelingen niet worden beoogd door een andere rubriek van tabel A of B alvorens de toepassing van een van de verlaagde btw-tarieven (6% of 12%) uit te sluiten.

## 14. Afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden

**Rubriek XXXVII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, bepaalt dat:

*'Het verlaagd tarief van 6%, is van toepassing op het werk in onroerende staat en de andere handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°, die tot voorwerp hebben de afbraak en de daarmee gepaard gaande heropbouw van een woning.*

*Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan het vervullen van de navolgende voorwaarden:*

*1° de handelingen moeten betrekking hebben op een woning die, na de uitvoering van de werken, hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk als privéwoning wordt gebruikt;*

*2° de handelingen moeten betrekking hebben op een woning die gelegen is in één van de grote steden opgesomd in de koninklijke besluiten van 12.08.2000, 26.09.2001 en 28.04.2005 ter uitvoering van artikel 3 van de wet van 17.07.2000 tot bepaling van de voorwaarden waaronder de plaatselijke overheden een financiële bijstand kunnen genieten van de Staat in het kader van het stedelijk beleid;*

*3° [opgeheven]*

*4° de bouwheer moet:*

*a) vooraleer de belasting opeisbaar wordt overeenkomstig de artikelen 22, § 1 en 22bis van het Wetboek, bij het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde van het ambtsgebied waarin het gebouw is gelegen een verklaring indienen. Deze verklaring dient te vermelden dat het gebouw dat hij laat afbreken en heroprichten bedoeld is om hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk, als privéwoning te worden gebruikt en dient vergezeld te zijn van een afschrift van:*

*- de bouwvergunning;*

*- het (de) aannemingscontract(en).*

*b) aan de dienstverrichter een afschrift van de verklaring bedoeld onder a) overhandigen.*

*5° het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt overeenkomstig de artikelen 22, § 1 en 22bis van het Wetboek, moet zich voordoen uiterlijk op 31 december van het jaar van de eerste ingebruikneming van het gebouw;*

*6° de door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, moeten, op basis van het afschrift bedoeld onder punt 4°, b), hiervoor, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd tarief rechtvaardigen; behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van onderhavige bepaling, ontlast de verklaring van de afnemer de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.*

*Het verlaagd tarief is in geen geval van toepassing op:*

*1° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen;*

*2° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midjet-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties;*

*3° gehele of gedeeltelijke reiniging van een woning.'*

Voor een volledige toelichting met betrekking tot deze rubriek XXXVII, van tabel A, wordt verwezen naar de circulaire AFZ 3/2007 van 15.02.2007 (randnummers 77 tot en met 80) en de Informatie en Mededelingen van 22.06.07/1 (beslissing nr. E.T. 112.400). Laatstgenoemde publicatie bespreekt onder meer:

- welke handelingen in aanmerking kunnen komen voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6% krachtens rubriek XXXVII
- wie van de gunstregeling kan genieten
- de in te dienen stukken

De toepassing van rubriek XXXVII is beperkt tot de grote steden die opgesomd zijn in de koninklijke besluiten van 12.08.2000, 26.09.2001 en 28.04.2005 ter uitvoering van artikel 3 van de wet van 17.07.2000 tot bepaling van de voorwaarden waaronder de plaatselijke overheden een financiële bijstand kunnen genieten van de Staat in het kader van het stedelijk beleid en uitsluitend voor de gebieden en woningen bepaald door de plaatselijke overheden, gelet op hun bevoegdheid terzake.

De grote steden zijn met name:

- de stedelijke centra van Antwerpen, Charleroi, Gent, Oostende, Mechelen, Bergen, La Louvière, Sint-Niklaas, Seraing en Luik.
- op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest: Brussel, Anderlecht, Sint-Gilles, Sint-Joost-ten-Node, Sint-Jans-Molenbeek, Schaarbeek en Vorst.
- Leuven, Brugge, Kortrijk, Roeselare, Aalst, Dendermonde, Genk, Hasselt, Moeskroen, Doornik, Verviers, Namen, Elsene, Ukkel, en Etterbeek

De handelingen moeten betrekking hebben op een woning die gelegen is op het grondgebied van één van de voornoemde 32 steden (opgesomd in nr. 79 van voornoemde circulaire nr. AFZ 3/2007 van 15.02.2007). Indien de voorwaarden van rubriek XXXVII vervuld zijn, kunnen de afbraak en heropbouw van een gebouw in één van die 32 steden dus het verlaagde tarief van 6% genieten, ongeacht of dat gebouw gelegen is in een stadskanker, in een andere wijk van de stad of zelfs in een deelgemeente van die stad.

Betreffende de vergunningsplicht die overheden opleggen voor het slopen of afbreken van constructies, wordt verwezen naar de mondelinge parlementaire vraag nr. 27.388 van de heer Volksvertegenwoordiger Luk Van Biesen van 24.10.2018.

De oprichting van een gebouw komt slechts in aanmerking voor de toepassing van het tarief van 6% van rubriek XXXVII voor zover het gaat om de heropbouw van een woning en voor zover de bouwheer met het oog op en voorafgaand aan die heroprichting, het gebouw op betreffend perceel zelf heeft afgebroken of heeft laten afbreken. De aanwending van het gebouw vóór de afbraak (al dan niet privéwoning) is hierbij van geen belang.

Wél is van belang dat het gebouw dat wordt afgebroken een uit zijn aard onroerend goed is, en dat het een significante omvang heeft en met het oog op duurzaamheid werd opgetrokken. De administratie aanvaardt dat het woonhuis niet op exact dezelfde plaats staat als het afgebroken gebouw, voor zover het op hetzelfde perceel wordt gebouwd (zie mondelinge parlementaire vraag nr. 13.883 van de heer Volksvertegenwoordiger Josy Arens van 23.06.2009).

De administratie aanvaardt daarenboven dat de afbraak van het oude door de bouwheer bewoonde gebouw na de oprichting van zijn nieuwe privéwoning op dezelfde kavel, geen beletsel vormt voor de toepassing van het btw-tarief van 6%, voor zover de bouwheer na de uitvoering van de oprichtingswerken zonder uitstel de nieuwbouw betreft en zonder uitstel het oude pand afbreekt of laat afbreken (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 280 van de heer Dirk Van der Maelen van 03.02.2009 en de mondelinge parlementaire vraag nr. 11.137 van de heer Hendrik Bogaert van 04.03.2009).

Betreffende de toepassing van rubriek XXXVII op **cohousingprojecten** (projecten die enerzijds bestaan uit privatieve woningen en anderzijds uit bepaalde gedeelde, gemeenschappelijke, ruimtes (tuin, bureauruimte, wasruimte, enzovoort met een nadruk op een gemeenschapsgevoel en sociaal contact) wordt verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 2.593 van de heer Volksvertegenwoordiger Wouter De Vriendt van 27.03.2019 en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 11 van de heer Servais Verherstraeten van 30.07.2019.

Er dient inzonderheid ook te worden verwezen naar de beslissing nr. E.T. 120.125 van 13.05.2014. De administratie heeft immers vastgesteld dat bepaalde bouwpromotoren nieuw vastgoed (appartementen of eengezinswoningen) op de markt brengen met toepassing van het belastingtarief van 6%. Tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 bevat echter geen bepaling inzake de toepassing van het verlaagde btw-tarief ten aanzien van de levering van nieuw vastgoed (behalve voor de leveringen door bepaalde openbare inrichtingen in het kader van het sociaal beleid op het vlak van de huisvesting).

De administratie heeft de juridische constructies onderzocht die bepaalde bouwpromotoren hebben uitgewerkt met het oog op de toepassing van het verlaagde tarief. De beslissing nr. E.T. 120.125, voornoemd, bespreekt dergelijke **situaties waarbij handelingen een kunstmatig karakter hebben**. In bepaalde gevallen kan er ook sprake zijn van **rechtsmisbruik** in de zin van artikel 1, § 10, van het Btw-Wetboek. Betreffende handelingen worden in die gevallen geherkwalificeerd als de levering van nieuw vastgoed en het bijhorend terrein die onderworpen is aan het btw-tarief van 21%.

Er wordt ook verwezen naar de mondelinge parlementaire vraag nr. 13.057 van de heer Volksvertegenwoordiger Luk Van Biesen van 10.07.2012 en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.700 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Sabien Lahaye-Battheu van 15.06.2017.

### Opmerking

Er wordt ook opgemerkt dat, naast deze rubriek XXXVII, **andere rubrieken van tabellen A en B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, betrekking hebben op de **onroerende sector**. Het betreft:

- rubriek XXXI, tabel A, voor **werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen van minstens 15 jaar oud** (6%)
- rubriek XXXII, tabel A, voor **privéwoningen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXIII, tabel A, voor **instellingen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXVI, tabel A, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (6%)
- rubriek XXXVIII, tabel A, voor de **renovatie en herstel van privéwoningen van ten minste 10 jaar** (6%)
- rubriek XL, tabel A, voor **gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding** (6%)
- rubriek X, tabel B, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)
- rubriek XI, tabel B, voor de **privé-initiatieven voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)

Indien bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende goederen niet beoogd worden door rubriek XXXVII, van tabel A, dient aldus te worden nagegaan of deze handelingen niet worden beoogd door een andere rubriek van tabel A of B alvorens de toepassing van een van de verlaagde btw-tarieven (6% of 12%) uit te sluiten.

## **15. Renovatie en herstel van privéwoningen**

Krachtens **rubriek XXXVIII**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

*§ 1. Het werk in onroerende staat en de andere handelingen bedoeld in paragraaf 3, met uitsluiting van de materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de verstrekte dienst, worden onderworpen aan het verlaagd tarief, voor zover de volgende voorwaarden zijn vervuld:*

*1° de handelingen moeten de omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud, met uitsluiting van de reiniging, geheel of ten dele van een woning tot voorwerp hebben;*

*2° de handelingen moeten betrekking hebben op een woning die, na de uitvoering ervan, hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk, als privéwoning wordt gebruikt;*

*3° de handelingen moeten worden verricht aan een woning waarvan de eerste ingebruikneming ten minste tien jaar voorafgaat aan het eerste tijdstip van opeisbaarheid van de btw dat zich voordoet overeenkomstig artikel 22, § 1 of artikel 22bis van het Wetboek;*

*4° de handelingen moeten worden verstrekt en gefactureerd aan een eindverbruiker;*

*5° de door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, moeten, op basis van een duidelijk en nauwkeurig attest van de afnemer, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd tarief rechtvaardigen; behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet naleven van onderhavige bepaling, ontlast het attest van de afnemer de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.*

*§ 2. Worden aangemerkt als eindverbruikers in de zin van deze bepaling, voor het werk in onroerende staat en de andere handelingen omschreven in § 3, met betrekking tot de woningen daadwerkelijk gebruikt voor de huisvesting van bejaarden, leerlingen en studenten, minderjarigen, thuislozen, personen in moeilijkheden, personen met een psychische stoornis, mentaal gehandicapten en psychiatrische patiënten, de publiekrechtelijke of privaatrechtelijke personen die beheren:*

*1° verblijfsinrichtingen voor bejaarden welke door de bevoegde overheid zijn erkend in het kader van de wetgeving inzake bejaardenzorg;*

*2° internaten die zijn toegevoegd aan scholen of universiteiten of die ervan afhangen;*

*3° jeugdbeschermingstehuizen en residentiële voorzieningen die op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, minderjarigen huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid in het kader van de wetgeving op de jeugdbescherming of de bijzondere jeugdbijstand;*

*4° opvangtehuizen die in dag- en nachtverblijf thuislozen en personen in moeilijkheden huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid;*

*5° psychiatrische verzorgingstehuizen die op een duurzame wijze in dag- en nachtverblijf personen met een langdurige en gestabiliseerde psychische stoornis of mentaal gehandicapten huisvesten en die door de bevoegde overheid erkend zijn;*

*6° gebouwen waar, ten titel van een initiatief van beschut wonen erkend door de bevoegde overheid, het op een duurzame wijze huisvesten in dag- en nachtverblijf en het begeleiden van psychiatrische patiënten plaatsheeft.*

*§ 3. Worden beoogd:*

1° het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen en het onderhouden, met uitsluiting van het reinigen, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed;

2° prestaties die erin bestaan 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;

3° iedere handeling, ook indien niet beoogd in de bepaling onder 2°, die tot voorwerp heeft zowel de levering als de aanhechting aan een gebouw:

a) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een installatie voor centrale verwarming of airconditioning, daaronder begrepen de branders, de reservoirs en de regel- en controletoeestellen verbonden aan de ketel of aan de radiatoren;

b) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een sanitaire installatie van een gebouw en, meer algemeen, van al de vaste toestellen voor sanitair of hygiënisch gebruik aangesloten op een waterleiding of een riool;

c) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische installatie van een gebouw, met uitzondering van toestellen voor de verlichting en van lampen;

d) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische belinstallatie, van brandalarmtoestellen, van alarmtoestellen tegen diefstal en van een huistelefoon;

e) van opbergkasten, gootstenen, gootsteenkasten en meubels met ingebouwde gootsteen, wastafels en meubels met ingebouwde wasbak, zuigkappen, ventilators en luchtverversers waarmee een keuken of een badkamer is uitgerust;

f) van luiken, rolluiken en rolgordijnen die aan de buitenkant van het gebouw worden geplaatst;

4° iedere handeling, ook indien niet beoogd in de bepaling onder 2°, die tot voorwerp heeft zowel de levering van wandbekleding of vloerbekleding of -bedekking als de plaatsing ervan in een gebouw ongeacht of die bekleding of bedekking aan het gebouw wordt vastgehecht of eenvoudig ter plaatse op maat gesneden volgens de afmetingen van de te bedekken oppervlakte;

5° het aanhechten, het plaatsen, het herstellen en het onderhouden, met uitsluiting van het reinigen, van goederen bedoeld in de bepaling onder 3° en 4°;

6° de terbeschikkingstelling van personeel met het oog op het verrichten van de hierboven bedoelde handelingen.

§ 4. Het verlaagd tarief is in geen geval van toepassing op :

1° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen, die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen;

2° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen, die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midgetgolfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties;

3° het gedeelte van de prijs met betrekking tot de levering van verwarmingsketels in appartementsgebouwen alsook op de levering van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van liftinstallaties.'

Rubriek XXXVIII werd bij de programmawet van 04.07.2011 ingevoegd bij tabel A.

Deze rubriek XXXVIII heeft vanaf 01.07.2011 van de tijdelijke bepaling van artikel 1bis van het koninklijk besluit nr. 20 een definitieve bepaling gemaakt. Rubriek XXXVIII is in feite de zusterbepaling van rubriek XXXI van tabel A. Voor een uitgebreide uitleg met betrekking tot deze rubriek XXXVIII wordt dan ook verwezen naar titel 8, hiervóór.



De bepalingen van de rubrieken XXXI en XXXVIII zijn immers identiek, behoudens wat twee zaken betreft:

- wat rubriek XXXVIII betreft, moet het gaan om een gebouw voor privéwoning, waarvan de **eerste ingebruikneming ten minste 10 jaar** (in de plaats van vijftien jaar voor de toepassing van rubriek XXXI) voorafgaat aan de eerste datum van opeisbaarheid van de btw zoals bepaald in het Wetboek.
- wat rubriek XXXVIII betreft, voorziet § 1 *'met uitsluiting van de materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de verstrekte dienst'*. De administratie aanvaardt dat deze uitsluiting enkel geldt voor: gemeenschappelijke verwarmingsketels in appartementsgebouwen en de bestanddelen of gedeelte van de bestanddelen van liftinstallaties (ongeacht of deze in een appartementsgebouw of eengezinswoning wordt geplaatst).

Het verlaagde btw-tarief van 6% is bijgevolg **niet** van toepassing **op het gedeelte van de prijs dat betrekking heeft op de levering van verwarmingsketels in appartementsgebouwen**, alsook op het gedeelte van de prijs dat betrekking heeft op de **levering van bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van liftinstallaties** (zie rubriek XXXVIII, § 4, 3<sup>o</sup>). Wat de liftinstallaties betreft, wordt echter verwezen naar de beslissing nr. E.T. 97.269 van 03.03.2000 die een administratieve tolerantie invoert voor werken aan liftinstallaties.

Betreffende de levering met plaatsing van kachels, radiators of individuele convectors op hout, kolen, olie, gas of op elektriciteit, wordt verwezen naar de Informatie en Mededeling van 18.08.2011.

**Opgelet:** de ouderdomsvereiste van een woning voor de toepassing van het btw-tarief van 6% beoogd door rubriek XXXVIII werd vanaf 01.01.2016 verhoogd van 5 jaar naar 10 jaar. Er werd in een **overgangsmaatregel** voorzien die raadpleegbaar is via de beslissing nr. E.T. 129.030/3 van 02.02.2016.

#### Opmerking

Er wordt ook opgemerkt dat, naast deze rubriek XXXVIII, **andere rubrieken van tabellen A en B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, betrekking hebben op de **onroerende sector**. Het betreft:

- rubriek XXXI, tabel A, voor **werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen van minstens 15 jaar oud** (6%)
- rubriek XXXII, tabel A, voor **privéwoningen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXIII, tabel A, voor **instellingen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXVI, tabel A, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (6%)
- rubriek XXXVII, van tabel A, voor **de afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden** (6%)
- rubriek XL, tabel A, voor **gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding** (6%)
- rubriek X, tabel B, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)
- rubriek XI, tabel B, voor de **privé-initiatieven voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)

Indien bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende goederen niet beoogd worden door rubriek XXXVIII, van tabel A, dient aldus te worden nagegaan of deze handelingen niet worden beoogd door een andere rubriek van tabel A of B alvorens de toepassing van een van de verlaagde btw-tarieven (6% of 12%) uit te sluiten.

## 16. Kleine hersteldiensten

Krachtens **rubriek XXXIX**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

- '1. De herstelling van fietsen.
2. De herstelling van schoeisel en lederwaren.
3. De herstelling en het vermaken van kleding en huishoudlinnen.'

Deze bepaling geldt enkel voor handelingen die inzake btw kwalificeren als een dienst in de zin van artikel 18 van het Btw-Wetboek en dus niet als een levering in de zin van artikel 10 van dat Wetboek.

Wanneer een herstelling het gebruik van benodigdheden en onderdelen vergt, kunnen zich moeilijkheden voordoen voor het bepalen van de aard van de handeling. Men dient in dat verband rekening te houden met de volgende regels:

- als de waarde van de gebruikte benodigdheden en onderdelen kleiner is dan de helft van de totale prijs die gevraagd wordt aan de klant, is de handeling in zijn geheel een dienst die onderworpen is aan het tarief van 6%.
- in de andere gevallen is de handeling in zijn geheel een levering van goederen die belast moet worden tegen het op de goederen toepasselijke btw-tarief.

(Zie ook beslissing nr. E.T. 95.109 van 10.05.1999)

Voorbeeld:

Wanneer de herstelling van een kledingstuk het gebruik van stoffen en stukken vergt en het gedeelte van de prijs dat betrekking heeft op die stoffen en stukken, kleiner is dan de helft van de totale aan de klant gevraagde prijs, merkt de administratie de handeling aan als een dienst in de zin van artikel 18 van het Btw-Wetboek. Zodoende kan het geheel van de prestatie het verlaagde btw-tarief van 6% genieten op grond van rubriek XXXIX.

Zodra vaststaat of aangetoond wordt dat de waarde - dat wil zeggen de verkoopprijs - van de ter gelegenheid van herstelling van het kledingstuk geleverde stoffen en stukken lager is dan 50% van de totale prijs die verschuldigd is door de klant, kan de handeling overeenkomstig voormelde vereenvoudigende regeling het verlaagde tarief van 6% genieten.

Indien de waarde van de geleverde stoffen en stukken niet lager is dan 50% van de totale prijs die verschuldigd is door de klant, is de handeling daarentegen in elke onderstelling volledig aan te merken als een levering in de zin van artikel 10 van het Btw-Wetboek. Andere feitelijke of juridische elementen zijn hier dus niet relevant voor de kwalificatie van de handeling, die als levering integraal onderworpen is aan het normale btw-tarief van 21% (zie bijvoorbeeld de schriftelijke parlementaire vraag nr. 368 van mevrouw Volksvertegenwoordiger Inge Vervotte van 06.05.2004).

### **A. Herstelling van fietsen**

Bij toepassing van rubriek XXXIX, cijfer 1, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970 inzake btw-tarieven, is de dienst die bestaat uit het herstellen van fietsen onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. Ook het onderhoud van fietsen wordt beoogd.

De regeling inzake de herstelling van fietsen maakt het voorwerp uit van de circulaire 2017/C/38 van 14.06.2017 betreffende het Btw-tarief dat van toepassing is op fietsherstellingen (E.T. 132.016) die van toepassing is vanaf 01.07.2017.

Worden bedoeld door deze bepaling, de rijwielen met twee of drie wielen die door middel van trappers door één of meerdere personen in beweging worden gebracht, met uitzondering van rijwielen die met een motor zijn uitgerust. Zijn onder meer bedoeld: stadsfietsen, sportfietsen, terreinfietsen, moutainbikes, driewielers en bakfietsen.

De fiets die uitgerust is met een elektrische hulpmotor die enkel werkt als men trapt wordt eveneens beoogd (bijvoorbeeld elektrische fietsen, speed pedelecs).

De regeling is daarentegen niet van toepassing op bromfietsen, snorfietsen, hometrainers en dergelijke toestellen, kinderfietsjes van het speelgoedtype (kleine tractors waarvan het voorwiel uitgerust is met pedalen, karts, enzovoort), rijwielen met één wiel en andere fietsen speciaal vervaardigd voor variëteé artiesten, enzovoort.

De levering van onderdelen van fietsen is onderworpen aan het normale btw-tarief, thans 21%.

Wanneer een herstelling of onderhoud het gebruik van benodigdheden (bijvoorbeeld smeeroilie) en onderdelen (bijvoorbeeld wiel, binnenband, zadel) vergt, kunnen zich moeilijkheden voordoen voor het bepalen van de aard van de handeling (levering of dienst).

De heer Minister heeft beslist dat voor de toepassing van voornoemde rubriek XXXIX, van tabel A, **uitsluitend wat de dienst inzake het herstellen of onderhouden van fietsen betreft**, de fietshersteller volgende regeling moet toepassen:

- de levering van onderdelen is onderworpen aan het normale btw-tarief, thans 21%
- het arbeidsloon (met inbegrip van de gebruikte benodigdheden, zoals lijm, smeeroilie, en dergelijke) is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief, thans 6%.

De fietshersteller is er in voorkomend geval toe gehouden om de prijs op te splitsen in functie van de toepasselijke tarieven. Gebeurt die splitsing niet dan is de heffing slechts regelmatig indien de volledige handeling wordt onderworpen aan het hoogste btw-tarief.

De fietshersteller mag deze regeling uiteraard niet gelijktijdig toepassen met de regeling beoogd door de beslissing nr. E.T. 95.109 van 10.05.1999. Laatstgenoemde beslissing blijft evenwel van toepassing op handelingen, andere dan het herstellen of onderhouden van fietsen, die tegelijkertijd het leveren van een goed en de installatie of montage ervan op een roerend goed met zich brengen.

## ***B. Herstelling van schoeisel en lederwaren***

Vooreerst wordt opgemerkt dat het materiaal waaruit de schoenen vervaardigd zijn, geen rol speelt.

In dat verband wordt dan ook met schoeisel bedoeld:

- lage schoenen met lage of hoge hakken
- bottines (hoge schoenen), werkschoenen, jachtschoenen en dergelijk sterk schoeisel, laarzen
- speciaal sportschoeisel, met uitzondering van schaatsschoenen met aangezette schaatsen (ijsschaatsen of rolschaatsen).

Rubriek XXXIX heeft daarentegen geen betrekking op schoeisel dat het karakter van speelgoed heeft.

In principe kan enkel de herstelling van schoeisel het verlaagde tarief van 6% genieten. Om het eenvoudig te houden, werd evenwel beslist dat het klein onderhoud dat de belastingplichtige laat uitvoeren ter gelegenheid van de herstelling van schoeisel en dat bijkomstig is ten opzichte van de herstelling, ook het verlaagde tarief kan genieten. Het poetsen, verven, oliën en waterdicht maken van schoeisel kan dus het verlaagde tarief van 6% genieten als dat gebeurt ter gelegenheid van de herstelling van het schoeisel.

Wanneer het poetsen, verven, oliën en waterdicht maken gebeurt zonder enige herstelling van het schoeisel, is daarentegen het normale tarief van 21% van toepassing.

De herstelling van lederwaren kan ook het verlaagde btw-tarief van 6% genieten. Hierin zitten vervat: de artikelen van gereconstitueerd leder en de artikelen waarvan het uitwendig deel, geheel of voor het grootste deel, bestaat uit leder of gereconstitueerd leder.

Gereconstitueerd leder kan volgens verschillende werkwijzen worden verkregen:

- door samenpersen onder druk, van ledersnippers, ander lederafval of ledervezels, zonder toevoeging van lijm of andere bindmiddelen
- door samenpersen zonder bindmiddel van op elkaar gelegde stukken leder
- door een behandeling met heet water van vervezelde ledersnippers en andere lederafval, waarna de verkregen pasta wordt gezeefd, gewalst en gekalanderd tot vellen, zonder toevoeging van een bindmiddel.

Onder de beoogde lederwaren vallen in het bijzonder:

- kledingtoebehoren (ceinturen, enzovoort)
- zadel- en tuigmakerswerk voor dieren, daaronder begrepen leiband, muilband, zadeltassen en dergelijke artikelen
- dekkleden voor dieren
- reiskoffers, valiezen en rugzakken
- hoedendozen, toilet dozen, toilettassen en reiszakken
- handtassen, boodschappentassen, dames tassen, zakken en tassen voor fietsen
- tassen voor sportartikelen of sportkleding
- diplomatenkoffers, diplomatenvaliesjes, aktentassen, diplomatentassen, schooltassen, enzovoort
- geldbeurzen en portefeuilles
- dozen, kistjes, kokers, schrijnen, etuis, foederalen, enz. voor allerlei gebruik: voor fototoestellen, kijkers, muziekinstrumenten, breiwerk, juwelen, enzovoort
- tassen of zakken voor allerlei gebruik : voor instrumenten bestemd voor medische of chirurgische doeleinden, voor gereedschap
- schooletuis
- naaitassen.

Er wordt opgemerkt dat meubels van leder of geheel of gedeeltelijk met leder bekleed (zetels, met inbegrip van autozetels en vouwstoelen, fauteuils, canapés, divans, banken, pianokrukjes, voetenbankjes, poefen, enzovoort) geen lederwaren in de zin van voormelde bepaling zijn. De herstelling van deze goederen is dus onderworpen aan het normale btw-tarief, dat thans 21% bedraagt (zie beslissing nr. E.T. 97.496 van 22.03.2000). De herstelling van lederen hoezen van stoelen of zetels is ook niet bedoeld. Hetzelfde geldt voor het stofferen van meubels zoals zetels, fauteuils, en dergelijke (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 3-4.839 van de heer Senator Christian Brotcorne van 07.04.2006).

### ***C. De herstelling en het vermaken van kleding en huishoudlinnen***

Vooreerst wordt opgemerkt dat geen rekening moet worden gehouden met het materiaal waaruit kleding en huishoudlinnen is vervaardigd (bontwerk, leder, textiel, enzovoort).

Onder **kleding** wordt in het bijzonder verstaan:

- overjassen, capes, anoraks, blousons, colbertjassen, broeken, overhemden, rokken, japonnen, hemd blouses, blouses, enzovoort
- onderkleding

- pyjama's, badjassen, kamerjassen en dergelijke
- trainingspakken, skipakken
- sjaals, sjerpen, hoofd- en halsdoeken, dassen en dergelijke artikelen
- handschoenen, wanten en dergelijke
- kousen.

De herstelling van kledingtoebehoren (bijvoorbeeld bretellen en ceinturen) - andere dan die van leder beoogd door cijfer 2 van rubriek XXXIX - kan het tarief van 6% niet genieten.

Onder **huishoudlinnen** moet worden verstaan:

- bedlinnen (lakens, overtrekken voor dekbedden en voor matrassen, bedspreien, kussenslopen, enzovoort)
- tafellinnen (tafellakens, vingerdoekjes, servetten, enzovoort)
- toiletlinnen (handdoeken, badhanddoeken en badlakens, enzovoort)
- keukenlinnen (vaat- en keukendoeken)
- dweilen
- gordijnen en overgordijnen
- strandhanddoeken

Tapijten en vloerkleedjes zijn geen huishoudlinnen in de zin van onderhavige bepaling. De herstelling en het vermaken van die goederen blijft dus onderworpen aan het normale btw-tarief, dat 21% bedraagt. In principe kunnen alleen de diensten die de herstelling en het vermaken van kleding en huishoudlinnen tot voorwerp hebben, het btw-tarief van 6% genieten. Om het eenvoudig te houden, werd evenwel beslist dat het klein onderhoud (bijvoorbeeld strijken) dat de belastingplichtige laat uitvoeren ter gelegenheid van de herstelling of het vermaken van kleding of huishoudlinnen en dat bijkomstig is ten opzichte van de herstelling of het vermaken, ook het verlaagde tarief kan genieten.

Onder vermaken moet in het bijzonder worden verstaan: het inkorten, verkleinen of vergroten en, wat kleding betreft, meer algemeen, het aanpassen aan de grootte van de persoon die de kleding gaat dragen (zie evenwel hierna).

De omvorming van een bepaald kledingstuk in een ander kan ook nog worden aangemerkt als het vermaken van kleding indien de oorspronkelijke wezenlijke kenmerken van het kledingstuk behouden blijven (bijvoorbeeld inkorten van een lange mantel om er een jasje van te maken).

De wezenlijke omvorming van kleding of huishoudlinnen wordt daarentegen niet beoogd. Op die manier kan bijvoorbeeld de omvorming van een laken tot zakdoeken of de vervaardiging van een jurk met de stof van een rok of jas, het verlaagde tarief niet genieten. Die handelingen zijn dan ook onderworpen aan het tarief dat geldt voor het goed in de staat na de omvorming, in principe 21%.

Overigens wordt er opgemerkt dat het prijssupplement dat de verkoper desgevallend aan de koper aanrekenen voor de aanpassing van het verkochte kledingstuk (retouches, veranderingen, enzovoort), deel uitmaakt - als element van de prijs van het kledingstuk - van de maatstaf van heffing van de levering en zodoende belast wordt tegen het tarief van het geleverde goed, zijnde 21%.

## 17. Gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding

Krachtens **rubriek XL**, van **tabel A**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, is het btw-tarief van 6% van toepassing op:

*1° de leveringen van gebouwen, bestemd voor het school- of universitair onderwijs dat op grond van artikel 44, § 2, 4°, a), van het 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 levering 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 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 Wetboek, met uitsluiting van de reiniging, 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 Wetboek en de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder 1° en 2° bedoelde gebouwen.'*

Rubriek XL, van tabel A, beoogt:

- gebouwen bestemd voor het school- of universitair onderwijs dat op grond van artikel 44, § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek is vrijgesteld
- en
- 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.

Vier soorten handelingen met betrekking tot voornoemde gebouwen kunnen in aanmerking komen voor het verlaagde btw-tarief van 6%:

- de **leveringen** van voornoemde gebouwen alsook de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van **zakelijke rechten** op die gebouwen die niet overeenkomstig artikel 44, § 3, 1°, van het Btw-Wetboek van de belasting zijn vrijgesteld
- het **werk in onroerende staat** in de zin van artikel 19, § 2, van het Wetboek, met uitsluiting van de reiniging, en de andere handelingen bedoeld in **rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°**, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd
- de in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek bedoelde **onroerende financieringshuur** of **onroerende leasing**.
- de onroerende verhuur met optionele belastingheffing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek.

Deze rubriek wordt uitvoerig besproken in de circulaire 2018/C/6 van 18.01.2018 met betrekking tot het toepassingsgebied van rubriek XL van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 inzake btw-tarieven (E.T. 130.758), waarnaar verwezen wordt.

De onroerende verhuur met optionele belastingheffing wordt in het algemeen besproken in de circulaire 2019/C/25 van 21.03.2019 betreffende de wet van 14.10.2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ (E.T. 134.229).

Ook onderwijsinfrastructuur die gerealiseerd wordt door middel van de **Vlaamse huursubsidieregeling** voor schoolinfrastructuur kan in aanmerking komen voor de toepassing van het btw-tarief van 6% krachtens rubriek XL.

Hiervoor wordt verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.398 van de heer Volksvertegenwoordiger Dirk Van Mechelen van 05.01.2017.

De Minister heeft aanvaard dat het verlaagde btw-tarief van 6%, beoogd door rubriek XL, van tabel A, ook kan worden toegepast voor de door de **PSE-diensten** (diensten van gezondheidsbevordering) gebruikte gebouwen (zie de mondelinge parlementaire vraag nr. 24.865 van de heer Volksvertegenwoordiger Benoît Dispa van 25.04.2018).

Volledigheidshalve wordt ook verwezen naar de andere rubrieken van tabel A en B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, die betrekking hebben op de onroerende sector:

- rubriek XXXI, tabel A, voor **werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen van minstens 15 jaar oud** (6%)
- rubriek XXXII, tabel A, voor **privéwoningen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXIII, tabel A, voor **instellingen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXVI, tabel A, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (6%)
- rubriek XXXVII, van tabel A, voor **de afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden** (6%)
- rubriek XXXVIII, tabel A, voor **werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen van minstens 10 jaar oud** (6%)
- rubriek X, tabel B, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)
- rubriek XI, tabel B, voor de **privé-initiatieven voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%).

Wat de onderwijssector betreft, en inzonderheid het btw-tarief voor handelingen betreffende internaten, wordt verwezen naar de rubrieken XXXI en XXXVIII, van tabel A, alsook rubrieken X en XI, van tabel B, die, onder bepaalde voorwaarden, het verlaagd btw-tarief van 6 of 12% invoeren voor handelingen met betrekking tot internaten die zijn toegevoegd aan scholen of universiteiten of die ervan afhangen. Voor de toepassing van deze rubrieken is het niet vereist dat de internaten toegevoegd zijn aan een gebouw dat bestemd is voor het school- of universitair onderwijs dat op grond van artikel 44, § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek is vrijgesteld.

## **Afdeling 5 - Leveringen van goederen en diensten onderworpen aan het btw-tarief van 12%**

### **1. Restaurant- en cateringdiensten**

Krachtens **rubriek I**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 12% van toepassing op:

*'Restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van het verschaffen van dranken.'*

#### **A. Algemeen**

Restaurant- en cateringdiensten worden beoogd door artikel 18, § 1, tweede lid, 11°, van het Btw-Wetboek. Voor bijkomende uitleg met betrekking tot de **kwalificatie van de handeling** die betrekking heeft op het verschaffen van spijzen en dranken, en inzonderheid het onderscheid tussen een loutere levering van spijzen en/of dranken en een restaurant- of cateringdienst, wordt verwezen naar 'Boekwerk I: Belastingplicht en belastbare handelingen – Hoofdstuk 3: Diensten, Afdeling 3, titel 11'. Het onderscheid tussen een restaurant- of cateringdienst en de levering van spijzen en/of dranken wordt bovendien uitgebreid besproken in de circulaire 2017/C/70 van 06.11.2017 betreffende het geregistreerde kassasysteem, randnummer 2.5.2.

**Restaurantdiensten** bestaan uit het verschaffen van spijzen en/of dranken voor het **verbruik ter plaatse** die verstrekt worden **in de ruimten van de dienstverrichter**.

**Cateringdiensten** zijn dergelijke diensten verstrekt **elders dan in de ruimten van de dienstverrichter** (bijvoorbeeld bij de klant thuis).

Rubriek I, van tabel B, heeft enkel betrekking op het verstrekken van spijzen die het voorwerp uitmaken van een **restaurant- of cateringdienst**. Wanneer er slechts sprake is van een **levering** van spijzen en/of dranken, dient voor de toepassing van het btw-tarief te worden verwezen naar de rubrieken II tot en met XIII van tabel A en rubriek VI, van tabel B, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd.

Voor verdere inlichtingen omtrent rubriek I, van tabel B, wordt verwezen naar de circulaire 2019/C/26 van 04.04.2019 betreffende het btw-tarief dat van toepassing is op restaurant- en cateringdiensten (E.T. 133.812). Die circulaire vervangt de beslissing nr. E.T. 117.557 van 23.12.2009. Inzake **cateringdiensten** kan ook worden verwezen naar de beslissingen nr. E.T. 100.714 van 24.06.2014 en nr. E.T. 100.714/2 van 26.09.2014.

Er wordt opgemerkt dat **dranken** die het voorwerp zijn van een restaurant- of cateringdienst als bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 11°, van het Btw-Wetboek **expliciet uitgesloten zijn van de toepassing van het btw-tarief van 12%**. Het verschaffen van dranken voor het verbruik ter plaatse zijn zonder onderscheid onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%.

De circulaire 2019/C/26, voornoemd bespreekt onder andere de problematiek van restaurant- en cateringdiensten onderworpen aan verschillende btw-tarieven maar die tegen een enige prijs worden aangeboden (menu's).

## **B. Een aantal bijzondere gevallen**

### *a. Tolerantie met betrekking tot spijzen en dranken verstrekt door automaten*

De administratie aanvaardt dat de door middel van automaten verstrekte spijzen en dranken voor de toepassing van de btw-tarieven zonder onderscheid geacht worden het voorwerp uit te maken van een eenvoudige levering, ongeacht dus de plaats waar de automaten staan (zie schriftelijke parlementaire vraag nr. 654 van mevrouw Volksvertegenwoordiger Veerle Wouters van 10.12.2012). De door een automaat verstrekte spijzen of dranken dienen aldus belast te worden tegen het btw-tarief dat geldt voor de geleverde goederen (6%, 12% (enkel voor margarine) of 21%).

(Zie ook de circulaire 2017/C/70 van 06.11.2017 betreffende het geregistreerde kassasysteem, randnummer 2.5.2.6)

### *b. Borrelhapjes en versnaperingen*

Op alle **voorverpakte producten**, zoals een pakje chips, een reep chocolade, een bifi-worst, een frisco, voorverpakte kaas- of salamiblokjes voor verbruik ter plaatse is het normale btw-tarief van 21% van toepassing.

Wat betreft kaas, salami, chips, nootjes en dergelijke hapjes die worden verschaft samen met dranken in het kader van een dienst in de zin van artikel 18, § 1, tweede lid, 11°, van het Btw-Wetboek (inzonderheid in een café) zijn de volgende regels van toepassing. Wanneer een dergelijk hapje in een kleine hoeveelheid, spontaan (met andere woorden) niet besteld door de klant, noch afzonderlijk, noch als één gezamenlijk aanbod met de drank volgens de kaart) en zonder prijsverhoging wordt verschaft, wordt het beschouwd als een bijhorigheid die voor de toepassing van de btw-tarieven niet apart wordt belast: het betreft één handeling inzake het verschaffen van dranken in omstandigheden voor het verbruik ter plaatse, waarop het normale btw-tarief van 21% van toepassing is. Hetgeen voorafgaat geldt *mutatis mutandis* voor het gebruikelijke koekje of stukje cake dat - zoals de suiker - verschaft wordt bij een kop koffie.

De door de klant bestelde en ter plaatse verbruikte en versneden kaasblokjes en stukjes salami, gebak, taart en ander dergelijk niet-voorverpakt voedsel zijn daarentegen het voorwerp van een restaurantdienst die het tarief van 12% geniet. De aandacht wordt gevestigd op het feit dat bijvoorbeeld de ter plaatse verbruikte lasagne of croque uit het vuistje, zelfs voorverpakt, een bereiding vergen en worden aangemerkt als restaurantdiensten die het tarief van 12% genieten.

(Zie circulaire 2017/C/70 van 06.11.2017 betreffende het geregistreerde kassasysteem, randnummer 2.5.2.8)



*c. Foodtrucks op een evenement met betrekking tot podiumkunsten*

Wanneer de uitbater van een mobiel voedselkraam (foodtruck of een ander verplaatsbaar en tijdelijk kraampje) met zijn kraam of stand op of naast de plaats van het evenement met betrekking tot podiumkunsten staat (al dan niet tegen betaling van een vergoeding voor het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen), waarbij de consument van de verbruiksgoederen rechtstreeks betaalt aan de uitbater, zijn de bezoekers van het evenement de individuele klanten aan wie die uitbater, al naargelang de omstandigheden, een levering van spijzen/dranken verricht of een restaurantdienst verstrekt.

In dat geval is er sprake van een **restaurantdienst** als door de uitbater of een derde (bijvoorbeeld de organisator van het festival of een andere belastingplichtige die een inrichting exploiteert) aan de klanten een **ruimte binnen** ter beschikking wordt gesteld die voorzien is van een **infrastructuur** die de klanten de mogelijkheid biedt om hun spijzen en/of dranken, zittend of staand (gewone tafels, statafels of eetbalie), ter plaatse te verbruiken wanneer deze klanten van die infrastructuur gebruik maken.

Voor de **verbruiksruimten die niet binnen zijn** voorzien, aanvaardt de administratie bij wijze van proef dat het verstrekken van spijzen en/of dranken door een mobiel voedselkraam of foodtruck **op een evenement met betrekking tot podiumkunsten**, wordt aangemerkt als een **levering van goederen**. Deze tolerantie geldt ongeacht de infrastructuur die voorzien is voor het verbruik ter plaatse. Deze tolerantie geldt evenwel niet wanneer, zelfs in het kader van een evenement met betrekking tot podiumkunsten, sprake is van een cateringdienst.

Er wordt inzonderheid opgemerkt dat **foodtruckfestivals** hier niet worden aangemerkt als een evenement met betrekking tot podiumkunsten.

(Zie circulaire 2017/C/70 van 06.11.2017 betreffende het geregistreerde kassasysteem, randnummer 2.5.2.3).

*d. Toe te passen btw-tarieven bij een cateringdienst*

De belastingplichtige die een cateringdienst verstrekt (dit is het verschaffen van spijzen en/of dranken voor het verbruik ter plaatse maar elders dan in de inrichting van de belastingplichtige), dient volgende btw-tarieven toe te passen:

- voor de dranken: 21% (ongeacht type drank)
- voor de spijzen: 12% (ongeacht soort spijzen)
- voor de terbeschikkingstelling van roerende goederen die inherent zijn aan de cateringdienst op zich (bijvoorbeeld: warmhoudbakken): deze terbeschikkingstelling volgt het btw-tarief van de cateringdienst.
- voor de terbeschikkingstelling van andere roerende goederen zoals (sta)tafels, stoelen, een tent, tafelversiering, enzovoort: 21%

Indien één globale prijs wordt gevraagd voor de cateringdienst waarbij zowel spijzen als dranken worden verschaft: zie rubriek C, hierna.

*e. Toe te passen btw-tarieven op de levering van spijzen en/of dranken tezamen met de terbeschikkingstelling van roerende goederen*

De belastingplichtige die zich beperkt tot het leveren van spijzen en/of dranken, eventueel tezamen met de terbeschikkingstelling van roerende goederen, dient volgende tarieven toe te passen:

- voor de dranken: 6% (behalve de bieren met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5% vol. en andere dranken met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2% vol.: 21%)
- voor de spijzen: in principe 6% behalve voor de uitzonderingen die voorzien zijn in de tabellen A en B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 zoals, bijvoorbeeld, kaviaar (21%), langoustes (21%), kreeften (21%), oesters (21%), margarine (12%).
- Voor de terbeschikkingstelling van roerende goederen (bestek, meubilair, tent, enzovoort): 21%

#### f. Half- en volpension in hotelinrichtingen

Met betrekking tot de maaltijden met bijhorende dranken verstrekt door hotelbehouders in het kader van **volledig pension of halfpension** wordt verwezen naar de commentaar bij bovengenoemde rubriek XXX, van tabel A, van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 20 (zie Afdeling 4, titel 7, hiervóór).

### C. Globale prijs voor spijzen en dranken verschaft ter gelegenheid van een restaurant- of cateringdienst

Deze problematiek wordt uitgebreid besproken in de circulaire 2019/C/26 van 04.04.2019 betreffende het btw-tarief dat van toepassing is op restaurant- en cateringdiensten (E.T. 133.812).

## 2. Opgeheven rubriek

**Rubriek II**, van **tabel B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 29.12.1992.

## 3. Fytofarmacie

Krachtens **rubriek III**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 12% van toepassing op:

*'De fytofarmaceutische producten erkend door de Minister die de Landbouw onder zijn bevoegdheid heeft.'*

De bestrijdingsmiddelen die bedoeld zijn in rubriek III, van tabel B, en die zodoende onderworpen zijn aan het btw-tarief van 12%, vallen vanaf 21.05.1994 onder de regeling van het koninklijk besluit van 28.02.1994 betreffende het bewaren, het op de markt brengen en het gebruiken van bestrijdingsmiddelen voor landbouwkundig gebruik (Belgisch Staatsblad van 11.05.1994). De bestrijdingsmiddelen die het btw-tarief van 12% genieten, zijn bestrijdingsmiddelen voor landbouwkundig gebruik die in uitvoering van het genoemde koninklijk besluit van 28.02.1994:

- hetzij erkend zijn
- hetzij toegelaten zijn in een andere lidstaat en toegelaten zijn voor 'parallelvoer' in België.

Betreffende erkenningen van bestrijdingsmiddelen voor landbouwkundig gebruik en betreffende toelatingen voor parallelvoer van die producten vallen onder de bevoegdheid van het Directoraat-generaal Dier, Plant en Voeding, van de FOD Volksgezondheid, Veiligheid van de Voedselketen en Leefmilieu. De lijst van die erkenningen en toelatingen kan geraadpleegd worden op de website [www.fytoweb.fgov.be](http://www.fytoweb.fgov.be).

Inzake bestrijdingsmiddelen voor landbouwkundig gebruik, al dan niet **vermengd met een meststof**, en het begrip **biociden** wordt verwezen naar de Informatie en Mededeling van 28.05.2004. Vanaf 01.04.2018 is de levering van bestrijdingsmiddelen die vermengd zijn met een meststof evenwel onderworpen aan het btw-tarief van 12% in de plaats van 6% (zie circulaire 2018/C/32 van 08.03.2018 betreffende het btw-tarief op meststoffen (E.T. 127.568)).

Kevelarven, ter bestrijding van parasieten in fruitbomen, worden noch in tabel A, noch in tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 beoogd, zodat de levering ervan onderworpen is aan het normale btw-tarief dat 21% bedraagt (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 920 van mevrouw Volksvertegenwoordiger Dominique Tilmans van 20.09.2005).

## 4. Opgeheven rubriek

**Rubriek IV**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 24.06.1993.

## 5. Opgeheven rubriek

**Rubriek V**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is opgeheven bij koninklijk besluit van 24.06.1993.

## 6. Margarine

Krachtens **rubriek VI**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 12% van toepassing op de levering van 'margarine'.

Er wordt herinnerd aan het feit dat margarine uitdrukkelijk uitgesloten wordt van de toepassing van het btw-tarief van 6% voor bereide spijsvetten (zie rubriek IX, cijfer 4, van tabel A). Ze is daarentegen onderworpen aan het tarief van 12% krachtens rubriek VI van tabel B.

Rekening houdend met de Verordening (EU) nr. 1308/2013 van 17.12.2013 tot vaststelling van een gemeenschappelijke ordening van de markten voor landbouwproducten (9), moet voor de toepassing van de btw-tarieven onder margarine worden verstaan:

- producten verkregen uit plantaardige en/of uit dierlijke vetten, met een vetgehalte van ten minste 80% en ten hoogste 90% waarvoor de verkoopbenaming 'margarine' wordt gebruikt.
- producten verkregen uit plantaardige en/of uit dierlijke vetten, met een vetgehalte van ten minste 60% en ten hoogste 62% en waarvoor in het algemeen de verkoopbenaming '3/4 margarine' wordt gebruikt.
- producten verkregen uit plantaardige en/of uit dierlijke vetten, met een vetgehalte van ten minste 39 % en ten hoogste 41% en waarvoor in het algemeen de verkoopbenaming 'Halfvolle margarine' of 'Minarine' of 'Halvarine' wordt gebruikt.

(9) deze Verordening vervangt de Verordening (EG) nr. 2991/94 van de Raad van 05.12.1994 tot vaststelling van normen voor smeerbare vetproducten, waarnaar voorheen werd verwezen.

Gelet op voornoemde Verordening worden daarentegen niet aangemerkt als margarine voor de toepassing van rubriek VI van tabel B en blijven onderworpen aan het btw-tarief van 6% overeenkomstig rubriek IX, cijfer 4, van tabel A, voornoemd, bereide spijsvetten verkregen uit plantaardige en/of uit dierlijke vetten, met een van volgende vetgehalten:

- minder dan 39%
- meer dan 41 % en minder dan 60%
- meer dan 62 % en minder dan 80%.

(zie beslissing nr. E.T. 110.936 van 05.04.2006)

Het feit dat het product vloeibaar of vast is, doet er terzake niet toe.

## 7. Banden en binnenbanden

Krachtens **rubriek VII**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 12% van toepassing op:

*'Banden en binnenbanden voor wielen van landbouwmachines en -tractors, met uitsluiting van banden of binnenbanden voor bosbouwtractors en motoculteurs.'*

*'Het voordeel van het verlaagd tarief van 12% is afhankelijk van de afgifte door de verkrijger of invoerder, aan de leverancier of aan de douane, van een schriftelijke verklaring waarin hij zijn registratienummer voor de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt en bevestigt dat hij landbouwondernemer is en dat hij de goederen werkelijk zal gebruiken voor de behoeften van zijn landbouwbedrijf.'*

## 8. Brandstoffen

Krachtens **rubriek VIII**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, is het btw-tarief van 12% van toepassing op:

*'Steenkool en van steenkool vervaardigde vaste brandstoffen; bruinkool en geperste bruinkool, met uitzondering van git; cokes en halfcokes van steenkool, van bruinkool of van turf; niet-gecalcineerde petroleumcokes, als brandstof gebruikt.'*

## 9. Betaaltelevisie

Het verlaagd btw-tarief van 12% op betaaltelevisie (**rubriek IX**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd) is met ingang van 01.01.2012 opgeheven bij wet van 28.12.2011 (Belgisch Staatsblad van 30.12.2011).

## 10. Huisvesting in het kader van het sociaal beleid

Overeenkomstig **rubriek X**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, is:

*'§ 1. Het verlaagd tarief van 12%, is van toepassing op:*

*A) de leveringen van nagenoemde goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Wetboek 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, wanneer die goederen bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid:*

*a) privéwoningen die worden geleverd en gefactureerd aan de provincies, de intercommunales, de gemeenten, de intercommunale openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en de gemengde holdingmaatschappijen waarin de overheid een meerderheid heeft, en die door deze instellingen of maatschappijen worden bestemd om [...] te worden verhuurd;*

*b) privéwoningen die worden geleverd en gefactureerd aan de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en die door deze centra worden bestemd om [...] te worden verkocht;*

*c) privéwoningen die [...] worden geleverd en gefactureerd door de openbare centra voor maatschappelijk welzijn;*

*d) woningcomplexen bestemd om te worden gebruikt voor de huisvesting van bejaarden, leerlingen en studenten, minderjarigen, thuislozen, personen in moeilijkheden, personen met een psychische stoornis, mentaal gehandicapten en psychiatrische patiënten en die worden geleverd en gefactureerd aan publiekrechtelijke of privaatrechtelijke personen die beheren:*

*1° verblijfsinrichtingen voor bejaarden welke door de bevoegde overheid zijn erkend in het kader van de wetgeving inzake bejaardenzorg;*

*2° internaten die zijn toegevoegd aan scholen of universiteiten of die ervan afhangen;*

*3° jeugdbeschermingstehuizen en residentiële voorzieningen die op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, minderjarigen huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid in het kader van de wetgeving op de jeugdbescherming of de bijzondere jeugdbijstand;*

*4° opvangtehuizen die in dag- en nachtverblijf thuislozen en personen in moeilijkheden huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid;*

*5° psychiatrische verzorgingstehuizen die op een duurzame wijze in dag- en nachtverblijf personen met een langdurige en gestabiliseerde psychische stoornis of mentaal gehandicapten huisvesten en die door de bevoegde overheid erkend zijn;*

*6° gebouwen waar, ten titel van een initiatief van beschut wonen erkend door de bevoegde overheid, het op een duurzame wijze huisvesten in dag- en nachtverblijf en het begeleiden van psychiatrische patiënten plaatsheeft;*

*B) werk in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, tweede lid, van het Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en de andere handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°, van tabel A met betrekking tot de onder A genoemde privéwoningen en woningcomplexen mits die worden verstrekt en gefactureerd [...] aan de onder A genoemde publiekrechtelijke en privaatrechtelijke personen;*

*C) de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en de onroerende verhuur, bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder A bedoelde privéwoningen en woningcomplexen wanneer de afnemer een onder A genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.*

§ 2. Het verlaagd tarief van 12% is in geen geval van toepassing op:

1° werk in onroerende staat en de andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen;

2° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midjet-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.'

### **A. Welke handelingen worden beoogd door rubriek X, tabel B?**

- de **leveringen** van bepaalde privéwoningen en woningcomplexen evenals de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten **van zakelijke rechten** op deze gebouwen voor zover deze **niet vrijgesteld zijn overeenkomstig artikel 44, § 3, 1°**, van het Btw-Wetboek (rubriek X, § 1, A)
- het **werk in onroerende staat** in de zin van artikel 19, § 2, van het Btw-Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en de andere handelingen opgesomd **in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°**, van tabel A met betrekking tot bepaalde privéwoningen en woningcomplexen (rubriek X, § 1, B)
- de onroerende financieringshuur of **onroerende leasing** bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Btw-Wetboek met betrekking tot bepaalde privéwoningen en woningcomplexen (rubriek X, § 1, C)
- de **onroerende verhuur met optionele belastingheffing** bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek (rubriek X, § 1, C).

Voor wat de handelingen opgesomd onder rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6° betreft, wordt verwezen naar Afdeling 4, titel 8, rubriek C, subrubrieken c en d.

Het tarief van 12% van rubriek X, tabel B, mag slechts worden toegepast op de onroerende handelingen die betrekking hebben op de privéwoningen en woningcomplexen die worden of zullen worden gebruikt voor de **huisvesting** van (de bedoelde) personen.

Inzonderheid wat de woningcomplexen voor bepaalde personen betreft (zie rubriek X, § 1, A., d, van tabel B), bedoeld men al de lokalen die bestemd zijn of bestemd worden voor de huisvesting van deze personen, om te voldoen aan de vereisten van hun verblijf en van hun gemeenschappelijk leven. Niet alleen de lokalen bestemd voor de eigenlijke huisvesting (appartementen, privé- of gemeenschappelijke kamers, slaapzalen, enzovoort) zijn bedoeld, doch ook de andere plaatsen die worden gebruikt door de beoogde personen (restaurants, lees- of recreatiezalen, salons met bar of televisie, studiezalen, bibliotheken of kapellen voorbehouden aan de kostgangers), alsmede de lokalen bestemd voor het personeel ten dienste van de huisvesting (monitors, toezichters, verplegers, dienstpersoneel) en de technische lokalen (keukens, wasplaatsen, ziekenzalen, kelders, opslagplaatsen, bergplaatsen, enzovoort).

Wanneer het gebouw niet uitsluitend bestemd is voor de beoogde huisvesting en aldus lokalen omvat die worden gebruikt voor andere doeleinden, is het tarief van 12% slechts van toepassing in de mate dat het gebouw voor de beoogde huisvesting wordt gebruikt.

In dat geval kan bijgevolg het btw-tarief van 12% van rubriek X, tabel B van toepassing zijn op het geheel van de handeling indien deze enkel betrekking heeft op de lokalen die uitsluitend worden gebruikt voor de huisvesting. Het voordeel van dit tarief geldt daarentegen niet indien de handeling beperkt is tot de lokalen die op geen enkele wijze dienen voor de huisvesting.

Wanneer de handeling evenwel betrekking heeft op het geheel van het gebouw bestemd voor gemeenschappelijk gebruik, dient de prijs van deze handeling in principe te worden gesplitst zodat het btw-tarief van 12% slechts wordt toegepast op dat gedeelte van de prijs dat overeenstemt met het gedeelte dat bestemd is voor de huisvesting. Die verhouding dient te worden vastgesteld door de bouwheer onder controle van de administratie.

**B. Welke privéwoningen worden beoogd door rubriek X, van tabel B?  
Aan wie of door wie moeten de handelingen worden geleverd en gefactureerd?**

a. Bij nieuwbouw (rubriek X, § 1, A)

**1. Privéwoningen**

- Het gaat om privéwoningen die **bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** en die worden **geleverd en gefactureerd AAN**:
  - de provincies
  - de intercommunales
  - de gemeenten
  - de intercommunale openbare centra voor maatschappelijk welzijn
  - de openbare centra voor maatschappelijk welzijn
  - de gemengde holdingmaatschappijen waarin de overheid een meerderheid heeft
 en die door deze instellingen of maatschappijen worden **bestemd om te worden verhuurd**.
- Het gaat om privéwoningen die **bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** en die worden **geleverd en gefactureerd AAN**:
  - de openbare centra voor maatschappelijk welzijn
 en die door deze centra worden **bestemd om te worden verkocht**.
- Zijn ook bedoeld, privéwoningen die **bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** die worden **geleverd en gefactureerd DOOR**:
  - de openbare centra voor maatschappelijk welzijn.

**2. Bepaalde woningcomplexen**

Onderstaande woningcomplexen gebruikt voor de huisvesting van de beoogde personen en die **geleverd en gefactureerd worden aan publiekrechtelijke of privaatrechtelijke personen die beheren**:

- verblijfsinrichtingen voor bejaarden welke door de bevoegde overheid zijn erkend in het kader van de wetgeving inzake bejaardenzorg.

Wat groepen van assistentiewoningen betreft (dit is een voorziening die bestaat uit een of meerdere gebouwen die functioneel een geheel vormen en waar, onder welke benaming ook, aan gebruikers van 65 jaar of ouder die er zelfstandig verblijven in individuele aangepaste wooneenheden, huisvesting wordt gegeven en ouderenzorg waarop zij facultatief een beroep kunnen doen) wordt ook verwezen naar de beslissing nr. E.T. 124.535 van 17.10.2013.

- internaten die zijn toegevoegd aan scholen of universiteiten of die ervan afhangen.

Wat rubriek X, punt A, d), 2<sup>o</sup>, 'internaten' betreft, wordt inzonderheid opgemerkt dat de in randnummer 73 van de aanschrijving nr. 12/1984 van 10.10.1984 vermelde voorwaarden inzake het verstrekken van huishoudelijke zorgen aan de kostgangers (leerlingen of studenten) thans niet meer vervuld moet zijn om te kunnen spreken van 'internaten' in de zin van rubriek X, van tabel B. Wordt enkel beschouwd als internaat, de huisvesting die aan volgende voorwaarden voldoet:

- o naast het ter beschikking stellen van gemeenschappelijke en privélokalen bestemd voor de huisvesting, verleent de exploitant aan de leerlingen en studenten eveneens diverse diensten, zoals hotel- en restauratiediensten

en

- o het gemeenschappelijke leven binnen de instelling is gereguleerd en strikt georganiseerd (avondklok, begeleide studie, activiteiten tijdens vrije tijd, enzovoort)

De huisvesting die algemeen gekend is onder de naam 'koten' kunnen niet worden gelijkgesteld met internaten in de zin van onderhavige rubriek X (zie beslissing nr. E.T. 123.824 van 25.06.2014).

- jeugdbeschermingstehuizen en residentiële voorzieningen die op duurzame wijze, in dag- en nachtverblijf, minderjarigen huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid in het kader van de wetgeving op de jeugdbescherming of de bijzondere jeugdbijstand.
- opvangtehuizen die in dag- en nachtverblijf thuislozen en personen in moeilijkheden huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid.
- psychiatrische verzorgingstehuizen die op een duurzame wijze in dag- en nachtverblijf personen met een langdurige en gestabiliseerde psychische stoornis of mentaal gehandicapten huisvesten en die door de bevoegde overheid erkend zijn.
- gebouwen waar, ten titel van een initiatief van beschut wonen erkend door de bevoegde overheid, het op een duurzame wijze huisvesten in dag- en nachtverblijf en het begeleiden van psychiatrische patiënten plaatsheeft.

Voor meer uitleg met betrekking tot deze woningcomplexen, wordt verwezen naar de uitleg met betrekking tot rubriek XXXI, § 2 (zie Afdeling 4, titel 8, rubriek B, subrubriek b).

Administratieve tolerantie:

Voor zover alle andere voorwaarden vervuld zijn, is het btw-tarief van 12% van rubriek X, tabel B, in principe slechts van toepassing wanneer de handelingen worden verstrekt aan een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke **persoon die een van de beoogde woningcomplexen beheert**.

Deze persoon dient in de regel eigenaar of huurder te zijn van het gebouw dienstig als woningcomplex of dient, meer algemeen, een zakelijk recht (bijvoorbeeld vruchtgebruik) of een recht van genot op dat gebouw te bezitten.

Om distorsies te vermijden, aanvaardt de administratie dat het voordeel van het btw-tarief van 12% eveneens kan gelden voor de persoon die, zonder exploitant te zijn van de inrichting, het zakelijk recht of het recht van genot dat hij bezit op het gebouw overdraagt, inzonderheid bij wijze van verhuur, aan de exploitant die de inrichting beheert.

Voor de toepassing van het btw-tarief van 12% van rubriek X, tabel B, is het dus niet noodzakelijk dat de persoon die de opdrachtgever van de handeling is tevens de hoedanigheid heeft van beheerder. Essentieel is dat de handeling rechtstreeks betrekking heeft op de exploitatie van de beoogde woningcomplexen, onder de voorwaarden gesteld door rubriek X.

Zie bijvoorbeeld, wat assistentiewoningen betreft, de beslissing nr. E.T. 124.535 van 17.10.2013.

Opgelet: deze tolerantie is niet van toepassing wanneer de eigenaar of bezitter van een zakelijk recht van het woningcomplex een deel van het complex rechtstreeks verhuurt aan de bewoner (bijvoorbeeld een bejaarde van een assistentiewoning. In dat geval is rubriek X, tabel B, niet van toepassing. Voor de toepassing van de tolerantie is het immers noodzakelijk dat eerstgenoemde een zakelijk recht of recht van genot verstrekt aan de effectieve exploitant/beheerder van het complex.

*b. Bij werk in onroerende staat en ermee gelijkgestelde handelingen (rubriek X, § 1, B)*

Het gaat om voornoemde privéwoningen en woningcomplexen die beoogd zijn onder rubriek X, punt A, van tabel B en die **bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** waarbij de werken, al naargelang de omstandigheden, worden **geleverd en gefactureerd AAN:**

- de provincies
- de intercommunales
- de gemeenten
- de intercommunale openbare centra voor maatschappelijk welzijn
- de openbare centra voor maatschappelijk welzijn
- de gemengde holdingmaatschappijen waarin de overheid een meerderheid heeft
- de publiekrechtelijke en privaatrechtelijke personen die de woningcomplexen onder rubriek X, A, d), beheren.

Opmerking: Wat de woningcomplexen voor bepaalde personen betreft, aanvaardt de administratie, dit om distorsies te vermijden, dat het voordeel van het btw-tarief van 12% eveneens kan gelden voor de persoon die, zonder exploitant te zijn van de inrichting, het zakelijk recht of het recht van genot dat hij bezit op het gebouw overdraagt, inzonderheid bij wijze van verhuur, aan de exploitant die de inrichting beheert (zie administratieve tolerantie onder rubriek B, subrubriek a, hiervóór).

*c. Bij onroerende leasing en onroerende verhuur met optionele belastingheffing (rubriek X, C))*

Het gaat om privéwoningen en woningcomplexen die **bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (zie rubriek X, punt A, van tabel B) waarbij de afnemer een van volgende maatschappijen is:

- de provincies
- de intercommunales
- de gemeenten
- de intercommunale openbare centra voor maatschappelijk welzijn
- de openbare centra voor maatschappelijk welzijn
- de gemengde holdingmaatschappijen waarin de overheid een meerderheid heeft
- de publiekrechtelijke en privaatrechtelijke personen die de woningcomplexen onder rubriek X, A, d), beheren.

Opmerking: Wat de woningcomplexen voor bepaalde personen betreft, aanvaardt de administratie, dit om distorsies te vermijden, dat het voordeel van het btw-tarief van 12% eveneens kan gelden voor de persoon die, zonder exploitant te zijn van de inrichting, het zakelijk recht of het recht van genot dat hij bezit op het gebouw overdraagt, inzonderheid bij wijze van verhuur, aan de exploitant die de inrichting beheert (zie administratieve tolerantie onder rubriek B, subrubriek a, hiervóór). *In casu* wordt ook verwezen naar de schriftelijke parlementaire vraag nr. 470 van de heer Guido De Padt van 10.09.2004.

**C. Welke handelingen zijn uitgesloten van rubriek X, tabel B?**

Het gaat onder meer om de handelingen vermeld onder § 2 van rubriek X, tabel B:

- werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen



- werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midget-golfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.

Voor meer uitleg met betrekking tot deze twee soorten handelingen, wordt verwezen naar Afdeling 4, titel 8, rubriek D, subrubrieken a en b.

In het algemeen wordt ook opgemerkt dat dit verminderde btw-tarief niet van toepassing is op handelingen die niet zijn bestemd voor de eigenlijke huisvesting.

### **D. Slotopmerkingen**

Er wordt ook opgemerkt dat, naast deze rubriek X van tabel B, **andere rubrieken van tabellen A en B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, betrekking hebben op de **onroerende sector**. Het betreft:

- rubriek XXXI, tabel A, betreffende **werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen van minstens 15 jaar oud** (6%)
- rubriek XXXII, tabel A, voor **privéwoningen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXIII, tabel A, voor **instellingen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXVI, tabel A, voor **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (6%)
- rubriek XXXVII, tabel A, voor de **afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden** (6%)
- rubriek XXXVIII, tabel A, voor de **renovatie en herstel van privéwoningen van ten minste 10 jaar** (6%)
- rubriek XL, tabel A, voor **gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding** (6%)
- rubriek XI, tabel B, voor de **privé-initiatieven voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)

Indien bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende goederen niet beoogd worden door rubriek X, van tabel B, dient aldus te worden nagegaan of deze handelingen niet worden beoogd door een andere rubriek van tabel A of B alvorens de toepassing van een van de verlaagde btw-tarieven (6% of 12%) uit te sluiten.

## **11. Huisvesting in het kader van het sociaal beleid – privé-initiatieven**

Krachtens **rubriek XI**, van **tabel B**, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, is:

*'§ 1. Het verlaagd tarief van 12% is van toepassing op de leveringen van de nagenoemde goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Wetboek, en op 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, wanneer die goederen bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid:*

*1° de privéwoningen die worden verhuurd aan navolgende publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersonen en die door hen worden bestemd om te worden verhuurd:*

*a) de provincies, de autonome provinciebedrijven en de provinciale extern verzelfstandigde agentschappen;*

*b) de intercommunales en andere intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, de gemeenten, de autonome gemeentebedrijven en de gemeentelijke extern verzelfstandigde agentschappen;*

- c) de intercommunale openbare centra voor maatschappelijk welzijn en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn;
  - d) de gemengde holdingmaatschappijen waarin de overheid een meerderheid heeft;
  - e) de sociale verhuurkantoren;
  - f) de gewestelijke huisvestingsmaatschappijen en de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting;
  - g) het Vlaams Woningfonds, het 'Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie' en het Woningfonds van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest;
  - h) andere publiekrechtelijke en privaatrechtelijke rechtspersonen met sociaal oogmerk die door de bevoegde overheid zijn erkend;
- 2° de woningcomplexen die worden verhuurd aan de personen bedoeld in rubriek X, § 1, A, punt d).

Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan de volgende voorwaarden:

1° degene die een privéwoning, een woningcomplex of een zakelijk recht hierop verkrijgt in omstandigheden waarbij de belasting opeisbaar wordt, moet:

- a) vooraleer de belasting opeisbaar wordt overeenkomstig artikel 17 van het Wetboek, bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde in het ambtsgebied waar hij zijn woonplaats of maatschappelijke zetel heeft, een verklaring indienen in de vorm bepaald door de minister van Financiën of zijn gemachtigde, dat in het kader van het sociaal beleid deze privéwoning of dit woningcomplex bestemd is om te worden verhuurd aan een in het eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon; deze verklaring moet eveneens worden ondertekend door laatstgenoemde;
  - b) aan de vervreemder een kopie van de verklaring bedoeld in de bepaling onder a) overhandigen;
  - c) een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract gesloten met een in het eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon voorleggen bij het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder a), binnen de maand vanaf de ondertekening van het contract;
- 2° de door de vervreemder uitgereikte factuur en het dubbel dat hij moet bewaren moet de datum en het referentienummer vermelden van de verklaring alsook de aanduiding van het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder 1°, a);
- 3° uiterlijk de laatste werkdag van de maand die volgt op de maand waarin de factuur met toepassing van het verlaagd tarief van 12 % werd uitgereikt, moet de vervreemder een kopie van deze factuur toesturen naar het controlekantoor waaronder hij ressorteert.

§ 2. Het verlaagd tarief van 12 % is van toepassing op het werk in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, tweede lid, van het Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en op de gelijkgestelde handelingen bedoeld in rubriek XXXI, § 3, 3° tot en met 6°, van tabel A, met betrekking tot de in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde privéwoningen en woningcomplexen, wanneer zij na de uitvoering van de werken, bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid.

Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan de volgende voorwaarden:

1° de bouwheer die een privéwoning of een woningcomplex opricht of laat oprichten of voor wie werken in onroerende staat worden verricht die tot voorwerp hebben de gehele of gedeeltelijke omvorming van een gebouw tot één of meer privéwoningen onder omstandigheden die de belasting opeisbaar maken, moet:

a) vooraleer de belasting opeisbaar wordt overeenkomstig artikel 22bis van het Wetboek, bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde in het ambtsgebied waar hij zijn woonplaats of maatschappelijke zetel heeft, een verklaring indienen in de vorm bepaald door de minister van Financiën of zijn gemachtigde, dat in het kader van het sociaal beleid deze privéwoning of dit woningcomplex bestemd is om te worden verhuurd aan een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon; deze verklaring moet eveneens worden ondertekend door laatstgenoemde;

b) aan de dienstverrichter een kopie van de verklaring bedoeld in de bepaling onder a) overhandigen;

c) een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract gesloten met een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon, voorleggen bij het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder a), binnen de maand vanaf de ondertekening van het contract;

2° de eigenaar of de hoofdhuurder van een privéwoning of een woningcomplex voor wie andere werken in onroerende staat dan bedoeld in de bepaling onder 1° worden verricht, is ertoe gehouden een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract dat in het kader van het sociaal beleid werd gesloten, te overhandigen aan de dienstverrichter;

3° in het geval bedoeld in de bepaling onder 1°, moet de dienstverrichter:

a) op de factuur die hij uitreikt en op het dubbel dat hij moet bewaren de datum en het referentienummer vermelden van de verklaring en de aanduiding van het controlekantoor, bedoeld in de bepaling onder 1°, a);

b) uiterlijk de laatste werkdag van de maand die volgt op de maand waarin de factuur met toepassing van het verlaagd tarief van 12% werd uitgereikt, een kopie van deze factuur toesturen naar het controlekantoor waaronder hij ressorteert;

4° in het geval bedoeld in de bepaling onder 2°, moet de dienstverrichter:

a) op de factuur die hij uitreikt en op het dubbel dat hij moet bewaren de datum vermelden van het verhuurcontract en de aanduiding van het controlekantoor, bedoeld in de bepaling onder 1°, a);

b) uiterlijk de laatste werkdag van de maand die volgt op de maand waarin de factuur met toepassing van het verlaagd tarief van 12% werd uitgereikt, een kopie van deze factuur toesturen naar het controlekantoor waaronder hij ressorteert.

§ 3. Het verlaagd tarief van 12% is van toepassing op de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder paragraaf 1, eerste lid, bedoelde privéwoningen en woningcomplexen, wanneer die bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid.

Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan de volgende voorwaarden:

1° de persoon die een privéwoning of een woningcomplex in leasing of in huur neemt in omstandigheden waarbij de belasting opeisbaar wordt, moet:

a) vooraleer de belasting opeisbaar wordt, overeenkomstig artikel 22bis van het Wetboek, bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde in het ambtsgebied waar hij zijn woonplaats of maatschappelijke zetel heeft, een verklaring indienen in de vorm bepaald door de minister van Financiën of zijn gemachtigde, dat in het kader van het sociaal beleid deze privéwoning of dit woningcomplex bestemd is om te worden verhuurd aan een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon; deze verklaring moet eveneens worden ondertekend door laatstgenoemde;

b) aan de leasinggever of de verhuurder een kopie van de verklaring bedoeld in de bepaling onder a) overhandigen;

c) een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract gesloten met een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon, voorleggen bij het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder a) binnen de maand vanaf de ondertekening van het contract;

2° de door de leasinggever of de verhuurder uitgereikte factuur en het dubbel dat hij moet bewaren moet de datum en het referentienummer vermelden van de verklaring en de aanduiding van het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder 1°, a);

3° uiterlijk de laatste werkdag van de maand die volgt op de maand waarin de factuur met toepassing van het verlaagd tarief van 12% werd uitgereikt, moet de leasinggever of de verhuurder een kopie van deze factuur toesturen naar het controlekantoor waaronder hij ressorteert.

§ 4. Het verlaagd tarief van 12 % is van toepassing op de in paragraaf 1, eerste lid, paragraaf 2, eerste lid, en paragraaf 3, eerste lid, bedoelde handelingen, met betrekking tot privéwoningen en woningcomplexen die bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid en die worden verhuurd in het kader van een beheersmandaat toegekend aan een in paragraaf 1, eerste lid, 1°, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon.

Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan de volgende voorwaarden:

1° de verwerver, de bouwheer of leasingnemer moet:

a) vooraleer de belasting opeisbaar wordt, overeenkomstig de artikelen 17 of 22bis van het Wetboek, bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde in het ambtsgebied waar hij zijn woonplaats of maatschappelijke zetel heeft, een verklaring indienen in de vorm bepaald door de minister van Financiën of zijn gemachtigde, dat in het kader van het sociaal beleid deze privéwoning of dit woningcomplex bestemd is om te worden verhuurd in het kader van een beheersmandaat toegekend aan een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon; deze verklaring moet eveneens worden ondertekend door laatstgenoemde;

b) aan de vervreemder, dienstverrichter of leasinggever een kopie van de verklaring bedoeld in de bepaling onder a) overhandigen;

c) een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract voorleggen bij het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder a) binnen de maand vanaf de ondertekening van het contract;

2° de eigenaar voor wie andere werken in onroerende staat worden uitgevoerd dan bedoeld in paragraaf 2, tweede lid, 1°, moet een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract aan de dienstverrichter overhandigen;

3° al naargelang het geval moeten de voorwaarden bedoeld in paragraaf 1, tweede lid, 2° en 3°, paragraaf 2, tweede lid, 3° of 4°, of paragraaf 3, tweede lid, 2° en 3° eveneens vervuld zijn.

§ 5. Voor zover de voorwaarden bedoeld in paragraaf 1, tweede lid, paragraaf 2, tweede lid, 1° en 3°, paragraaf 3, tweede lid, en paragraaf 4, tweede lid, vervuld zijn, en behalve in geval van samenspanning tussen partijen of het klaarblijkelijk niet naleven van deze rubriek, ontlast de verklaring van de verwerver, de bouwheer of de leasingnemer de vervreemder, de dienstverrichter of de leasinggever van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.

Voor zover de voorwaarden bedoeld in paragraaf 2, tweede lid, 2° en 4°, vervuld zijn, en behalve in geval van samenspanning tussen partijen of het klaarblijkelijk niet naleven van deze rubriek, ontlast het voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract dat hem door de eigenaar werd overhandigd, de dienstverrichter van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.

§ 6. Om het verlaagd tarief te kunnen genieten eindigt de voorziene verhuurtermijn ten vroegste op 31 december van het vijftiende jaar volgend op het jaar waarin de eerste ingebruikneming van de woning of het woningcomplex bedoeld in de paragrafen 1 tot 4 heeft plaats gevonden.

*In de gevallen bedoeld in de paragrafen 1 tot 3 wordt die minimum verhuurtermijn bij de aanvang van de verhuurovereenkomst vastgelegd en in het geval bedoeld in paragraaf 4 wordt die termijn vastgelegd bij de aanvang van het beheersmandaat.*

*Indien zich tijdens de voormelde termijn wijzigingen voordoen waardoor de voorwaarden bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, paragraaf 2, eerste lid, paragraaf 3, eerste lid, of paragraaf 4, eerste lid, niet meer zijn vervuld, moet:*

*1° enerzijds, de verwerver, de bouwheer, de eigenaar of de leasingnemer en, anderzijds, de hoofdhuurder of, in voorkomend geval, de beheerder en de huurder bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde in het ambtsgebied waar zij hun woonplaats of maatschappelijke zetel hebben hiervan binnen de maand die volgt op deze wijziging een verklaring indienen in de vorm bepaald door de minister van Financiën of zijn gemachtigde; deze verklaring moet eveneens door de betrokken partijen worden ondertekend;*

*2° de verwerver, de bouwheer, de eigenaar of de leasingnemer het belastingvoordeel dat hij heeft genoten, terugstorten aan de Staat voor het jaar waarin de wijziging zich voordoet en voor de nog te lopen jaren tot beloop van een vijftiende per jaar.*

§ 7. Het verlaagd tarief is in geen geval van toepassing op:

*1° werk in onroerende staat en de andere onroerende handelingen die geen betrekking hebben op de eigenlijke woning, zoals bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en oprichten van afsluitingen;*

*2° werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen die tot voorwerp hebben de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van zwembaden, sauna's, midgetgolfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties.'*

De administratie bereidt een circulaire voor met betrekking tot deze rubriek XI, van tabel B.

De verklaring waarvan sprake in rubriek XI kan hier worden geraadpleegd: Btw-verklaring nr. 110/1-2019.

Er wordt ook opgemerkt dat, naast deze rubriek XI van tabel B, **andere rubrieken van tabellen A en B** van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, betrekking hebben op de **onroerende sector**. Het betreft:

- rubriek XXXI, tabel A, voor **werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen van minstens 15 jaar oud** (6%)
- rubriek XXXII, tabel A, voor **privéwoningen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXIII, tabel A, voor **instellingen voor gehandicapten** (6%)
- rubriek XXXVI, tabel A, voor **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (6%)
- rubriek XXXVII, tabel A, voor de **afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden** (6%)
- rubriek XXXVIII, tabel A, voor de **renovatie en herstel van privéwoningen van ten minste 10 jaar** (6%)
- rubriek XL, tabel A, voor **gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding** (6%)
- rubriek X, tabel B, voor de **huisvesting in het kader van het sociaal beleid** (12%)

Indien bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende goederen niet beoogd worden door rubriek XI, van tabel B, dient aldus te worden nagegaan of deze handelingen niet worden beoogd door een andere rubriek van tabel A of B alvorens de toepassing van een van de verlaagde btw-tarieven (6% of 12%) uit te sluiten.

Bovendien heeft de invoering van deze rubriek XI, van tabel B, niet de bedoeling om de bestaande toepassingen van het verlaagde btw-tarief van 6% of 12% in de onroerende sector te beperken of te verstrengen. De invoering van de nieuwe regeling heeft in principe geen gevolgen voor de reeds bestaande wetgeving inzake de toepassing van het btw-tarief van 6% of 12% en ook niet op de administratieve richtlijnen hieromtrent (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 1.464 van mevrouw de Volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 06.02.2017).

## **Afdeling 6 - Leveringen van goederen en diensten onderworpen aan het btw-tarief van 0% en andere leveringen van goederen en diensten die onderworpen zijn aan een bijzondere regeling**

Op grond van artikel 109 en 110, 112 tot en met 116, 117 (lid 2), 118, 120 tot en met 122 van de btw-richtlijn 2006/112/EG, mogen de Lidstaten tijdelijk de nultarieven inzake btw die op 01.01.1991 in overeenstemming met het gemeenschapsrecht van kracht waren, na 01.01.1993 blijven toepassen. Het is hun evenwel niet toegestaan het bereik van dergelijke nultarieven te verruimen of nieuwe nultarieven in te voeren (Vraag Europees Parlement nr. E-5/94 van de heer Lyndon Harrison van 08.02.1994, zie ook Btw-revue nr. 114, pagina 706).

Tot en met 31.03.2018 kende België officieel maar drie btw-tarieven: 6%, 12% en 21%. Met ingang van 01.04.2019 werd een tabel C als bijlage toegevoegd aan het koninklijk besluit nr. 20 (wet tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat bepaalde publicaties betreft (Belgisch Staatsblad van 26.04.2019). Tabel C bevat de goederen en diensten die onderworpen zijn aan het btw-tarief van 0%. Thans geldt dat tarief voor bepaalde periodieke publicaties.

Voor andere handelingen bestaat er ook een btw-vrijstelling met behoud van het recht op aftrek. In een vulgariserend taalgebruik spreekt men soms van de toepassing van het **nultarief**.

### **1. Periodieke publicaties (rubriek I, tabel C)**

Krachtens rubriek I, van tabel C, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, is:

*'§ 1. Het verlaagd tarief van toepassing op de gedrukte periodieke publicaties die:*

*1° bestemd zijn voor het grote publiek, rekening houdend met de aard van de thema's en de manier waarop die worden behandeld;*

*2° niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit reclamemateriaal;*

*3° die een coherent geheel omvatten van persartikels die:*

*a) auteursrechtelijk beschermd zijn;*

*b) werden geschreven en samengesteld onder de eindverantwoordelijkheid van een professionele redactie die hoofdzakelijk is samengesteld uit journalisten, die:*

*- gerechtigd zijn om de titel van beroepsjournalist te voeren bedoeld in de wet van 30 december 1963 betreffende de erkenning en de bescherming van de titel van beroepsjournalist of die gerechtigd zijn om de titel van journalist van beroep te voeren bedoeld in het koninklijk besluit van 12 april 1965 tot instelling van identificatiedocumenten en -kentekens ten behoeve van de leden van de periodieke pers voor gespecialiseerde informatie, als het Belgische periodieke publicaties betreft;*

*- geaccrediteerd zijn als beroepsjournalisten, als het buitenlandse periodieke publicaties betreft;*

*4° verschijnen:*

- a) zonder beperking in de duur;
- b) bij regelmatige, vooraf bepaalde tussenpozen;
- c) minimaal achtenveertig keer per jaar;
- d) onder een gemeenschappelijke benaming;
- e) met de duidelijke kenmerken van hun periodiciteit.

§ 2. Het verlaagd tarief is niet van toepassing op de volgende categorieën gedrukte periodieke publicaties:

1° de publicaties die in hoofdzaak een volledige roman, verhaal of werk van welke aard ook of afleveringen van dergelijke werken bevatten, hetzij in de vorm van een al of niet verluchte tekst, hetzij in de vorm van een beeldverhaal met al of niet in- of ondergeschreven korte tekst;

2° de in afleveringen uitgegeven boeken, waarvan de verschijning een beperkte tijdruimte beslaat of die een bijvoegsel of een bijwerking vormen van reeds verschenen werken;

3° de advertentiebladen, prospectussen, catalogussen, almanakken, prijscouranten, koerslijsten, scheepsberichten, notariële berichten, dienstregelingen;

4° de gespecialiseerde publicaties voor professioneel gebruik;

5° de publicaties die enkel denkspeellen bevatten;

6° de publicaties die onder de naam van een industriële, financiële, commerciële of andere onderneming worden uitgegeven, zelfs indien ze uitsluitend teksten of illustraties van algemeen belang bevatten zonder rechtstreekse reclame;

7° de publicaties die als voornaamste doel hebben het opzoeken, in stand houden en uitbreiden van overeenkomsten ten voordele van industriële, financiële, commerciële of andere ondernemingen en die voor ondernemingen slechts een publiciteitsmiddel zijn;

8° de publicaties die het voorwerp uitmaken van een levering, een intracommunautaire verwerving of een invoer na het verstrijken van de termijn van één jaar vanaf de datum van verschijning;

9° de publicaties die verenigd zijn in volledige of onvolledige verzamelingen, in één band, of in al dan niet periodieke albums;

10° de publicaties die uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit video-inhoud of beluisterbare muziek;

11° de publicaties die als oud papier of karton worden verkocht.

§ 3. Het verlaagd tarief is van toepassing op digitale publicaties die:

1° beantwoorden aan de voorwaarden bedoeld in paragraaf 1, 1° tot 3°;

2° beantwoorden aan de voorwaarde bedoeld in paragraaf 1, 4°, of die geregeld en voldoende worden bijgewerkt en geactualiseerd, inzonderheid door het toevoegen van nieuwe persartikels.

§ 4. Het verlaagd tarief is niet van toepassing op digitale publicaties bedoeld in paragraaf 2, 1° tot 10°.'

## 2. Recuperatiestoffen en -producten

Gelet op de bijzondere omstandigheden waarin het ophalen, het commercialiseren en het conditioneren van recuperatiestoffen en recuperatieproducten gebeurt, werd een **speciale regeling** ingesteld **waarbij de btw niet moet worden voldaan** voor bepaalde recuperatiestoffen en recuperatieproducten.

Deze bijzondere regeling maakt het voorwerp uit van de aanschrijving nr. 88/1970 van 15.12.1970, gewijzigd door de aanschrijving nr. 120/1971 van 30.07.1971. Voor een volledige uitleg wordt naar voornoemde aanschrijvingen verwezen.

Worden aangemerkt als recuperatiestoffen en recuperatieproducten:

- schroot, resten en afval van werken van onedele metalen (posten 72.04 ex, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02, 80.02, 81.01 ex, 81.02 ex, 81.03 ex, 81.04 ex, 81.05 ex, 81.06 ex, 81.07 ex, 81.08 ex, 81.09 ex, 81.10 ex, 81.11 ex, 81.12 ex, 81.13 ex en 85.48 ex van het gebruikstarief)
- slakken, walsschilfers, metaalassen en andere residuen die metaal of metaalverbindingen bevatten, met uitzondering van hoogovenslakken en van fosfaatslakken (posten 26.19 ex en 26.20 van het gebruikstarief)
- beenderen en hoornpitten, ruw, vers, ontvet of eenvoudig voorbehandeld (doch niet in vorm gesneden), met zuur behandeld of ontdaan van gelatine, afval van die stoffen daaronder begrepen maar met uitzondering van beenderpoeder (post 05.06 ex van het gebruikstarief)
- pezen en zenen; snippers en dergelijk afval van ongelooide huiden en vellen (~~post 05.06~~) (post 05.11 ex van het gebruikstarief)
- snippers en ander afval van leder, van kunstleder of van perkament, niet bruikbaar voor de vervaardiging van lederwaren (post 41.15 ex van het gebruikstarief)
- afval van papier of van karton; oude papier- of kartonwaren enkel geschikt voor het vervaardigen van papier of van karton (post 47.07 van het gebruikstarief)
- lompen en vodden; afval en oud goed, van bindgaren, van touw of van kabels met uitsluiting van vodden en oud linnen die gewassen en ontsmet werden om te kunnen dienen als poetsvodden voor machines, werktuigen en gelijkaardige voorwerpen (post 63.10 ex van het gebruikstarief)
- glasscherven en ander glasafval (post 70.01 ex van het gebruikstarief)
- afval en snippers van rubber; resten van werken van rubber, uitsluitend geschikt voor het recupereren van rubber (posten 40.04 ex en 40.17 ex van het gebruikstarief)
- afval en resten van werken van kunstmatige plastische stoffen, uitsluitend geschikt voor het recupereren van kunstmatige plastische stoffen (posten 15.18 ex, 35.05 ex, 38.06 ex en 39.15 ex van het gebruikstarief)
- ruwe konijnen- en hazenvellen (post. 43.01 ex van het gebruikstarief).

Deze lijst is **limitatief**.

Onder '**resten en afval van werken**' worden begrepen de resten en afval verkregen bij de vervaardiging of de mechanische bewerking van metaal, alsmede werken van metaal die als zodanig **definitief onbruikbaar** zijn geworden door breuk, versnijden, slijtage of dergelijke. Producten welke nog geschikt zijn om voor hun oorspronkelijk doel te dienen, hetzij als zodanig, hetzij na bewerking of herstelling, alsook deze, welke voor andere doeleinden kunnen gebruikt worden zijn daarentegen niet bedoeld. Producten welke verwerkt worden tot andere artikelen, en dit zonder vooraf te zijn hersmolten of hersmeed, zijn eveneens uitgezonderd.

Worden bijvoorbeeld **niet** aangemerkt als recuperatiestoffen of -producten in de zin van voornoemde aanschrijvingen:

- steenkool gerecupereerd door het opnieuw wassen van de afval van terrils is een product dat bruikbaar is zonder enige bijkomende bewerking (zie aanschrijving nr. 88/1970 van 15.12.1970 en de schriftelijke parlementaire vraag nr. 173 van de heer Volksvertegenwoordiger Georges Beerden van 05.03.1981)
- slakken van minerale oorsprong die gewoonlijk verkocht worden door handelaars in bouwstoffen en die bestemd zijn voor het verharden van wegen en voor het vervaardigen van beton aanschrijving nr. 88/1970 van 15.12.1970.



- niet-eetbare slachtafvallen onder de vorm van huiden en vellen van bijvoorbeeld runderen, paarden en schapen (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 667 van de heer Volksvertegenwoordiger Tanguy Veys van 06.12.2013)
- tweedehandse voorwerpen zoals bijvoorbeeld tweedehandse kledingstukken. Tweedehandse kledingstukken zijn reeds gebruikte goederen die in dezelfde staat of nadat ze een kleine herstelling hebben ondergaan, opnieuw kunnen worden gebruikt (zie de schriftelijke parlementaire vraag nr. 93 van de heer Volksvertegenwoordiger Jean-Marc Nollet van 07.01.2015).
- elektronische en elektrische toestellen die al dan niet worden aangeboden in de originele verpakking en die als dusdanig (her)bruikbaar zijn voor het doel waarvoor ze oorspronkelijk zijn bedoeld, ook al zullen ze worden ontmanteld.

De ontheffing van de verplichting de btw te voldoen is niet alleen van toepassing op de leveringen door ophalers en groothandelaars - daaronder begrepen de verkoop aan een industrieel verbruiker - maar eveneens op de verkopen die gedaan worden aan een ophaler, bijvoorbeeld door degene die de producten verkregen heeft als afval of bijproduct van een commerciële of industriële werkzaamheid, alsmede op de invoer door om het even wie.

### **3. Pro deo-diensten die door advocaten en gerechtsdeurwaarders worden verstrekt**

De pro deo-diensten die door advocaten worden verstrekt in het kader van de juridische bijstand en door gerechtsdeurwaarders in het kader van de rechtsbijstand zijn momenteel onderworpen aan het nultarief (randnummer 28 van circulaire AAFisc nr. 47/2013 (E.T. 124.411) van 20.11.2013 en beslissing nr. E.T. 129.361 van 19.01.2016).

Ingevolge het door het Hof van Justitie van de Europese Unie op 28.07.2016 gewezen Arrest *Ordre des barreaux francophones et germanophone tegen ministerraad*, zaak C-543/14, en ingevolge het Arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 27/2017 van 23.02.2017, moeten deze handelingen aan het normale btw-tarief van 21% worden onderworpen.

Voor de effectieve datum inwerkingtreding dient de website van de FOD Financiën te worden geraadpleegd.

Volledigheidshalve wordt ook verwezen naar de beslissing nr. E.T. 131.005 van 23.12.2016.

### **Afdeling 7 - Diensten die bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst**

Het tarief van 6% is niet van toepassing op de diensten die beoogd zijn onder de rubrieken XXIV tot en met XL van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 wanneer die diensten bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst welke hoofdzakelijk diensten tot voorwerp heeft die niet zijn bedoeld in voornoemde rubrieken.

De bepaling van artikel 1, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, heeft in het bijzonder tot doel te vermijden dat de prijs van de verschillende diensten die deel uitmaken van een complexe overeenkomst zou worden gesplitst en dat het gedeelte dat bijkomstig betrekking heeft op diensten als bedoeld in de rubrieken XXIV tot en met XL van tabel A, tegen het tarief van 6% zou worden belast in plaats van als bijhorigheid van de hoofdprestatie tegen het tarief van 21%.

## **Afdeling 8 - Kosten van vervoer, verzekering, commissie en van gewone en gebruikelijke verpakkingen die betrekking hebben op goederen die belastbaar zijn tegen verschillende tarieven**

De vervoerkosten die in rekening worden gebracht door de leverancier van de goederen en die overeenkomstig artikel 26, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek tot de maatstaf van heffing behoren, kunnen betrekking hebben op verscheidene groepen van goederen die belastbaar zijn tegen verschillende tarieven. Die vervoerkosten dienen in beginsel pro rata te worden omgeslagen over de prijs van de goederen behorende tot iedere tariefgroep.

Om de opbouw van de factuur te vergemakkelijken, aanvaardt de administratie nochtans een vereenvoudiging die erin bestaat dat de vervoerskosten eenvormig worden belast tegen het laagste tarief dat geldt voor de gefactureerde goederen, op voorwaarde dat de tegen dit tarief belaste goederen in de handel normaal terzelfdertijd met de andere goederen worden vervoerd en geleverd.

Indien afzonderlijk gefactureerde kosten uitsluitend betrekking hebben op het vervoer van goederen die aan het bepaald tarief zijn onderworpen, spreekt het vanzelf dat ze tegen dat tarief moeten worden belast.

Dezelfde regeling geldt voor de verzekerings- en commissiekosten evenals voor de kosten van gewone en gebruikelijke verpakking die als 'verloren verpakking' is aan te merken.

## **Afdeling 9 - Regeling inzake gehelen die uit verschillende voorwerpen zijn samengesteld**

Wanneer een goed wordt geleverd in een verpakking die niet als een gewone en gebruikelijke verpakking (10) maar als een onderscheiden goed moet worden beschouwd, moet die verpakking afzonderlijk worden belast wanneer ze aan een ander tarief dan dat van het geleverde goed is onderworpen. Wanneer in dit geval geen afzonderlijke prijs voor de inhoud en het inhoudend voorwerp werd bepaald, dient een splitsing te worden gedaan. Wenst de verkoper de prijs niet uit te splitsen dan zal de heffing slechts als regelmatig kunnen worden aangemerkt indien het geheel wordt belast tegen het tarief dat van toepassing is op het van het geheel deel uitmakend goed dat aan het hoogste tarief is onderworpen.

*(10) Als gewone en gebruikelijke verpakkingsmiddelen zijn in de regel aan te merken de verpakkingsmiddelen waarvan de vorm alsmede de stoffen waaruit ze zijn samengesteld aan een noodzakelijkheid beantwoorden (gewone dozen, kisten, flessen, fusten, zakken, enzovoort). Maar de administratie merkt in ieder geval als gewone en gebruikelijke verpakking aan de inhoudende voorwerpen met een waarde die niet hoger is dan de helft van die van de inhoud, dit wil zeggen een derde van de waarde van het geheel. Die regel is natuurlijk niet van toepassing op verpakkingsmiddelen die werkelijk noodzakelijk zijn (bijvoorbeeld melkflessen, gasflessen).*

In dezelfde gedachtegang zijn de volgende oplossingen van toepassing wanneer aan verschillende tarieven onderworpen goederen voor een enige prijs worden verkocht.

Wanneer goederen die tegen verschillende tarieven belastbaar zijn voor een enige prijs worden verkocht, moet de verkoper de prijs splitsen voor de heffing van de btw, tenzij het geheel als zodanig is getarifeerd, wat het geval is voor zakapotheken en verbandkisten onderworpen aan het tarief van 6% op grond van rubriek XVII, cijfer 3, van tabel A, van het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd. Gebeurt die splitsing niet dan is de heffing slechts regelmatig indien het geheel wordt belast tegen het tarief dat geldt voor het deel van het geheel dat aan het hoogste tarief is onderworpen.

Er wordt opgemerkt dat, gelet op de geringe waarde van het suikergoed in de zogenaamde 'verrassingszakjes', beslist werd dat de regeling inzake stellen niet op deze artikelen van toepassing is voor zover de verbruikersprijs 1,25 euro (tot 30.09.2012 1 euro) niet overtreft.

Die beslissing is ook van toepassing op alle suikergoed waarvan de verbruikersprijs dat bedrag niet overtreft en dat wordt aangeboden als versnapering samen met een geschenkje dat niets met het suikergoed te maken heeft maar in hetzelfde zakje is verpakt (punten, prentjes, gekleurde plaatjes, medailles, sleutelhangers, poppetjes, enzovoort), of samen met een artikel dat als inhoudend voorwerp of als steun voor de versnapering dient (pijp waarvan de kop met suikergoed is gevuld, zuigflesjes met bolletjes suikergoed, lolly waarvan het stokje door een beeldje is vervangen, enzovoort) (zie beslissing nr. E.T. 49.210/4 van 23.07.2012).

De hierboven gegeven regels inzake verpakkingsmiddelen en uit verschillende voorwerpen bestaande stellen, gelden enkel ten aanzien van leveringen hier te lande en de intracommunautaire verwervingen. Voor invoeren moeten de regels worden gevolgd die door de Administratie der Douane en Accijnzen worden toegepast.

Inzake het gezamenlijk aanbod tegen een enige prijs, van goederen of diensten die aan verschillende btw-tarieven zijn onderworpen, wordt onder meer verwezen naar:

- de schriftelijke parlementaire vraag nr. 379 van de heer Volksvertegenwoordiger Luk Van Biesen van 03.02.2010
- de beslissing nr. E.T. 78.131 van 03.04.2008 met betrekking tot de verkoop van implantaten gepaard gaande met de terbeschikkingstelling of levering van medische instrumenten of apparatuur
- de beslissing nr. E.T. 78.354 van 29.09.1995 met betrekking tot suikergoedartikelen en verrassingszakjes die evenwel gedeeltelijk geactualiseerd is middels de beslissing nr. E.T. 49.210/4 van 23.07.2012.

## **Afdeling 10 - Bespreking van artikelen 38 en 38bis van het Btw-Wetboek**

### **1. Wettelijke bepalingen**

**Artikel 38** van het Btw-Wetboek bepaalt het volgende:

*§ 1. Het voor de leveringen van goederen en de diensten toe te passen tarief is het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.*

*In de gevallen bedoeld in de artikelen 17 en 22bis, is het toe te passen tarief evenwel het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt.*

*§ 2. Het voor invoer van goederen toe te passen tarief is het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.*

*In de gevallen bedoeld in artikel 24, § 2, is het toe te passen tarief evenwel het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt.*

*§ 3. Wanneer de belasting opeisbaar wordt op een tijdstip dat niet samenvalt met dit van het belastbare feit, kan de Koning bij een tussenliggende tariefwijziging bepalen dat voor de door Hem aan te wijzen leveringen van goederen, diensten en invoeren van goederen, het uiteindelijk toe te passen tarief het tarief is dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.*

*§ 4. Iedere handeling die bijdraagt tot het vervaardigen, het bouwen, het monteren of het omvormen van een ander goed dan een uit zijn aard onroerend goed, is aan de belasting onderworpen naar het tarief dat geldt voor het goed beschouwd in de staat waarin het verkeert na de uitvoering van de handeling.'*

**Artikel 38bis** van het Btw-Wetboek luidt als volgt:

*§ 1. Het voor de intracommunautaire verwerving van een goed toe te passen tarief is het tarief dat in het binnenland voor de levering van eenzelfde goed wordt toegepast.*

*§ 2. Het voor de intracommunautaire verwerving van goederen toe te passen tarief is het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt.'*

## 2. Op welk tijdstip wordt het toepasbare btw-tarief bepaald?

Voormelde bepalingen van artikelen 38, §§1 tot en met 3, en 38*bis*, van het Btw-Wetboek hebben inzonderheid betrekking op het tijdstip waarop het toepasselijk btw-tarief wordt bepaald. Het bepalen van dat tijdstip is voornamelijk van belang wanneer zich in een bepaalde periode een **tariefwijziging** voordoet.

Het voor de **leveringen van goederen** en de **diensten** toe te passen tarief is in principe het tarief dat van kracht is op het **tijdstip waarop het belastbare feit** plaatsvindt.

Het voor **invoer** van goederen toe te passen tarief is in principe het tarief dat van kracht is op het **tijdstip waarop het belastbare feit** plaatsvindt.

Het voor de **intracommunautaire verwerving** van goederen toe te passen tarief is het tarief dat van kracht is op het **tijdstip waarop de belasting opeisbaar** wordt

*Uitzondering 1:* in de gevallen bedoeld in de **artikelen 17** (leveringen) en **22bis** (diensten) van het Btw-Wetboek, is het toe te passen tarief evenwel het tarief dat van kracht is op het **tijdstip waarop de belasting opeisbaar** wordt (artikel 38, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

*Uitzondering 2:* in de gevallen bedoeld in **artikel 24, § 2**, (invoer) van het Btw-Wetboek is het toe te passen tarief evenwel het tarief dat van kracht is op het **tijdstip waarop de belasting opeisbaar** wordt (artikel 38, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

*Uitzondering 3:* Wanneer de **belasting opeisbaar wordt op een tijdstip dat niet samenvalt met dit van het belastbare feit**, kan de Koning bij een **tussenliggende tariefwijziging** bepalen dat voor de door Hem aan te wijzen leveringen van goederen, diensten en invoeren van goederen, het uiteindelijk toe te passen tarief het tarief is dat van kracht is op het **tijdstip waarop het belastbare feit** plaatsvindt (artikel 38, § 3, van het Btw-Wetboek).

*Uitzondering 4:* in bepaalde gevallen aanvaardt de administratie een **bijzondere overgangsmaatregel** bijvoorbeeld wanneer de toepassing van voornoemde wettelijke bepalingen voor praktische moeilijkheden of tot ongelijkheid in de heffing van de belasting zorgt. Dergelijke overgangsmaatregel wordt desgevallend steeds gecommuniceerd via een publicatie op de fiscale gegevensbank [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be). In het verleden werd deze uitzondering bijvoorbeeld toegepast bij de afloop van een tijdelijke tariefverlaging in de bouwsector om misbruiken middels vervroegde facturatie of incassering te voorkomen (zie beslissing nr. E.T. nr. 119.556 van 16.12.2010) en in het kader van de overgangsmaatregel ter gelegenheid van de verhoging van de ouderdomsvereiste van een woning van 5 jaar naar 10 jaar voor de toepassing van rubriek XXXVIII, van tabel A (zie beslissing nr. E.T. 129.030/3 van 02.02.2016).

## 3. Draagwijdte artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek

Bij de lezing van het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, en de bijlage ervan, zou men tot het besluit kunnen komen dat ingeval een bepaalde handeling niet is genoemd in een of andere rubriek van tabel A, B of C, die handeling aan het tarief van 21% is onderworpen. Hier speelt echter artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek een rol waarin wordt bepaald dat **iedere handeling die bijdraagt tot het vervaardigen, het bouwen, het monteren of het omvormen van een ander goed dan een uit zijn aard onroerend goed**, aan de belasting is onderworpen naar het tarief dat geldt voor het goed beschouwd in de staat waarin het verkeert na de uitvoering van die handeling. Krachtens die bepaling is dus iedere handeling die bestaat in het **vervaardigen**, het **bouwen**, het **monteren** of het **omvormen** van een goed dat aan een van de btw-tarieven is onderworpen, zelf onderworpen aan het tarief dat geldt voor het goed beschouwd in de **staat waarin het verkeert na de uitvoering van de handeling**.

Artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek is zelfs van toepassing indien de handeling geen dienstverrichting is maar een levering van een goed (zie Btw-revue nr. 33, pagina 159). Maar voornoemd artikel is enkel van toepassing op handelingen die **resulteren in een roerend goed** en niet in een dienstverrichting.

De bewoordingen van artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek doelen in de eerste plaats op het bestaan van een **maakloonwerk**, dat een voorafgaande afgifte aan de maakloonwerker vereist van een goed dat bestemd is om een bewerking of verwerking te ondergaan. Het begrip maakloonwerk wordt gedefinieerd in artikel 18, § 1, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek.

In de regel kan die bepaling **geen toepassing** vinden wanneer het bestelde en verrichte werk bestaat in het **verpakken** of in het **herverpakken** van goederen.

*Uitzondering:* indien een **gewijzigde verpakking** echter tot gevolg heeft dat de goederen onderworpen zijn aan een btw-tarief dat verschilt van het tarief dat gold voor die goederen in hun oorspronkelijke verpakking, dan is artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek van toepassing. Dat is het geval voor sommige goederen die slechts worden aangemerkt als farmaceutische producten als bedoeld in rubriek XVII van tabel A indien ze in een bepaalde verpakking worden aangeboden. Bij toepassing van dat beginsel is het verpakken van kleefpleisters niet geïmpregneerd of bedekt met farmaceutische zelfstandigheden (onderworpen aan het tarief van 21% wanneer ze los worden geleverd) in verpakkingen voor de verkoop in het klein voor geneeskundige of voor chirurgische doeleinden onderworpen aan het tarief van 6% dat krachtens rubriek XVII, cijfer 3, van tabel A, geldt voor kleefpleisters verpakt voor verkoop in het klein voor geneeskundige of chirurgische doeleinden.

Maar het verpakken van jam (voedingsmiddel dat als zodanig, ongeacht de verpakking, aan het tarief van 6% is onderworpen) in kleine potten voor verkoop in het klein, is tegen het tarief van 21% belastbaar.

Verder is artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek niet alleen van toepassing wanneer het maakloonwerk het vervaardigen of het bouwen van een ander goed dan een uit zijn aard onroerend goed tot voorwerp heeft, maar ook wanneer het gaat om het **monteren** of het **afwerken** van een dergelijk goed.

Ten slotte vindt artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek ook toepassing in geval van **omvorming** (transformatie) van een goed. Onder omvorming wordt verstaan iedere handeling die erop gericht is het wezen of de vorm van een goed te wijzigen en het aldus een nieuwe waarde te geven.

Er wordt inzonderheid opgemerkt dat artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek niet van toepassing is op reinigings-, onderhouds- en herstellingswerken. Het herstellen of onderhouden van een goed hebben enkel tot doel de economische waarde van dat goed te bewaren en wijzigen noch de vorm noch het wezen ervan. Deze werken aan roerende goederen zijn in principe onderworpen aan het normale btw-tarief van 21% behalve indien deze werken uitdrukkelijk worden beoogd door een van de rubrieken van tabel A of B (bijvoorbeeld: de onderhouds- en herstellingswerken aan de goederen bedoeld in de rubrieken XXII en XXIII, cijfers 2 tot en met 8 (zie rubriek XXVI, van tabel A) en de hersteldiensten beoogd door rubriek XXXIX van tabel A).

Voorbeelden van de toepassing van artikel 38, § 4, van het Btw-Wetboek:

- de dienst bestaande uit het vellen van bomen, voor zover die bomen niet ter plaatse worden vernietigd (door verbranden, hakselen, enzovoort), is onderworpen aan het btw-tarief van 6% aangezien gevelde bomen, overeenkomstig rubriek VII, cijfer 12, van tabel A, onderworpen zijn aan het btw-tarief van 6% (zie ook de schriftelijke parlementaire vragen nr. 510 van de heer Volksvertegenwoordiger Philippe Seghin van 17.11.2000 en nr. 516 van de heer Volksvertegenwoordiger Philippe Seghin van 24.11.2000).
- het in planken zagen van gevelde bomen is daarentegen onderworpen aan het btw-tarief van 21% aangezien dergelijke planken onderworpen zijn aan het btw-tarief van 21%.
- het inbinden van losse bladen van een boek is onderworpen aan het btw-tarief van 6% aangezien het eindproduct, zijnde een ingebonden boek, overeenkomstig rubriek XIX, van tabel A, onderworpen is aan het btw-tarief van 6% (indien geen reclame).
- het inbinden van losse bladen van een register dat bestemd is om nader te worden ingevuld is daarentegen onderworpen aan het btw-tarief van 21%. Drukwerken die bestemd zijn om nader ingevuld te worden zijn immers niet beoogd door rubriek XIX, van tabel A, en zijn bijgevolg onderworpen aan het btw-tarief van 21%.
- het slachten van vee voor de productie van vlees is onderworpen aan het btw-tarief van 6% aangezien vlees aan dat tarief is onderworpen overeenkomstig rubriek II, van tabel A.

- het mengen van veevoeder is een dienst die onderworpen is aan 6% btw, omdat veevoeder, samengesteld met melasse of met suiker, onderworpen is aan het verlaagde btw-tarief van 6% (zie rubriek XII, cijfer 7, van tabel A).

## Afdeling 11 - Wat moet een belastingplichtige doen wanneer hij een te hoog (of te laag) btw-tarief heeft toegepast?

Wanneer een belastingplichtige een **te hoog btw-tarief** heeft toegepast, terwijl de door hem verrichte levering of dienst onderworpen is aan een lager btw-tarief, hij heeft op grond van artikel 77, § 1, 1<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek **recht op teruggaaf** van de teveel betaalde btw.

De teruggaaf wordt slechts verleend aan degene die de btw aan de Staat heeft voldaan.

Deze teruggaaf kan slechts toegestaan worden indien de voorwaarden van het koninklijk besluit nr. 4 van 29.12.1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde vervuld zijn.

In principe moet de belastingplichtige kunnen bewijzen dat hij de ten onrechte in rekening gebrachte btw aan zijn afnemer heeft terugbetaald.

Indien evenwel wordt aangetoond dat de prijzen 'btw inbegrepen' werden vastgesteld en aan de klanten een bedrag werd aangerekend zonder dat de aangerekende btw afzonderlijk werd vermeld, moet de belastingplichtige niet aantonen dat hij de te veel aangerekende btw aan zijn klanten heeft terugbetaald, om zijn vordering tot teruggaaf te kunnen uitoefenen, mits natuurlijk voor de betreffende handelingen geen facturatieverplichting bestaat en er in hoofde van de belastingplichtige geen sprake is van een verrijking zonder oorzaak (of ongerechtvaardigde verrijking).

De vordering tot teruggaaf ontstaat op het **tijdstip** waarop de oorzaak van teruggaaf zich voordoet (artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 4, voornoemd). De dag waarop deze vordering ontstaat moet juist worden bepaald aangezien dit ook de dag is vanaf dewelke de vordering kan worden ingesteld en de dag vanaf dewelke de vordering begint te **verjaren** (zie artikel 82 van het Btw-Wetboek) (zie ook 'Boekwerk VII: Controle en navordering van de belasting - Hoofdstuk 19: Verjaringen').

Wanneer de betaalde btw het bedrag te boven gaat dat wettelijk verschuldigd is, is dit de datum van betaling van de belasting, zijnde de opname van het btw-bedrag in de btw-aangifte en de betaling ervan.

Overeenkomstig artikel 82*bis* van het Btw-Wetboek verjaart de vordering tot teruggaaf na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van de teruggaaf zich heeft voorgedaan.

Indien een belastingplichtige een **te laag btw-tarief** zou hebben toegepast, spreekt het voor zich dat hij ertoe gehouden is de nodige rechtzettingen te verrichten en te weinig geheven btw alsnog aan de Staat te storten. Wat de verjaring van de vordering tot voldoening van de btw, de interesten en administratieve geldboeten betreft, wordt verwezen naar artikelen 81 en 81*bis* van het Btw-Wetboek (zie ook 'Boekwerk VII: Controle en navordering van de belasting - Hoofdstuk 19: Verjaringen').

## Afdeling 12 - Historiek wijzigingen koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970, voornoemd

Het koninklijk besluit nr. 20, voornoemd, werd gewijzigd:

- 1) door de koninklijke besluiten van 29.12.1970, 25.03.1971, 21.12.1971, 07.12.1972 en 22.12.1973 die tot 31.12.1974 het tarief van 14% tot 6% verlaagd hebben ten aanzien van bepaalde brandstoffen (steenkool, bruinkool, turf, cokes en halfcokes van die producten.
- 2) door het koninklijk besluit van 28.10.1971 dat de meststoffen aan het tarief van 6% onderwerpt.
- 3) door het koninklijk besluit van 11.08.1972 dat dranken die aanvankelijk bedoeld waren in rubriek XI van tabel A onderwerpt aan het tarief van 14%.

4) door het koninklijk besluit van 31.07.1974, dat, voor de periode van 01.08.1974 tot 31.12.1974, onder bepaalde voorwaarden, ten gunste van landbouwendernemers, het tarief heeft verlaagd tot 6% op:

- bodemverbeterende middelen voor landbouwgebruik
- bindtouw voor landbouwgebruik
- tanks voor de bewaring van melk, met koelinrichting

en tot 14%, het tarief dat toepasselijk is op fytofarmaceutische producten voor landbouwgebruik.

5) door het koninklijk besluit van 26.09.1974 dat aan het tarief van 6% onderwerpt:

- aardgas en andere gasvormige koolwaterstoffen in vloeibare toestand, bestemd voor het aandrijven van motoren van voertuigen die op de openbare weg rijden
- lichte aardoliën en lichte oliën uit bitumineuze mineralen niet bestemd voor industrieel gebruik
- gasolie bestemd voor het aandrijven van motoren van voertuigen die op de openbare weg rijden, andere dan landbouwmachines en landbouwtractors of bosbouwtractors.

6) door het koninklijk besluit van 29.10.1974 dat het tarief van 6% uitbreidt tot alle aardoliën en oliën uit bitumineuze mineralen, met uitzondering van de smeeroliën, dat de tariefvermindering op steenkool en aanverwante producten definitief maakt (zie 1) hierboven), en dat warmte, koude en stoom, oorspronkelijk bedoeld in rubriek I van tabel B, en petroleumcokes aan het tarief van 6% onderwerpt.

7) door het koninklijk besluit van 21.11.1974 dat het tarief opnieuw verhoogt ditmaal tot 14% op gasolie bestemd voor het aandrijven van motoren van voertuigen die op de openbare weg rijden, andere dan landbouwmachines en landbouwtractors of bosbouwtractors, namelijk de gasolie waarvoor het tarief tot 6% werd verminderd bij koninklijk besluit van 26.09.1974.

8) door het koninklijk besluit van 20.01.1975 dat het tarief van 6% uitbreidt tot een nieuw aantal artikelen, klaarblijkelijk bestemd voor gehandicapten, en dat enerzijds de dierlijke producten gebruikt voor de voortplanting en anderzijds het onderhouds- en herstellingswerk aan goederen onderworpen aan het tarief van 6%, en de benodigdheden, onderdelen en toebehoren gebruikt bij de uitvoering van die werken, onderwerpt aan het tarief van 6%.

9) door het koninklijk besluit van 25.03.1977 dat het tarief verhoogt:

- van 6 tot 14% voor de motorbrandstoffen, de persoonsverzorging en de dienstverrichtingen van de horecasector
- van 6 tot 18% voor originele kunstwerken, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten
- van 6 tot 25% voor kaviaar en kaviaarsurrogaten
- van 14 tot 25% voor de gegiste dranken andere dan bier
- van 18 tot 25% voor motorfietsen, banden en binnenbanden, fotografie, diapositieven, ontwikkelen van filmen evenals bepaalde artikelen van leder.

10) door het koninklijk besluit van 10.10.1977 dat het tarief verhoogt van 6 tot 14% voor sigaretten.

11) door het koninklijk besluit van 30.11.1977 dat het tarief verhoogt van 6 tot 14% voor de diensten van makelaars en lasthebbers bij personenvervoer en voor de diensten verstrekt door reisbureaus en toeristische organisaties, in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid.

12) door het koninklijk besluit van 27.12.1977 dat het tarief van 14% en tabel B van de bijlage opheft, en dat het normale tarief van 18% herleidt tot 16%. Dat besluit preciseert eveneens dat het tarief van 6% niet van toepassing is op diensten omschreven in tabel A van de bijlage, wanneer die diensten bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst welke hoofdzakelijk diensten tot voorwerp heeft die niet zijn bedoeld in dezelfde tabel.

13) door het koninklijk besluit van 19.04.1978 dat het toe te passen tarief op 6% bepaalt voor de lessen betreffende het besturen van motorrijtuigen voor wegverkeer, alsmede het afnemen van examens voor het bekomen van een rijbewijs.

14) door het koninklijk besluit van 19.07.1978 dat het toe te passen tarief voor sigaretten terugbrengt op 6%.

15) door het koninklijk besluit van 27.06.1980 dat het toe te passen tarief verhoogt:

- van 6 tot 16% voor de toekenning van het recht gebruik te maken van automatische ontspanningstoestellen, evenals voor de terbeschikkingstelling van roerende goederen, zelfs indien deze terbeschikkingstelling betrekking heeft op ontspanningstoestellen (al dan niet automatisch), of zelfs wanneer ze plaatsheeft in inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak
- van 6 tot 16% voor margarine
- van 6 tot 25% voor langoesten, zee kreeften, krabben, rivierkreeften en oesters, vers (zowel levend als dood), gekookt in water, gekoeld, bevroren, gedroogd, gezouten, gepekeld, ook indien ontdaan van de schaal of de schelp; bereidingen en gebruiksklare gerechten van langoesten, zee kreeften, krabben, rivierkreeften en oesters, in de schaal of de schelp, al dan niet in gehele staat.

16) door het koninklijk besluit van 26.09.1980. Dit besluit brengt het toe te passen tarief van 6 op 16% voor:

- aardgas en andere gasvormige koolwaterstoffen, gasvormige dan wel vloeibare, die niet bestemd zijn voor het aandrijven van motoren van voertuigen die op de openbare weg rijden
- lichtgas, generatorgas, watergas en dergelijke gassen
- warmte, koude en stoom
- de nagenoemde aardoliën en oliën uit bitumineuze mineralen:
  - de ruwe oliën; de halfzware oliën, die niet zijn bestemd voor het aandrijven van motoren; bepaalde soorten zware oliën zoals: zware stookolie, lichte stookolie, evenals de gasolie voor de verwarming
  - gasolie gebruikt als motorbrandstof voor landbouwmachines of -tractors of voor bosbouwtractors of -machines.

Door dit besluit wordt het tarief van 6 op 25% gebracht voor halfzware aardoliën en halfzware oliën uit bitumineuze mineralen, bestemd voor het aandrijven van motoren.

Bovendien brengt dit besluit het tarief van 16 op 25% voor:

- vloeibaar aardgas en andere vloeibare koolwaterstofgassen bestemd voor het aandrijven van motoren van voertuigen die op de openbare weg rijden
- lichte aardoliën en lichte oliën uit bitumineuze mineralen, bestemd voor het aandrijven van motoren en die, uit dien hoofde, onderworpen zijn aan de accijns en de bijzondere accijns
- gasolie bestemd voor het aandrijven van motoren van voertuigen die op de openbare weg rijden, andere dan landbouwmachines of -tractors of bosbouwmachines of -tractors, en die, uit dien hoofde, onderworpen zijn aan de accijns en de bijzondere accijns.

17) door het koninklijk besluit van 29.09.1980 dat het toe te passen tarief van 6 op 16% brengt voor sigaren en cigarillo's.



18) door het koninklijk besluit van 10.11.1980 dat het tarief van 25% herleidt tot 16% voor haarwasmiddelen.

19) door het koninklijk besluit van 19.06.1981 dat het normale btw-tarief van 16 op 17% brengt.

Dit besluit:

- bevestigt dat het tarief van 6% enkel van toepassing is op paarden van de rassen die gewoonlijk als trekpaard, zwaar of halfzwaar, worden gebruikt, evenals op paarden verkocht of ingevoerd om te worden geslacht en dit zonder onderscheid van ras.
- preciseert dat het verminderde tarief van toepassing is op zout bestemd voor menselijke consumptie.
- bepaalt dat van het tarief van 6% zijn uitgesloten, alle diensten met betrekking tot dieren die niet zijn onderworpen aan het tarief van 6%.
- breidt de toepassing van het tarief van 6%, dat tot op heden alleen gold voor het sociaal toerisme, uit tot de ganse hotelsector, doch slechts voor het verschaffen van gemeubeld logies, met of zonder ontbijt. Het tarief van 6% is eveneens van toepassing op de terbeschikkingstelling van plaats door de exploitant van een kampeerterrain.
- belast op een uniforme wijze tegen het tarief van 25% alle luchtvaartuigen, ongeacht of ze zwaarder of lichter zijn dan de lucht en ongeacht of ze al dan niet zijn uitgerust met een motor.

Daarenboven brengt dit besluit het toe te passen tarief van 16 op 25% voor:

- kunstbloemen, bloemen en loofwerk die een bepaalde behandeling hebben ondergaan.
- video-apparatuur; toestellen voor radioverbinding voor radioamateurs, voor radiotelefonische berichtenwisseling 'C.B.' en voor toestellen voor afstandsbediening van verkleinde modellen; toestellen, delen, onderdelen en toebehoren die in of tesamen met de toestellen onderworpen aan het tarief van 25% worden gebruikt; grammofonplaten en magnetische banden voor de toestellen onderworpen aan het tarief van 25%.
- vruchtensappen en groentesappen.

20) door het koninklijk besluit van 29.07.1981, dat aan het tarief van 25% onderwerpt, bepaalde diensten waaraan het karakter van weelde wordt toegekend, en dat het tarief op 6% bepaalt voor goud dat normaal als beleggingsobject wordt gebruikt.

Dit besluit herleidt het tarief van 25% op 17% voor herdenkingsmedailles van edele metalen of van metalen geplaatst met edele metalen die niet als bijoutherie zijn gemonteerd.

Daarenboven brengt dit besluit het toe te passen tarief van 17 op 25% voor:

- persoonsverzorging
- verhuur van personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen.

21) door het koninklijk besluit nr. 1, van 15.02.1982, dat, teneinde de activiteiten in de privé-woningbouwsector te stimuleren, voor de periode van 01.03.1982 tot 31.12.1983, onder welbepaalde voorwaarden, het btw-tarief verlaagt van 17 tot 6% voor bepaalde onroerende handelingen met betrekking tot woningen hoofdzakelijk gebruikt of bestemd om te worden gebruikt als privéwoning, en die worden verstrekt en gefactureerd aan een eindverbruiker.

Deze tariefverlagingen zijn het voorwerp van de tijdelijke bepaling nr. 1, welke artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 20 aanvult.

22) door het koninklijk besluit nr. 9, van 15.02.1982, dat het goud, dat normaal als beleggingsobject wordt gebruikt, uitsluit van het tarief van 6% en dit goud onderwerpt aan het tarief van 1%.

23) door het koninklijk besluit van 12.03.1982, dat het toe te passen tarief voor sigaren en cigarillo's terugbrengt op 6%.

24) door het koninklijk besluit van 29.09.1982, dat, onder welbepaalde voorwaarden, verscheidene tijdelijke tariefverlagingen inzake btw doorvoert ten voordele van de landbouwondernemers. Deze verlagingen van het tarief tot 6% zijn het voorwerp van de volgende vier tijdelijke bepalingen, genummerd van 2 tot 5, welke artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 20 aanvullen:

- tijdelijke bepaling nummer 2 (geldt voor de periode van 01.10.1982 tot 30.06.1983): brandstoffen door een landbouwondernemer gebruikt voor de verwarming ter bevordering van het groei- en rijpingsproces van tuinbouwproducten afkomstig van zijn onderneming.
- tijdelijke bepaling nummer 3 (geldt voor de periode van 01.10.1982 tot 31.12.1983): bepaalde onroerende handelingen met betrekking tot gebouwen gebruikt of bestemd om te worden gebruikt ten behoeve van een landbouwonderneming en die worden verstrekt en gefactureerd aan een persoon die een zakelijk recht of een recht van genot bezit, verkrijgt of verleent op die gebouwen.
- tijdelijke bepaling nummer 4 (geldt voor de periode van 01.10.1982 tot 31.12.1983):
  - bodemverbeterende middelen voor landbouwgebruik
  - bindtouw voor landbouwgebruik
  - banden voor landbouwtractors daaronder niet begrepen banden voor bosbouwtractors en motoculteurs
  - melkkoeltanks en de daarbij behorende warmterecuperatoren.
- tijdelijke bepaling nummer 5 (geldt voor de periode van 01.10.1982 tot 31.12.1983): diensten met betrekking tot het houden van een bedrijfseconomische boekhouding, verstrekt door land- of tuinbouwverenigingen of andere inrichtingen erkend door de Minister van Landbouw.

25) door het koninklijk besluit van 16.11.1982 dat het normale btw-tarief van 17 op 19% brengt.

Dit besluit:

- neemt in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 een nieuwe tabel B op, waarvan de goederen en diensten onderworpen blijven of worden aan het tarief van 17%.

Beoogd worden:

- het verschaffen van spijzen of dranken om ter plaatse te worden verbruikt
- nieuwe gebouwen en een zeker aantal, duidelijk omschreven, handelingen met betrekking tot een onroerend goed
- brandstoffen en energie
- originele kunstwerken, voorwerpen voor verzamelingen, postzegels en antiquiteiten
- schoeisel
- reiniging, onderhoud en herstelling van kleding
- onderwerpt de goederen te koop aangeboden als voedsel voor honden, katten en andere troeteldiertjes aan het normale tarief van 19%.

Bovendien brengt dit besluit het toe te passen tarief van 17 op 25% voor:

- fancy-bijoutherie en fancy-juwelen
- zakhorloges, polshorloges en dergelijke toestellen, welke ook de samenstelling van hun kast is
- bepaalde verkleinde modellen en toestellen voor afstandsbediening

- toestellen bestemd om te worden gebruikt met behulp van een televisie-ontvangtoestel en de geprogrammeerde videocassettes voor die spellen alsmede elektronische spellen en speelgoed
- reisartikelen, marokijnwerk en foedraalwerk.

Tenslotte onderwerpt dit besluit voortaan ook aan het tarief van 25%

- elektromechanische en elektrothermische machines, apparaten en toestellen van de soorten welke gewoonlijk voor huishoudelijk gebruik gebezigd worden
- elektrische verwarmde dekens, kussens, voetzakken en dergelijke artikelen
- alle soorten van elektrische scheerapparaten
- elektrothermische toestellen voor haarbehandeling
- elektrische strijkijzers en strijkmachines
- koelkasten, diepvrieskasten, diepvrieskisten, vaatwasmachines, wasmachines, centrifuges daar-onder begrepen, en linnendroogkasten
- naaimachines en breimachines
- heetwatertoestellen, elektrische dompelaars, kookplaten, fornuizen, ovens en dergelijke toestellen, van de soorten welke gewoonlijk in keukens worden gebruikt
- ventilators, luchtverversers, luchtbevochtigers en dergelijke losse toestellen
- zonnepanelen, zonnelampen en dergelijke apparaten om kunstmatig te zonnen
- gazonmaaimachines, ongeacht de gebruikte energiebron, met uitsluiting evenwel van diegene waarvan het maaimechanisme uitsluitend op menselijke kracht werkt
- handgereedschap en handgereedschapswerktuigen, met ingebouwde motor
- hulpwerktuigen en verwisselbare toebehoren van de hierboven bedoelde machines, apparaten en toestellen
- verrichtingen van radio- en televisiedistributiebedrijven.

26) door het koninklijk besluit van 23.12.1983 dat, ten einde de activiteit in de onroerende sector te stimuleren:

- voor de periode van 01.01.1984 tot 31.12.1985, onder welbepaalde voorwaarden het btw-tarief verlaagt van 17 tot 6% voor bepaalde onroerende handelingen met betrekking tot woningen hoofdzakelijk gebruikt of bestemd om te worden gebruikt als privéwoning, en die worden verstrekt en gefactureerd aan een eindverbruiker in de zin van deze bepaling.
- voor de hierboven genoemde handelingen met betrekking tot de woningen gebruikt of bestemd om te worden gebruikt voor de huisvesting van bejaarden, gehandicapten, leerlingen en studenten, voortaan de publiekrechtelijke of privaatrechtelijke personen als zulk een eindverbruiker beschouwt wanneer ze beheren:
  - verblijfsinrichtingen voor bejaarden in de zin van artikel 1, eerste lid, van de wet van 12.07.1966 op de rustoorden voor bejaarden.
  - instellingen welke, met een internaatstelsel, op duurzame wijze gehandicapten opnemen die een tegemoetkoming van het Fonds voor medische, sociale en pedagogische zorg voor gehandicapten genieten.
  - internaten die zijn toegevoegd aan scholen of universiteiten of die ervan afhangen.

Deze tariefverlaging is het voorwerp van de tijdelijke bepaling welke artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 20 aanvult.

27) door het koninklijk besluit van 29.12.1983, waarvan de artikelen 2, 3, 4, 5 en 6 tot voorwerp hebben:

- de verlaging van het btw-tarief van 17 tot 6% voor originele kunstwerken, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten
- de wijziging van de gunstregeling ten voordele van bepaalde categorieën van invaliden en gehandicapten met betrekking tot de verkrijging of invoer en het gebruik van een personenauto die uitsluitend dient als persoonlijk vervoermiddel van deze personen, teneinde de toepassing van deze regeling evenwichtiger en rechtvaardiger te maken;
- het eenvormig maken van de toepassing van het tarief van 6%:
  - op invalidenwagens en ziekenwagens, ook indien met motor of ander voortbewegingsmechanisme;
  - op onderdelen en toebehoren voor deze wagens;

28) door het koninklijk besluit van 16.09.1985 dat de maatregel waarvan sprake is onder nummer 26 verlengt tot 30.04.1986.

29) door het koninklijk besluit van 23.04.1986 dat de maatregel waarvan sprake is onder nummer 26 verlengt tot 31.07.1986.

30) door het koninklijk besluit van 18.07.1986 dat, ter vervanging van de tijdelijke maatregel waarvan sprake is in de nummers 26, 28 en 29 hierboven, de toepassing van het verlaagd tarief van 6% in de privéwoning sector, voor bepaalde onroerende handelingen onder bepaalde voorwaarden verder toestaat.

31) door het koninklijk besluit van 20.12.1989 dat het toe te passen tarief op ongegist fruit- en groentensappen van 25% terugbrengt op 19%.

32) door het koninklijk besluit van 25.04.1990 dat tot voorwerp heeft:

- het doorvoeren van bepaalde wijzigingen die een 'opfrissing' zijn van sommige teksten van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 en het verduidelijken van bepaalde formuleringen van die bijlage die het voorwerp waren van betwistingen.
- het terugbrengen van 19% tot 17% (of 6% onder de voorwaarden bedoeld in rubriek XXXI van tabel A) van het tarief toepasselijk op de levering met aanhechting aan een gebouw van opbergkasten in een badkamer, alsmede het aanhechten, het plaatsen, het herstellen, het onderhouden en het reinigen van die opbergkasten.

33) door het koninklijk besluit van 17.03.1992 dat het aantal en het niveau van de btw-tarieven heeft aangepast en geherstructureerd overeenkomstig de Europese beslissingen.

Dit koninklijk besluit:

- sluit van het tarief van 6% uit:
  - tabak
  - steenkool
  - zeep en wasmiddelen
  - lessen betreffende het besturen van motorvoertuigen
  - onderhoud en herstellingen van schoeisel.
- stelt een tweede verlaagd tarief van 12% in voor:
  - tabak
  - meststoffen op basis van secundaire elementen
  - producten van de fytofarmacie
  - wegwerpbroekluiers en -inlegluiers voor personen die lijden aan incontinentie
  - insulinespuiten
  - margarine
  - banden en binnenbanden voor wielen van landbouwmachines en -tractors

- betaaltelevisie
- sociale huisvesting (in bepaalde gevallen).
- heft de tarieven van 17% en 25% op
- verhoogt het normale btw-tarief van 19% naar 19,5%

34) door het koninklijk besluit van 28.03.1992 dat steenkool onderwerpt aan het tarief van 12%.

35) door het koninklijk besluit van 29.06.1992 dat voor de toepassing van de verlaagde tarieven van 6% en 12% de opvangtehuizen die in dag - en nachtverblijf thuislozen en personen in moeilijkheden huisvesten en die erkend zijn door de bevoegde overheid eveneens aanmerkt als eindverbruiker.

36) door het koninklijk besluit van 30.09.1992 dat, onder bepaalde voorwaarden, de toepassing van het tarief van 6% uitbreidt tot werk in onroerende staat en ermee gelijkgestelde handelingen met betrekking tot:

- privéwoningen voor gehandicapten, sinds minder dan twintig jaar in gebruik genomen
- instellingen voor gehandicapten, sinds minder dan twintig jaar in gebruik genomen.

37) door het koninklijk besluit van 29.12.1992, dat het koninklijk besluit nr. 20 heeft aangepast aan de richtlijn 92/77/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 19.10.1992, inzake de onderlinge aanpassing van de btw-tarieven.

Dit koninklijk besluit:

- onderwerpt condooms aan het tarief van 6%;
- sluit van het tarief van 6% uit:
  - ertsen, schroot en afval van werken
  - reclaimedrukwerk
  - courantenpapier
  - textielstoffen, lompen en vodden.

Vlas en niet gekaarde en niet gekamde wol worden echter vanaf 01.01.1993 opgenomen in respectievelijk rubriek VII, cijfer 14 en rubriek XII, cijfer 10, van tabel A, zodat deze producten onderworpen blijven aan het tarief van 6%.

- onderhouds- en herstellingswerken van goederen onderworpen aan het tarief van 6% met uitzondering van personenauto's voor invaliden, orthopedische toestellen en hulpmiddelen voor gehandicapten.
- het organiseren van voordrachten, concerten, voorstellingen en vermakelijkheden, het verstrekken van diensten door exploitanten van vestiaires en van toiletten.
- het adverteren van overlijdensberichten.

Het adverteren van overlijdensberichten gefactureerd door een begrafenisondernemer kan echter als dienst die gewoonlijk door een begrafenisondernemer wordt verstrekt in de normale uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid het tarief van 6% blijven genieten.

- sluit tabak uit van de toepassing van het tarief van 12%. Tabak wordt bijgevolg onderworpen aan het tarief van 19,5%.
- onderwerpt meststoffen op basis van secundaire elementen aan hetzelfde tarief als de andere meststoffen, met name 6%.

38) door het koninklijk besluit van 24.06.1993 dat het toe te passen tarief op 6% bepaalt voor:

- wegwerpbroekluiers en -inlegluiers voor volwassen personen die lijden aan incontinentie
- insulinespuiten.

39) door het koninklijk besluit van 21.12.1993 dat:

- het normaal tarief van 19,5% op 20,5% brengt
- aan de verlaagde tarieven van 6% of 12% onderwerpt, de onroerende financieringshuur of onroerende leasing als bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Btw-Wetboek die betrekking heeft op bepaalde woningscomplexen en gebouwen bestemd voor sociale huisvesting;

40) door het koninklijk besluit van 23.12.1994 dat rubriek XXI van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 aanpast aan de wijzigingen in het kader van de omzetting naar Belgisch recht van de richtlijn 94/5/EG van de Raad van de Europese Unie van 14.02.1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van Richtlijn 77/388/ EEG - Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

41) door het koninklijk besluit van 20.10.1995 dat:

- het normale btw-tarief verhoogt van 20,5% naar 21%
- de termijn van ingebruikneming van de woning voorzien in tabel A, rubriek XXXI, § 1, 3°, van 20 naar 15 jaar brengt.

42) door het koninklijk besluit van 01.12.1995 dat:

- gedurende de periode van 01.01.1996 tot 31.12.1997 het tarief van 12% naar 6% verlaagt voor de handelingen bedoeld in tabel B, rubriek X, § 1. Deze tariefverlaging maakt het voorwerp uit van de tijdelijke bepaling van artikel 1ter van het koninklijk besluit nr. 20.
- voor de periode van 01.01.1996 tot 31.12.1997 onder bepaalde voorwaarden een gunstregeling invoert in de sector van de sociale privé-woningen. Deze gunstregeling maakt het voorwerp uit van de tijdelijke bepaling van artikel 1quater van het koninklijk besluit nr. 20.

43) door het koninklijk besluit van 27.09.1996 dat:

- de woorden 'de basse-cour', voorkomend in de Franse tekst van tabel A, rubriek I, cijfer 2, schrapt.
- de producten van de sierteelt en bloemeteelt aan het btw-tarief van 6% onderwerpt.

44) door de wet van 20.01.1998, welke de bepalingen van het koninklijk besluit waarvan sprake is onder nummer 42) onder bepaalde voorwaarden verlengt tot 30.06.1998.

45) door het koninklijk besluit van 25.03.1998 dat het btw-tarief van bepaalde hulpmiddelen voor chronische zieken verlaagd tot 6%, alsmede de verhuur ervan.

Er wordt opgemerkt dat bepaalde van deze goederen reeds het verlaagd tarief genoten op grond van de bepalingen van rubriek XXIII, van tabel A.

46) door het koninklijk besluit van 30.03.1998 dat:

- het opschrift van rubriek XXVIII, vervangt door 'Inrichtingen voor cultuur, sport en vermaak'
- de bepalingen van rubriek XXIX uitbreidt.

47) door het koninklijk besluit van 05.10.1998 dat:

- bloedafnamezakken die anticoagulantia bevatten, botcement dat antibiotica met een bijkomende activiteit ten opzichte van het hulpmiddel bevat en steriele visco-elastische substanties uitsluitend bestemd voor humane of veterinaire medische of chirurgische doeleinden opneemt onder rubriek XVII met ingang vanaf 15.10.1998.
- het woord 'Sacharometers' in rubriek XXIII, cijfer 8, vervangt door de woorden 'Glucosemeters en toebehoren'

- de woorden 'cijfers 2 en 3' in rubriek XXVI, eerste lid vervangt door de woorden 'cijfers 2 tot en met 8'.

48) door het koninklijk besluit van 26.04.1999 dat:

- de woorden 'en personen in moeilijkheden' in tabel B, rubriek X, § 1, A, d), vervangt door de woorden 'personen in moeilijkheden, personen met een psychische stoornis, mentaal gehandicapten en psychiatrische patiënten'.
- de bepalingen van tabel B, rubriek X, § 1, A, d), uitbreidt met 5° en 6°.

49) door de wet van 04.05.1999 die aan tabel A de rubrieken 'XXIIIbis. Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk.' en 'XXXV. Diensten verricht door instellingen met sociaal oogmerk.' toevoegt.

50) door het koninklijk besluit van 30.12.1999 waarbij artikel 1bis, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 29.12.1992 wordt opgeheven.

51) door het koninklijk besluit van 18.01.2000 genomen ingevolge de mogelijkheid geboden door de richtlijn 1999/85/EG van de raad van 22.10.1999 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG om op arbeidsintensieve diensten een verlaagd btw-tarief toe te passen, dat vanaf 01.01.2000 tot en met 31.12.2002 het verlaagd btw-tarief van 6% invoert ten aanzien van:

- de renovatie en herstelling van privé-woningen die ten minste vijf jaar geleden in gebruik werden genomen. Deze tariefverlaging maakt het voorwerp uit van de vervanging van artikel 1ter van het koninklijk besluit nr. 20, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 01.12.1995 en gewijzigd bij de wet van 20.01.1998, door de tijdelijke bepaling van artikel 1bis.
- de herstelling van fietsen, schoeisel, lederwaren, kleding en huishoudlinnen. Deze tariefverlaging maakt het voorwerp uit van de vervanging van artikel 1quater van het koninklijk besluit nr. 20, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 01.12.1995 en gewijzigd bij de wet van 20.01.1998, door de tijdelijke bepaling van artikel 1ter.

52) door het koninklijk besluit van 20.09.2000 dat de bepalingen vervangt van de rubrieken XXIIIbis en XXXV, waarvan sprake onder nummer 49).

53) door het koninklijk besluit van 19.12.2002 dat de tijdelijke bepalingen van artikel 1bis en 1ter met een jaar verlengt.

54) door het koninklijk besluit van 27.12.2002 dat de uitsluiting van rubriek X, tweede lid van tabel A beperkt.

55) door het koninklijk besluit van 22.04.2003 dat de uitwerkingsdatum van de nieuwe uitsluiting van rubriek X, tweede lid van tabel A, wijzigt.

56) door het koninklijk besluit van 07.07.2003 dat de uitwerkingsdatum van de uitsluiting van rubriek X, tweede lid van tabel A opnieuw wijzigt.

57) door het koninklijk besluit van 11.07.2003 dat rubriek I, cijfer 1, van tabel A uitbreidt, rubriek III van tabel A beperkt en dat rubriek XVII cijfers 1, 2, 3 en 5 van tabel A wijzigt.

58) door de Programmawet van 22.12.2003 dat de uitwerkingsdatum van de uitsluiting van rubriek X, tweede lid van tabel A opnieuw wijzigt.

59) door het koninklijk besluit van 14.01.2004 dat de tijdelijke bepalingen van artikel 1bis en 1ter met twee jaar verlengt.

60) door het koninklijk besluit van 24.08.2005 dat de bepalingen van rubriek IX van tabel B vervangt.

61) door het koninklijk besluit van 19.01.2006 dat de datum van 31.12.2005 voor de toepassing van de tijdelijke bepalingen van artikel 1bis en 1ter opheft.

- 62) door de Programmawet van 27.12.2006 die artikel 1 vervangt, artikel 1bis en artikel 1ter beperkt tot 2010, rubriek XXXVI en XXXVII in tabel A invoegt en rubriek X van tabel B wijzigt.
- 63) door de Programmawet van 27.04.2007 die rubriek XXXVII van tabel A wijzigt.
- 64) door het koninklijk besluit van 10.02.2009 dat de bepalingen van artikel 1bis, § 2, rubriek XXXI, § 2 en rubriek XXXVI van tabel A en rubriek X van tabel B wijzigt en artikel 1quater, artikel 1quinquies en artikel 1sexies invoegt.
- 65) door het koninklijk besluit van 09.12.2009 dat de bepalingen van artikel 1quater, artikel 1quinquies en artikel 1sexies wijzigt en rubriek I van tabel B herstelt.
- 66) door het koninklijk besluit van 02.06.2010 dat de bepalingen inzake de geregistreerde aannemer opheft in artikel 1bis, artikel 1quinquies, rubriek XXXI, rubriek XXXVI en rubriek XXXVII van tabel A en rubriek X van tabel B en wijzigt rubriek XXXII en rubriek XXXIII.
- 67) door het koninklijk besluit van 17.11.2010 dat de tijdelijke bepalingen van artikel 1bis en artikel 1ter verlengt tot en met 30.06.2011.
- 68) door het koninklijk besluit van 19.12.2010 dat rubriek XXXII, § 3 en XXXIII, § 3 van tabel A vervangt.
- 69) door de Programmawet van 04.07.2011 dat artikel 1bis en artikel 1ter opheft en rubriek XXXVIII en rubriek XXXIX in tabel A invoegt.
- 70) door de wet van 28.12.2011 dat rubriek IX van tabel B opheft.
- 71) door het koninklijk besluit van 30.04.2013 dat rubriek XXII, afdeling 2, tweede lid (enkel de Franse tekst), rubriek XXVI, derde lid (enkel de Franse tekst), rubriek XXXI, § 1, rubriek XXXII, § 1, 4° (enkel de Franse tekst), rubriek XXXIII, § 1, 3°, rubriek XXXVII, tweede lid, 4°, a) en 5°, en rubriek XXXVIII, § 1, van tabel A wijzigt.
- 72) door het koninklijk besluit van 21.12.2013 dat rubriek XXXII, § 1, 1° en 3°, rubriek XXXIII, § 1, 2°, en rubriek XXXVI, § 1, van tabel A vervangt.
- 73) door het koninklijk besluit van 21.03.2014 dat artikel 1bis herstelt.
- 74) door het koninklijk besluit van 23.08.2015 dat artikel 1bis, § 1, wijzigt en artikel 1bis, § 3, invoegt.
- 75) door het koninklijk besluit van 14.12.2015 dat de nieuwe rubriek XL, van tabel A, invoegt.
- 76) door het koninklijk besluit van 26.01.2016 dat rubriek XXIII, 9°, van tabel A, invoegt, rubriek XXXIV, 3°, van tabel A, herstelt en rubriek XXXVIII, § 1, 3°, van tabel A, wijzigt.
- 77) door het koninklijk besluit van 03.08.2016 dat rubriek XL, van tabel A, volledig vervangt.
- 78) door het koninklijk besluit van 03.08.2016 dat de Nederlandse tekst van rubriek XL, 4°, van tabel A, verbetert.
- 79) door de programmawet van 25.12.2016 (Belgisch Staatsblad van 29.12.2016) dat een nieuwe rubriek XI, van tabel B, invoegt.
- 80) door het koninklijk besluit van 10.12.2017 dat rubriek XXIII, 2°, van tabel A, wijzigt en die rubriek aanvult met de cijfers 10 en 11, dat rubriek XXVI, eerste lid, van tabel A, wijzigt en rubriek XXXIV, cijfer 1, van tabel A wijzigt (Belgisch Staatsblad van 22.12.2017).
- 81) door de wet van 14.10.2018 die volgende rubriecken van tabel A vervangt: rubriek XXXII, § 4, rubriek XXXIII, § 4, rubriek XXXVI, § 1, 3° en rubriek XL, 4° en volgende rubriecken van tabel B vervangt: rubriek X, § 1, C en rubriek XI, § 3 (Belgisch Staatsblad van 25.10.2018).
- 82) door de wet van 27.02.2019 die rubriek VII, bepalingen 13° en 14°, van tabel A, vervangen (Belgisch Staatsblad van 14.03.2019).



83) door de wet van 13.04.2019 die in artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 20 een tweede lid, punt c), invoegt, de rubriek XIX, van tabel A volledig vervangt en een nieuwe rubriek I ingevoegd in de nieuwe tabel C (Belgisch Staatsblad van 26.04.2019).

84) door de wet van 13.04.2019 die een cijfer 12° invoegt in rubriek XXIII, van tabel A. De inwerkingtreding van deze wet is onderworpen aan de instemming van de Europese Unie met een wijziging van bijlage III van de btw-Richtlijn 2006/112/EG aangaande de beoogde goederen (Belgisch Staatsblad van 29.04.2019). 85) door de wet van 02.05.2019 die afdeling 1, § 5, 4° lid, van rubriek XXII, van tabel A, vervangt (Belgisch Staatsblad van 15.05.2019).

86) door de wet van 06.06.2019 die de bepaling onder 4°, van rubriek XXXIV, van tabel A, herstelt met een andere inhoud (Belgisch Staatsblad van 26.06.2019).

87) door het koninklijk besluit van 29.08.2019 tot aanpassing van sommige federale fiscale bepalingen aan het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en aan het koninklijk besluit van 29.04.2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen (Belgisch Staatsblad van 13.09.2019)

De koninklijke besluiten genoemd onder nummers 1) tot en met 13) werden bekrachtigd door artikel 57 van de wet van 04.08.1978 (Belgisch Staatsblad van 17.08.1978).

De koninklijke besluiten genoemd onder de nummers 14) tot en met 20) en 23) tot en met 25) werden bekrachtigd door artikel 26 van de wet van 11.04.1983 (Belgisch Staatsblad van 16.04.1983).

De koninklijke besluiten genoemd onder de nummers 21) en 22) werden bekrachtigd door de artikelen 1 en 6 van de wet van 01.07.1983 (Belgisch Staatsblad van 09.07.1983).

De koninklijke besluiten genoemd onder de nummers 26 tot en met 30 werden bekrachtigd door artikel 194 van de wet van 30.12.1988 (Belgisch Staatsblad van 05.01.1989).

De koninklijke besluiten genoemd onder de nummers 31) tot en met 34) werden bekrachtigd door artikel 55 van de wet van 28.07.1992 (Belgisch Staatsblad van 31.07.1992).

De koninklijke besluiten genoemd onder de nummers 35) en 36) werden bekrachtigd door artikel 51 van de wet van 28.12.1992 (Belgisch Staatsblad van 31.12.1992).

Het koninklijk besluit genoemd onder nummer 37) werd bekrachtigd door artikel 84 van de wet van 22.07.1993 (Belgisch Staatsblad van 26.07.1993).

De koninklijke besluiten genoemd onder de nummers 38) en 39) werden bekrachtigd door de artikelen 34 en 35 van de wet van 30.03.1994 (Belgisch Staatsblad van 31.03.1994, tweede uitgave).

De koninklijke besluiten genoemd onder de nummers 40) tot en met 43) werden bekrachtigd door artikel 3 van de wet van 15.10.1998 (Belgisch Staatsblad van 24.11.1998).

De koninklijke besluiten genoemd onder de nummers 45) tot en met 48) en 50) tot en met 56) werden bekrachtigd door artikel 3 van de Programmawet van 05.08.2003 (Belgisch Staatsblad van 07.08.2003, 2e uitgave).

Het koninklijk besluit genoemd onder nummer 57) werd bekrachtigd door artikel 303 van de Programmawet van 22.12.2003 (Belgisch Staatsblad van 31.12.2003).

De koninklijke besluiten genoemd onder de nummers 59) tot en met 61) werden bekrachtigd door artikel 60 van de Programmawet van 27.12.2006 (Belgisch Staatsblad van 28.12.2006, derde editie).

Het koninklijk besluit genoemd onder nummer 64) werd bekrachtigd door artikel 22 van de Economische Herstelwet van 27.03.2009 (Belgisch Staatsblad van 07.04.2009).

Het koninklijk besluit genoemd onder nummer 65) werd bekrachtigd door artikel 14 van de wet van 19.05.2010 (Belgisch Staatsblad van 28.05.2010, tweede editie).

Het koninklijk besluit genoemd onder nummer 75) werd bekrachtigd door de wet van 26.12.2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (Belgisch Staatsblad van 30.12.2015, tweede editie).

Het koninklijk besluit genoemd onder nummer 74) werd bekrachtigd door de wet van 27.06.2016 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Belgisch Staatsblad van 07.07.2016).

Het koninklijk besluit genoemd onder nummer 76) werd bekrachtigd door de wet van 22.10.2017 houdende diverse fiscale bepalingen I (Belgisch Staatsblad van 10.11.2017).

Het koninklijk besluit genoemd onder nummer 77) werd bekrachtigd door de wet van 22.10.2017 houdende diverse fiscale bepalingen I (Belgisch Staatsblad van 10.11.2017).

### **Opmerking**

Van 01.12.1980 tot 31.03.1992 waren bepaalde goederen die onderworpen waren aan het btw-tarief van 25%, daarenboven onderhavig aan de aanvullende weeldetaks. Deze taks werd ingevoerd door het koninklijk besluit van 10.11.1980 (Belgisch Staatsblad van 25.11.1980), gewijzigd bij het koninklijk besluit van 11.08.1981 (Belgisch Staatsblad van 12.08.1981). Zij werd opgeheven door artikel 5 van het koninklijk besluit van 17.03.1992 (Belgisch Staatsblad van 19.03.1992).