

Faculteit Recht en Criminologie
Universiteit Gent

Academiejaar 2020-2021

De BTW-hervormingen in het vastgoedlandschap: de concurrentiële handicap weggewerkt?

Masterproef voorgelegd tot het behalen van de graad ‘Master in de Rechten’

Ingediend door

Charlotte Eraly

Studentennummer: 01602957

Promotor: prof. dr. Bart Peeters

Commissaris: Aslı Kızılkılıç

Aantal woorden: 46.119

Disclaimer: Deze masterproef is een examendocument dat niet werd gecorrigeerd voor eventueel vastgestelde fouten.

Dankwoord

Beste lezer,

Voor u ligt het sluitstuk van mijn vijfjarige opleiding tot Master in de Rechten. Het schrijven van deze masterproef en het afronden van mijn opleiding zou niet alleen gelukt zijn. Ik wil dan ook een aantal personen van harte bedanken om dit mee mogelijk te maken.

Vooreerst wil ik mijn promotor professor Peeters bedanken voor het aanreiken van het boeiende onderwerp en de uitstekende begeleiding. Bedankt voor de steeds spoedige en uitgebreide feedback.

Vervolgens bedank ik graag Joaquim Heirman (Deloitte), Stijn Vastmans (Tiberghien), Eline van Impe (BVS), Tim van Sant (PwC) en Kim Verdonck (CBRE) voor hun tijd en medewerking. Aan de hand van de interessante interviews die ik met hun mocht afnemen, kreeg ik nieuwe inzichten die bijdroegen tot de totstandkoming van deze masterproef.

Ook mijn ouders en broer Cedric verdienen een speciale vermelding. Bedankt voor alle kansen die jullie mij gegeven hebben en de onvoorwaardelijke steun tijdens het schrijven van deze masterproef.

Ten slotte wil ik mijn vriend David bedanken, die gedurende mijn hele opleiding steeds mijn steun en toeverlaat is geweest.

Dendermonde 16 mei 2021,

Charlotte Eraly

Inhoudsopgave

INLEIDING EN PROBLEEMSTELLING	1
DEEL I. ONROERENDE VERHUUR	3
HOOFDSTUK 1. PRINCIPIËLE VRIJSTELLING VAN BTW	3
HOOFDSTUK 2. HET BEGRIP “ONROERENDE VERHUUR”	6
§1. DEFINITIE.....	6
§2. KENMERKEN VAN ONROERENDE VERHUUR.....	8
2.1. Arrest Temco.....	8
2.2. Een onroerend goed.....	9
2.3. Het recht het gehuurde goed te gebruiken.....	11
2.4. De duur.....	13
2.5. De overeengekomen prijs.....	14
2.6. Conclusie: het begrip onroerende verhuur.....	15
HOOFDSTUK 3. BIJZONDERE GEVALLEN INZAKE ONROERENDE VERHUUR EN HET ONDERSCHIED MET ANDERE DIENSTEN.	16
§1. ONROERENDE VERHUUR MET BIJKOMENDE DIENSTEN.....	16
1.1. Visie van het Hof van Justitie.....	16
1.2. Standpunt van de administratie.....	18
§2. ACTIEVE ONROERENDE VERHUUR.....	21
2.1. Een complexe dienst: globaal pakket aan diensten.....	21
§3. BEDRIJVEN-EN DIENSTENCENTRA.....	23
§4. WINKELCENTRA.....	25
4.1. Dienstverlening door de exploitant.....	25
4.2. Het recht op aftrek van de exploitant.....	27
§5. ONROERENDE VERHUUR VS. HET RECHT EEN BEROEPSWERKZAAMHEID UIT TE OEFENEN.....	29
5.1. Het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen.....	29
5.2. Het onderscheid met de onroerende verhuur.....	30
HOOFDSTUK 4. UITZONDERINGEN OP DE VRIJSTELLING	32
§1. ALGEMEEN.....	32
§2. COMMUNAUTAIR VERPLICHTE UITZONDERINGEN.....	33
2.1. De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen.....	33
2.1.1 Begrip.....	33
2.1.2 In het kader van de economische activiteit.....	34
2.1.3. Uitgesloten van de uitzondering.....	37
A. Nauw verband met een vrijgestelde onroerende verhuur.....	37
B. Handelingen buiten het toepassingsgebied.....	38
2.2. Het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend.....	40
2.2.1 Het verschaffen van gemeubeld logies.....	40
2.2.2 Strikte criteria van de administratie op de helling?.....	42
2.3. De terbeschikkingstelling van een plaats om te kamperen.....	43
2.3.1. De terbeschikkingstelling van een kampeerplaats.....	43
2.3.2. De belaste terbeschikkingstelling vs. de vrijgestelde onroerende verhuur.....	44
2.4. De verhuur van safeloketten.....	44
2.5. De terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines.....	44
§3. NATIONALE UITZONDERINGEN.....	46
3.1. De terbeschikkingstelling van onroerende goederen gelegen in havengebieden, bevaarbare waterlopen en vlieghavens.....	46
3.2. De onroerende financieringshuur.....	48
HOOFDSTUK 5. ALTERNATIEVE CONSTRUCTIES	50
§1. BTW-EENHEID.....	50
§2. ZAKELIJKE RECHTEN.....	52
1.1. Vruchtgebruik, opstalrecht en erfpachtrecht.....	53

1.1.1. Vruchtgebruik	53
1.1.2. Recht van opstal	53
1.1.3. Erfpacht	53
1.2. Voor- en nadelen	54
§3. ONROERENDE LEASING	55
DEEL II. DE BTW-HERVORMINGEN INZAKE ONROERENDE VERHUUR	57
HOOFDSTUK 1. HET OPTIONELE BTW-STELSEL	57
§1. INLEIDING	57
§2. JURIDISCH EN HISTORISCH KADER	59
2.1. Europeesrechtelijk kader	59
2.2. Belgisch wettelijk kader	59
§3. VOORWAARDEN EN TOEPASSINGSGEBIED	62
3.1. Grondvoorwaarden	62
3.1.1. Eerste grondvoorwaarde: nieuwe of grondig gerenoveerde gebouwen	62
A. Het begrip ‘gebouw’	62
B. Een gedeelte van een gebouw	62
C. Het bijhorend terrein	63
D. Nieuwbouw of fundamentele vernieuwbouw	64
3.1.2. Tweede grondvoorwaarde: uitsluitend gebruik voor de economische activiteit van de huurder	66
A. Professioneel gebruik van het onroerend goed	66
B. Wijziging bestemming – waarborgen verhuurder	68
3.2. Vormvoorwaarde	70
3.2.1. Gezamenlijke optie	70
3.2.2. Optie voor de gehele duur van de huurovereenkomst	73
3.3. Voorwaarden: conclusie	73
§4. MAATSTAF VAN HEFFING EN BTW-TARIEF	74
4.1. Maatstaf van heffing	74
4.2. BTW-tarief	75
§5. BTW-HERZIENING	76
5.1. Principe en wetgevend kader	76
5.2. Gronden tot herziening	76
5.2.1. Gewone herziening	76
5.2.2. Bijzondere herziening	77
A. Wijziging van bestemming	77
B. Einde van de huurovereenkomst onderworpen aan BTW	78
C. Overdracht van het onroerend goed	79
D. Leegstand	79
E. Huurvrije periodes	81
5.3. Herzieningstermijn	82
5.3.1. Nieuwe herzieningstermijn van 25 jaar	82
5.3.2. Verenigbaarheid met de BTW-richtlijn	84
5.3.3. Aanvang en duur	85
A. Aanvangspunt	85
B. Wisselwerking en samenloop van herzieningstermijnen	86
5.4. Jaarlijkse of eenmalige herziening	88
5.5. BTW-bewaartermijn en tabel der bedrijfsmiddelen	89
§6. DEELCONCLUSIE: HET OPTIONELE BTW-STELSEL	90
HOOFDSTUK 2. DE TERBESCHIKKINGSTELLING VAN OPSLAGRUIMTEN	91
§1. INLEIDING	91
§2. HET REGIME VOOR 1 JANUARI 2019	92
§3. HET REGIME VANAF 1 JANUARI 2019	94
3.1. Het regime inzake opslagruimten vs. het optionele BTW-stelsel	95
3.1.1. B2B vs. B2C	95
3.1.2. Kritiek	97
§4. OVERGANGSREGELING LOPENDE OVEREENKOMSTEN	98
4.1. Opslagruimte >90%	98
4.2. 90% > Opslagruimte > 50%	98
4.3. Opslagruimte <50%	99

§5. DEELCONCLUSIE: DE TERBESCHIKKINGSTELLING VAN OPSLAGRUIMTEN.....	100
HOOFDSTUK 3. KORTDURENDE VERHUUR	101
§1. INLEIDING	101
§2. DE VERPLICHTE BELASTINGHEFFING.....	102
2.1. <i>Principe en toepassingsgebied</i>	102
2.2. <i>Zes maanden</i>	102
2.3. <i>Overgangsregeling</i>	103
§3. UITZONDERINGEN	104
3.1. <i>Uitzondering 1: onroerende verhuur voor bewoning</i>	104
3.2. <i>Uitzondering 2: onroerende verhuur aan natuurlijke personen voor privédoeleinden</i>	104
3.3. <i>Uitzondering 3: onroerende verhuur aan organisaties zonder winstoogmerk</i>	105
3.4. <i>Uitzondering 4: onroerende verhuur aan organisaties voor sociaal-culturele vrijgestelde handelingen</i>	105
3.5. <i>Gevolgen van de uitzonderingen: bewijslast en kritiek</i>	105
3.5.1. <i>Bewijs: attest</i>	105
3.5.2. <i>Kritiek</i>	106
HOOFDSTUK 4. OVERZICHT - WELK STELSEL PRIMEERT?	107
DEEL III. DE HERVORMINGEN: IMPACT IN DE PRAKTIJK.....	109
HOOFDSTUK 1. ALGEMEEN.....	109
HOOFDSTUK 2. VEREENVOUDIGING	110
§1. HET OPTIONELE BTW-STELSEL	110
1.1. <i>Alternatieve constructies verleden tijd?</i>	110
1.2. <i>Administratieve vereenvoudiging en betwistingen</i>	111
1.2.1. <i>Administratieve vereenvoudiging</i>	111
1.2.2. <i>Betwistingen</i>	112
§2. DE REGELING INZAKE OPSLAGRUIMTEN	113
2.1. <i>Interpretatieproblemen weggewerkt?</i>	113
2.2. <i>Complexiteit?</i>	114
§3. DE KORTDURENDE VERHUUR	115
HOOFDSTUK 3. DE TEMPORELE VEREISTE VAN HET OPTIONEEL BTW-STELSEL	117
§1. DE VEREISTE VAN EEN ‘NIEUW’ GEBOUW	117
1.1. <i>Discriminatie t.o.v. oude gebouwen?</i>	117
§2. DE ECONOMISCHE WAARDE VAN EEN VOORAFGAANDE BESLISSING	118
§3. PRAKTISCHE MOEILIKHEDEN INZAKE ‘VERNIEUWBOUW’	119
3.1. <i>Het concept ‘ingrijpende wijzigingen’</i>	119
3.2. <i>De 60% -regel</i>	120
3.2.1. <i>Het concept ‘verkoopwaarde’ in de verhuurcontext</i>	120
3.2.2. <i>Voorafgaande beslissingen</i>	121
§4. <i>STIJGING VAN NIEUWBOUW EN VERNIEUWBOUW?</i>	122
HOOFDSTUK 4. IMPACT OP DE HUURPRIJZEN.....	123
§1. <i>STERKERE ONDERHANDELINGSPOSITIE VOOR HUURDER OF OPTIMALISATIE WINSTMARGE VERHUURDER?</i>	123
§2. <i>OUDE GEBOUWEN UIT DE MARKT GEPRIJSD?</i>	126
HOOFDSTUK 5. HET GROTE STRUIKELBLOK: DE 25-JARIGE HERZIENINGSTERMIJN	127
§1. <i>STRUIKELBLOK BIJ HET VERKOPEN VAN HET GEBOUW</i>	127
§2. <i>ONVERENIGBAARHEID MET DE BTW-RICHTLIJN</i>	128
§3. <i>CONCLUSIE: TOCH GEEN DRAMA?</i>	129
HOOFDSTUK 6. DE CONCURRENTIËLE HANDICAP WEGGEWERKT?.....	130
§1. <i>DE E-COMMERCE BEVORDERD?</i>	130
§2. <i>HET OPTIONELE BTW-STELSEL</i>	132

ALGEMEEN BESLUIT	133
BIBLIOGRAFIE.....	I
1. RECHTSPRAAK	I
2. RECHTSLEER	III

Lijst van afkortingen

BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
W.BTW	Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde
KB	Koninklijk besluit
DVB	Dienst Voorafgaande Beslissingen
BVS	Beroepsvereniging van de Vastgoedsector
PwC	PricewaterhouseCoopers
CBRE	Coldwell Banker Ellis Richard
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
B2G	Business-to-Government

Lijst van tabellen

TABEL 1. HOOFDSCÉNARIO'S: AFZONDERLIJKE PRESTATIES VS. ÉÉN PRESTATIE	18
TABEL 2. ONROERENDE VERHUUR RVS. HET RECHT OM EEN BEROEPSWERKZAAMHEID UIT TE OEFENEN.....	31
TABEL 3. COMMUNAUTAIRE VS. NATIONALE UITZONDERINGEN.....	32
TABEL 4. DIVERSE TAALVERSIES ART. 135, LID 2 BTW-RICHTLIJN.....	34
TABEL 5. BTW-EENHEID: VOORDELEN VS. NADELEN.....	51
TABEL 6. ZAKELIJKE: VOORDELEN VS. NADELEN	54
TABEL 7. ONROERENDE LEASING: VOORDELEN VS. NADELEN	55
TABEL 8. VERGELIJKING ARBEIDSKOSTEN BELGIË-NEDERLAND;	131

Lijst van figuren

AFBEELDING 1.ONROERENDE VERHUUR BINNEN DE BTW-EENHEID.....	51
--	----

INLEIDING EN PROBLEEMSTELLING

1. Sedert 1 januari 2019 kent ons Belgisch rechtstelsel de mogelijkheid om professionele verhuur van onroerende goederen aan BTW te onderwerpen. De invoering van het optioneel BTW-stelsel inzake belasting van onroerende verhuur was een werk van lange adem. In het verleden werden verschillende pogingen ondernomen en met de wet van 14 oktober 2018¹ werd deze mogelijkheid uiteindelijk ingevoerd. De hervormingen van deze wet zijn drieledig:

1. De invoering van een optioneel BTW-stelsel voor onroerende verhuur in B2B-context;
2. De vernieuwde regeling inzake de terbeschikkingstelling van opslagruimten;
3. De verplichte belastingheffing inzake kortdurende verhuur.

2. De initiële insteek van deze grote BTW-hervorming bestond erin tegemoet te komen aan de logistieke sector en zodoende de E-commerce te bevorderen. Men zag immers dat België het pleit verloor aan de buurlanden. Door de btw-regeling die van kracht was vóór de hervorming en de strenge voorwaarden voor btw-heffing op opslagruimten, ging België decennialang gebukt onder een concurrentiële handicap: bedrijven die actief zijn in de logistieke sector verloren immers veel klanten aan aanbieders van gelijkaardige diensten in andere EU-lidstaten, waar een veel gunstigere btw-regeling van kracht was. Dit bracht bedrijven er soms toe om zelf vanuit die andere lidstaten te opereren. Deze evolutie was zorgwekkend aangezien door de geografische verplaatsing van opslagdiensten ook de daarmee verbonden economische activiteiten mee verhuisden naar de andere lidstaten.²

3. Deze concurrentiële handicap was niet alleen voelbaar in de logistieke sector. Naast Griekenland was België de laatste lidstaat die nog niet voorzien had in een optionele BTW-heffing inzake onroerende verhuur. Voor investeerders en projectontwikkelaars was België aldus geen interessant vestigingsland, aangezien men de BTW betaald over de oprichtingskosten van de onroerende goederen niet kon recupereren, wat de investeringen aldus 21% duurder maakte. Hoewel de initiële insteek er zoals aangegeven in bestond tegemoet te komen aan de logistieke sector, werd van de gelegenheid gebruik gemaakt om het optioneel

¹ Wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft en 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 het verlaagde btw-tarief inzake de belaste verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft, BS 25 oktober 2018, 81.448.

² MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 3-4.

BTW-stelsel in te voeren. In B2B-context zou men voortaan aldus de mogelijkheid hebben om te opteren voor een belaste verhuur.

4. Naast de invoering van het optionele BTW-stelsel en de versoepeling van de regeling inzake de terbeschikkingstelling van opslagruimten, werd ten slotte ook een verplichte belastingheffing ingevoerd voor kortdurende verhuur.

5. De wet van 14 oktober 2018 voerde aldus grote BTW-hervormingen door in het vastgoedlandschap. Met deze masterproef wordt ook een overzicht geboden van de diverse aspecten inzake BTW en onroerende verhuur. Door in te gaan op de betekenis van de onroerende verhuur voor de toepassing van de BTW en de voornoemde hervormingen, wordt getracht een handig draaiboek inzake onroerende verhuur en BTW te bieden t.a.v. de vastgoedsector

6. De onderzoeksvraag van deze masterscriptie luidt als volgt: “Wat is de impact van de hervormingen van 2018 op de toepassing van de BTW inzake onroerende verhuur?”.

7. Om een antwoord te kunnen bieden op deze vraag wordt in een eerste deel van deze thesis licht geworpen op het begrip ‘onroerende verhuur’. Alvorens in te gaan op de hervormingen, is het immers belangrijk een goed begrip te hebben van wat ‘onroerende verhuur’ inhoudt en wat het betekent voor de toepassing van de BTW. In een tweede deel worden vervolgens de hervormingen besproken: de optionele belastingheffing, de nieuwe regeling inzake de terbeschikkingstelling van opslagruimten en het nieuwe regime inzake de kortdurende verhuur. In dit deel wordt meer theoretisch ingegaan op de hervormingen.

Voor deze eerste twee delen wordt gewerkt aan de hand van een klassieke literatuurstudie van Europese en Belgische wetgeving, rechtspraak en bestaande literatuur. Ook de standpunten van de BTW-administratie werden onderzocht.

8. Ten slotte omvat het derde deel van deze thesis het praktische luik. Door middel van semigestructureerde interviews met experts Joaquim Heirman (Deloitte), Stijn Vastmans (Tiberghien), Eline van Impe (BVS), Tim van Sant (PwC) en Kim Verdonck (CBRE) werd nagegaan wat de gevolgen van voornoemde hervormingen zijn in de praktijk. Aan de hand van een verwerking van de inzichten die uit deze interviews werden bekomen, wordt weergegeven welke impact de hervormingen in de praktijk teweegbrengen.

DEEL I. ONROERENDE VERHUUR

Hoofdstuk 1. Principiële vrijstelling van BTW

9. In principe wordt BTW geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht en plaatsvindt in België.³ Art. 18, §1, lid 1 W.BTW stelt dat als dienst wordt beschouwd: *“elke handeling die geen levering is van een goed in de zin van dit wetboek”*. Art. 18, §1, lid 2, 4° W.BTW bepaalt vervolgens dat de uitvoering van een contract dat *“het genot van een ander dan in art. 9, lid 2 W.BTW bedoeld goed”* tot voorwerp heeft, als dienst wordt beschouwd. Onroerende verhuur valt onder dit toepassingsgebied. Artikel 44, §3, 2° W.BTW voorziet echter in een principiële vrijstelling van BTW ten gunste van onroerende verhuur: *“Van de belasting zijn nog vrijgesteld [...] de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen”*. Dit artikel vormt de omzetting van art. 135, lid 1 Richtlijn 2006/112 EC (hierna: BTW-richtlijn): *“De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen [...] I) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.”*

10. Op deze principiële vrijstelling bestaan een aantal uitzonderingen. Zo zijn er handelingen, zoals de verhuur van parkeerruimten voor voertuigen, die verplicht belast gesteld zijn ingevolge art. 135, lid 2 BTW-richtlijn. Naast de communautaire uitzonderingen zijn er ook louter nationale uitzonderingen. Art. 135, lid 2 in fine BTW-richtlijn stelt immers dat lidstaten ook andere handelingen van de principiële vrijstelling mogen uitsluiten. De uitzonderingen op de vrijstelling inzake onroerende verhuur worden verder besproken onder hoofdstuk 4.

11. Uit vaste rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat de vrijstellingen bedoeld in voormeld art. 135, lid 1 BTW-richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen zijn en derhalve een communautaire definitie dienen te krijgen.⁴ Verder moeten de bewoordingen waarin deze vrijstellingen omschreven zijn, strikt worden geïnterpreteerd aangezien het afwijkingen zijn op het algemene principe dat BTW wordt geheven over elke dienst die door

³ Art. 2 W.BTW.

⁴ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco, overw.16; HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97, ECLI:EU:C:2000:425, Commissie/Ierland overw. 51; HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23, Maierhofer, overw. 25; HvJ 12 juni 2003, nr. C-275/01, ECLI:EU:C:2003:34, Sinclair Collins, overw. 22.

een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.⁵ Deze strikte interpretatie impliceert echter niet dat de ter omschrijving van de vrijstelling gebruikte bewoordingen zo beperkt moeten worden uitgelegd dat de vrijstellingen hun doel missen.⁶

12. De reden van de principiële vrijstelling van BTW voor onroerende verhuur is ingegeven door een sociaal oogmerk. Men wou immers de prijs voor woninghuur niet verder verhogen met BTW. Op die manier wou men bewerkstelligen dat mensen die niet voldoende middelen hebben om een eigen woning te verwerven, niet nog meer zouden moeten betalen voor de huur van hun woning. Mijns inziens wordt deze sociale doelstelling echter niet ten volle bereikt door een vrijstelling van BTW voor onroerende verhuur in te lassen. Een belangrijk nadeel van deze vrijstelling bestaat er immers in dat de verhuurder de BTW die hij zelf heeft betaald over bijvoorbeeld de oprichtingskosten van het gebouw, niet kan recupereren. Hierdoor zal de verhuurder de remanente BTW doorrekenen in de huurprijs aan de huurder. Hoewel de huurder, ingevolge deze sociale vrijstelling, geen BTW wordt aangerekend over de huurprijs, zit er alsnog een verdoken BTW-kost in de huurprijs.

13. Het Hof van Justitie wijst er in dit kader op dat de verhuur van een onroerend goed dan wel een economische activiteit uitmaakt in de zin van de BTW-richtlijn, maar dat het om een betrekkelijk passieve activiteit gaat die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Anderzijds stelt het Hof dat een onroerend goed dat ter beschikking wordt gesteld van een belastingplichtige en in de “economische kringloop” blijft, aanleiding moet kunnen geven tot belastingheffing.⁷ Wanneer immers aan een belastingplichtige een gebouw ter beschikking wordt gesteld dat bijvoorbeeld bijdraagt tot de productie van goederen, zal de huurprijs doorgerekend worden in de prijs van die goederen. Het Hof geeft aldus aan dat dergelijke huurovereenkomsten aanleiding moeten kunnen geven tot belastingheffing. Artikel 137, lid 1, d) BTW-richtlijn verleent hiertoe de mogelijkheid door lidstaten de keuze te geven om aan belastingplichtigen het recht te verlenen voor belastingheffing inzake onroerende verhuur te kiezen. Van deze mogelijkheid heeft de Belgische wetgever recentelijk gebruik gemaakt door een optioneel regime in te voeren voor onroerende verhuur in een B2B-context. Deze hervorming komt zoals aangegeven aan bod in Deel II. Vóór de hervorming, die de optionele

⁵HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97, ECLI:EU:C:2000:425, Commissie/Ierland, overw. 52; HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99, ECLI:EU:C:2001:34, Stockholm Lindöpark, overw.25; HvJ 12 juni 2003, nr. C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341, Sinclair Collins, overw. 23.

⁶HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco, overw. 17.

⁷HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, Goed Wonen, overw. 52-53.

belastingheffing in België mogelijk maakte, werd gebruik gemaakt van alternatieve constructies om op die manier alsnog de BTW te kunnen recupereren. Zo werd in het verleden o.m. gebruik gemaakt van de onroerende leasing om zo de kwalificatie van een huurovereenkomst en de daarmee samenhangende vrijstelling te vermijden. De alternatieve constructies komen aan bod in hoofdstuk 5.

14. Aangezien het in dit kader van groot belang is te weten wanneer er sprake is van een ‘onroerende verhuur’, of misschien beter gesteld: wanneer niet, zal in een eerste deel van deze masterproef worden ingegaan op wat onroerende verhuur precies inhoudt en wat de betekenis hiervan is voor de BTW.

Hoofdstuk 2. Het begrip “onroerende verhuur”

§1. Definitie

15. In verscheidene arresten bepaalde het Hof van Justitie van de EU dat het begrip ‘onroerende verhuur’ een autonoom communautair rechtsbegrip is en aldus een eigen communautaire invulling moet krijgen. De definitie voor huur van goederen, voorzien in art. 1709 BW, is aldus van ondergeschikt belang voor de BTW.⁸ De uiteenlopende nationale wetgevingen mogen de uniforme toepassing van de BTW in de verschillende lidstaten immers niet in de weg staan.

16. Dat aansluiting wordt gezocht bij de Europese interpretatie voor het begrip ‘onroerende verhuur’ werd in het verleden bekritiseerd in de rechtsleer. Zo stelde C. Amand dat het wenselijker zou zijn om voor de toepassing van de BTW niet terug te koppelen naar de Europese interpretatie, maar aan te sluiten bij de Belgische privaatrechtelijke definitie van ‘onroerende verhuur’. In een annotatie onder arrest *Mons Expo* van het Hof van Cassatie d.d. 4 juni 2010⁹, beargumenteert hij deze zienswijze.¹⁰ Zo meent hij dat door te oordelen dat het begrip ‘onroerende verhuur’ geïnterpreteerd moet worden in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie, het Hof van Cassatie impliciet oordeelt dat een bepaling uit de BTW-richtlijn foutief werd omgezet. Verder stelt hij dat het Hof van Cassatie de beginselen van Europees recht heeft miskend, volgens dewelke een lidstaat niet in zijn voordeel een richtlijn mag invoeren die niet (correct) werd geïmplementeerd in de nationale rechtsorde. Beroep doen op de richtlijn, en aldus afwijken van het nationaal recht, zou bovendien in het nadeel zijn van de individuele belastingplichtige. Amand stelt bovendien dat de Europese interpretatie bijdraagt tot rechtsonzekerheid, aangezien deze invulling van het begrip ‘onroerende verhuur’ onzeker is en het door de richtlijn opgelegde resultaat niet eenduidig te bepalen is.

Volgens B. Peeters is het niettemin aangewezen om aan te sluiten bij de Europese interpretatie van het begrip ‘onroerende verhuur’. Terugkoppelen naar Europese bepalingen impliceert immers niet *a fortiori* een onjuiste omzetting van de richtlijn. De aansluiting bij de

⁸ HvJ 12 september 2000, nr. C-359/97, ECLI:EU:C:2000:426, Commissie/Verenigd Koninkrijk; HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, Goed Wonen; HvJ 6 december 2007, nr. C-541/06, ECLI:EU:C:2007:761, Walderdorff; HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97, ECLI:EU:C:2000:425, Commissie/Ierland.

⁹ Cass. 4 juni 2010, AR C.09.0285.F.

¹⁰ C. AMAND, “Location immobilière en TVA belge. Approche formelle, historique et prospective de l’arrêt de la Cour de cassation du 4 juin 2010, ‘Mons Expo’”, *TFR* 2011, nr. 410, 851-878.

Europeesrechtelijke bepalingen kan ook nuttig zijn om in het nationaal recht overgenomen begrippen richtlijnconform toe te passen. Art. 44, §3, 2° W.BTW vormt de Belgische omzetting van art. 135, lid 1, I) BTW-richtlijn. Het W.BTW geeft geen duidelijke definitie aan het begrip ‘onroerende verhuur’. Het ontbreken van dergelijke definitie brengt met zich mee dat dit begrip volgens de Belgische interpretatieregels moet worden geïnterpreteerd overeenkomstig het gemeen recht, tenzij er aanwijzingen zouden zijn voor een afwijkende betekenis. Het feit dat in het Belgische art. 44, §3, 2° W.BTW en art. 135, lid 1, I) BTW-richtlijn dezelfde terminologie wordt gebruikt, wijst duidelijk op een indicatie voor een afwijkende betekenis.

De exacte betekenis en draagwijdte van communautaire rechtsbegrippen is niet steeds eenduidig te bepalen. Deze rechtsbegrippen moeten immers op eenzelfde wijze worden geïnterpreteerd in de verscheidene rechtssystemen van de verschillende lidstaten, wat met zich meebrengt dat ze daarom vaak algemener worden geformuleerd. Zoals Amand opmerkt, kan dit aanleiding geven tot rechtsonzekerheid. Volgens Peeters is dit echter geen verantwoording om de communautaire oorsprong te miskennen en aansluiting te zoeken bij de civielrechtelijke betekenis.¹¹ Mijns inziens dient het begrip ‘onroerende verhuur’ inderdaad ingevuld te worden volgens de Europese interpretatie. De Europese oorsprong van de BTW mag immers niet worden ontkend. Niettemin zou het m.i. nuttig geweest zijn om het begrip ‘onroerende verhuur’ duidelijk te definiëren in de richtlijn. Dit zou immers bijgedragen hebben tot de uniformiteit binnen de lidstaten.

¹¹ B. PEETERS, “Onroerende verhuur: meer of minder Europa?”, *TFR* 2012 nr. 415, 130-135.

§2. Kenmerken van onroerende verhuur

17. Bij gebrek aan definiëring in de BTW-richtlijn, stelt het Hof van Justitie zelf de essentiële kenmerken van ‘onroerende verhuur’ vast. ‘Onroerende verhuur’ houdt volgens het Hof in wezen in dat een verhuurder tegen de betaling van een huurprijs voor een overeengekomen tijdsduur het recht verleent aan een huurder een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en andere personen daarvan uit te sluiten.¹²

2.1. Arrest Temco

18. In het arrest Temco verduidelijkt het Hof haar zienswijze over wat voor de toepassing van BTW als ‘onroerende verhuur’ wordt aangemerkt.¹³ Zoals aangegeven, zocht men in het verleden naar manieren om een overeenkomst niet als verhuur te laten kwalificeren. In deze zaak werd door de partijen geopteerd elke verwijzing naar een huurovereenkomst weg te laten. De discussie in deze zaak betrof de vraag of er al dan niet sprake was van een onroerende verhuur en aldus van een vrijgestelde dienst. Temco wou immers de vrijstelling voor onroerende verhuur vermijden en alsnog de BTW betaald over de verbouwwerken in aftrek brengen. Hierop werd een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie. Het Hof diende te oordelen of het door Temco verleende gebruiksrecht onder de Europese definitie van ‘onroerende verhuur’ viel. In deze zaak stelde het Hof van justitie dat er sprake is van vrijgestelde onroerende verhuur indien de overeenkomsten in hoofdzaak de ‘passieve terbeschikkingstelling’ tot doel hebben van ruimtes of gebouwen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop.

19. Aan de hand van deze zaak ontwikkelde het Hof de basiscriteria om de vrijgestelde ‘onroerende verhuur’ te onderscheiden van diensten die aan BTW onderworpen zijn. Uit de definitie die het Hof aan ‘onroerende verhuur’ toekent, kunnen een aantal essentiële kenmerken worden afgeleid:

- een onroerend goed (2.2);

¹² HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, Goed Wonen, overw. 55; HvJ 9 oktober 2001, nr. C-409/98, ECLI:EU:C:2001:524, Mirror Group, overw. 31; HvJ 9 oktober 2011, nr. C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526, Cantor Fitzgerald International, overw. 21; HvJ 8 mei 2003, nr. C-269/00, ECLI:EU:C:2003:254, Seeling, overw. 49 en HvJ 12 juni 2003, nr. C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341, Sinclair Collins.

¹³ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco.

- het recht het gehuurde goed te gebruiken als ware hij de eigenaar daarvan en ieder ander daarvan uit te sluiten (2.3.);
- de overeengekomen tijdsduur (2.4);
- de overeengekomen prijs (2.5).

2.2. Een onroerend goed

20. Opdat een overeenkomst kwalificeert als een ‘onroerende verhuur’, dient het voorwerp logischerwijs een onroerend goed te betreffen. Wanneer er al dan niet sprake is van een onroerend goed, is echter een moeilijkere kwestie. Ook ‘onroerend goed’ is een autonoom communautair begrip en dient aldus een communautaire definitie te krijgen. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat een onroerend goed iets is wat niet mobiel is en niet makkelijk te demonteren of verplaatsen. Het is echter niet noodzakelijk dat het object onlosmakelijk met de grond verbonden is.¹⁴

21. Hoewel ‘onroerend goed’ een communautair begrip betreft, heeft de Belgische wetgever er niettemin voor gekozen om voor de toepassing van de BTW naar het Belgisch intern recht te verwijzen. Art. 44, §3, 2° W.BTW dat spreekt over ‘uit hun aard onroerende goederen’ verwijst immers naar het Belgisch Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). In het BW worden (vooralsnog) twee categorieën van onroerende goederen onderscheiden: de uit hun aard onroerende goederen en de onroerende door bestemming.¹⁵ In de mate dat een onroerend goed in de zin van het W.BTW ook een onroerend goed uitmaakt in de Europese betekenis voor de toepassing van de BTW, vormt er zich geen probleem. Wanneer daarentegen een object volgens het W.BTW als onroerend wordt aangemerkt maar roerend is volgens de communautaire interpretatie, mag de vrijstelling niet worden toegepast.¹⁶ Het is aldus van belang na te gaan of het een onroerend goed in de Europese betekenis betreft.

Uit artikel 13^{ter} Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011, zoals gewijzigd door art. 1, 2, a) Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 blijkt dat voor de toepassing van de BTW-richtlijn als ‘onroerend goed’ worden aangemerkt:

¹⁴HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:2993:23, Maierhofer, overw. 25-28.

¹⁵Art. 518-525 BW (huidig). Vanaf 1 september 2021 treedt art. 3.47 BW (nieuw) in werking dat een derde categorie invoert: onroerende goederen door incorporatie.

¹⁶ W. PANIS, “De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven”, *TFR*, 2005, nr. 275, <https://www.stradalex.com/nl>.

- a) ieder welbepaald boven- of ondergronds gedeelte van de aarde waaraan eigendoms- en bezitsrechten kunnen worden verbonden;
- b) ieder gebouw of iedere constructie dat of die vast met de grond verbonden is onder of boven zeeniveau en dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is;
- c) ieder element dat is geïnstalleerd en een integrerend deel uitmaakt van een gebouw of constructie zonder welk het gebouw of de constructie onvolledig is, zoals deuren, ramen, daken, trappen en liften;
- d) ieder element of werktuig dat, of iedere machine die blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.¹⁷

22. Bovenstaande stemt volgens de fiscale administratie overeen met de zienswijze die de Belgische staat steeds heeft verdedigd, behalve wat punt d) betreft. Het oude Belgische standpunt hield in dat voorwerpen die slechts een toebehoren vormden van een gebouw, constructie of werk, niet het karakter van ‘onroerende goederen uit hun aard’ hadden, ook niet wanneer zij vastgehecht waren aan het betreffende bouwwerk. Ingevolge voormeld art. 13^{ter} van de Uitvoeringsverordening, diende dit Belgische standpunt genuanceerd te worden. Er is namelijk wel sprake van een onroerend goed uit zijn aard, ingeval het werktuig of de machine blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw kan worden verplaatst.¹⁸ Inzake de onroerende voorheffing oordeelde het Hof van Cassatie reeds in 2008 in het befaamde “Rolkranenarrest” dat voorwerpen die duurzaam en gewoonlijk verbonden zijn met de grond, beschouwd dienen te worden als onroerend uit hun aard.¹⁹ Het Hof oordeelde in deze zaak dat de beperkte functionele bewegingen van een voorwerp dat duurzaam op een bepaalde plaats blijft en verbonden is met de grond, het onroerend karakter van het voorwerp niet ontnemt.

¹⁷ Art. 13^{ter} Uitvoeringsverod. (EU) nr. 282/2011 Raad 15 maart 2011, zoals gewijzigd door art. 1, 2), a) Uitvoeringsverord. (EU) nr. 1042/2013 Raad 7 oktober 2013.

¹⁸ Btw-commentaar, boekwerk I, hoofdstuk 2, afdeling 3, titel 1, C.

¹⁹ Cass.14 februari 2008, F.05.0022.N.

2.3. *Het recht het gehuurde goed te gebruiken*

23. Een volgend kenmerk van onroerende huur betreft het verlenen van een gebruiksrecht aan de huurder. Opdat dit mogelijk zou zijn, dient de verhuurder aldus zelf eigenaar te zijn van het onroerend goed, of minstens rechthebbende te zijn: *Nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet*. De huurder krijgt het recht het onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar en ieder ander daarvan uit te sluiten. Dat de huurder het onroerend goed mag gebruiken “alsware hij de eigenaar ervan” betekent echter niet dat alle rechten die de eigenaar bezit, overgedragen dienen te worden op de huurder.²⁰

24. Dit exclusief genotsrecht ten voordele van de huurder ten aanzien van derden, kan echter wel worden beperkt en is aldus niet absoluut. Het Hof van Justitie bepaalde hieromtrent reeds dat de verhuurder zich het recht kan voorhouden om het onroerend goed regelmatig te bezichtigen. Ook gemeenschappelijke ruimtes kunnen het exclusief genotsrecht beperken. Dit impliceert niet dat het gebruiksrecht niet uitsluitend is ten opzichte van derden die geen recht kunnen doen gelden met betrekking tot het onroerend goed, op wettelijke of contractuele basis.²¹ Indien de overeenkomst echter in het geheel geen recht verleent aan de begunstigde om het betrokken onroerend goed te gebruiken en daarbij ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten, kan er bijgevolg geen sprake zijn van een onroerende verhuur.

Een voorbeeld hieromtrent is terug te vinden in de rechtspraak van het Hof van Justitie, namelijk in het arrest Walderdorff. In deze zaak werd de vraag gesteld of handelingen ter zake van verpachting van een visrecht onderworpen waren aan BTW. *In casu* werd een overeenkomst gesloten tussen de eigenaar van een vijver en een visvereniging. De visvereniging beschikte niet uitsluitend over het recht om in de vijver te vissen. In het huurcontract had de eigenaar voor zichzelf namelijk het recht voorbehouden om te vissen in de vijver en dagelijks een derde te laten vissen. Dit bracht met zich mee dat de visvereniging als huurder niet over het recht beschikte om ieder ander uit te sluiten van het genot om gebruik te maken van de vijver.²² Hoewel het Hof dat in deze zaak aldus duidelijk stelt dat er geen exclusief gebruiksrecht wordt verleend, laat het Hof niettemin na deze vereiste duidelijk te omschrijven. Zo blijft ook na deze uitspraak onduidelijk of het exclusieve volledige gebruik van een onroerend goed vereist is, of dat de exclusiviteit van een specifieke exploitatievorm volstaat. Ook wordt in dit arrest niet

²⁰ HvJ 28 februari 2019, nr. C-278/18, ECLI:EU:C:2019:160, Manuel Jorge Sequeira Mesquita, overw. 27.

²¹ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco, overw. 24-25.

²² HvJ 6 december 2007, nr. C-451/06, ECLI:EU:C:2007:761, Walderdorff, overw. 20-21.

verduidelijkt in welke mate de beperkingen op het gebruiksrecht in de huurovereenkomst moeten worden omschreven.²³

25. In arrest Temco stelt het Hof dat het recht dat aan een huurder verleend wordt om een onroerend goed te gebruiken uitsluitend moet zijn ten opzichte van eenieder die niet op grond van de wet of *de* overeenkomst een recht kan doen gelden. Door het gebruik van lidwoord “de”, lijkt het Hof te oordelen dat een gedeeld gebruik in elke overeenkomst gestipuleerd dient te zijn en niet nadien eenzijdig door de verhuurder kan worden opgelegd. Verder wordt in de rechtsleer aangehaald dat o.b.v. arrest Temco verdedigd kan worden dat alle andere gebruikers *nominatim* in elke overeenkomst moeten worden vermeld.²⁴ M.i. lijkt dit inderdaad een correcte conclusie wat de exclusiviteitsvereiste betreft. Indien de ‘andere gebruikers’ niet geïdentificeerd worden in de individuele overeenkomst, kan een huurder immers geen uitsluitend recht inroepen t.o.v. derden die geen gebruiksrecht hebben o.g.v. een wettelijke of contractuele basis. Het Hof van Cassatie bevestigde dit standpunt in haar arrest over deze zaak van 6 juni 2013.²⁵ In dit arrest wees het Hof erop dat niet zozeer de onderlinge verhouding tussen de verschillende gebruikers van het gebouw in aanmerking moet worden genomen: Men moet de exclusiviteit onderzoeken t.o.v. ‘derden’. Cassatie verbreekt hierbij een arrest van het hof van beroep te Brussel dat niet onderzocht of het verleende gebruiksrecht exclusief was t.o.v. derden (andere dan de medehuurders). In de zaak Temco hadden de zustervennootschappen geen exclusief recht t.o.v. elkaar, maar de essentie is na te gaan of zij een exclusief genotsrecht hadden t.o.v. derden.²⁶

26. Uit de twee bovenstaand besproken arresten kan aldus geconcludeerd worden dat het voorwerp van de overeenkomst een onroerende verhuur betreft indien aan de huurder een exclusief genotsrecht ten aanzien van derden wordt toegekend. Zoals reeds aangehaald, is het niet noodzakelijk dat dit recht absoluut is. Indien de eigenaar (of rechthebbende) als verhuurder zich echter het recht voorbehoudt het goed te gebruiken en aan derden (andere dan medehuurders) ook een gebruiks- of genotsrecht toestaat, valt dit niet onder de toegelaten beperkingen. Wanneer er sprake is van dergelijke niet-toegelaten beperkingen, is er aldus geen sprake van een exclusief genotsrecht, en aldus niet van een onroerende verhuur.

²³ B. PEETERS, “De vereiste van exclusiviteit voor de vrijstelling van BTW inzake onroerende verhuur”, *TFR* 2008, nr. 341, 489-490.

²⁴ B. PEETERS, “Verhuur en verpachting van onroerende goederen: een van BTW vrijgestelde handeling”, *TFR* 2005, nr. 275, 101.

²⁵ Cass. 6 juni 2013, F.12.0005.F.

²⁶ D. STAS, “Cassatie laat nog weinig ruimte in Temco-zaak”, *Fisc. Act.*, 2013, nr. 26, 3-5.

2.4. De duur

27. Een derde aspect betreft de duurtijd van de verhuur. Over duur van het gebruik van een onroerend goed, dat een wezenlijk bestanddeel van de huurovereenkomst uitmaakt, dient wilsovereenstemming te zijn tussen de partijen.²⁷ De verhuur van een onroerend goed is in principe een relatief passieve activiteit die uitsluitend verband houdt met de tijdsduur en geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert.²⁸ De verhuurder verleent een gebruiksrecht op zijn goed en daarnaast dient hij alleen de tijd te laten verlopen. Het criterium van de duur wordt om deze reden gehanteerd om het onderscheid te maken tussen onroerende verhuur en andere activiteiten die hetzij een zakelijk-industrieel karakter hebben, hetzij een voorwerp dat meer aansluit bij het leveren van een prestatie, dan bij een loutere terbeschikkingstelling van een goed.²⁹ Het is aldus mogelijk de verhuur van onroerende goederen te onderscheiden van andere overeenkomsten die op een bepaalde prestatie gericht zijn. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het gebruik van golfterreinen.³⁰

28. De duur van de verhuur is echter op zich geen determinerend criterium om een overeenkomst te kunnen kwalificeren als ‘onroerende verhuur’. Het is in ieder geval niet noodzakelijk dat reeds bij het sluiten van de overeenkomst de duur wordt bepaald. De contractuele verhoudingen dienen immers in aanmerking worden genomen. Zo kunnen de partijen tijdens de uitvoering van de overeenkomst de duur van de verhuur verkorten of verlengen.³¹ Het is aldus geen vereiste dat men duur reeds bij het sluiten van de overeenkomst bepaalt en ook een onbepaalde duur kan een overeengekomen duur zijn.³²

29. Niettemin heeft het criterium van de overeengekomen tijdsduur toch zijn nut. Zo oordeelde het Hof van Justitie terecht dat het gebruiken van een tolgeweg tegen vergoeding geen onroerende verhuur uitmaakt. Bij dergelijke overeenkomst speelt de duur immers geen rol, maar wel de afgelegde afstand.³³ Voor een automobilist die een tolgeweg wenst te gebruiken, is het van belang dat hij over de weg kan rijden, maar de duur waarover hij op deze weg mag

²⁷ HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97, ECLI:EU:C:2000:425, Commissie/Ierland, overw.56; HvJ 12 september 2000, nr. C-359/97, ECLI:EU:C:2000:426, Commissie/Verenigd Koninkrijk, overw. 68.

²⁸ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco, overw. 20.

²⁹ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco, overw. 20.

³⁰ HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99, ECLI:EU:C:2001:34, Stockholm Lindöpark.

³¹ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco, overw. 22.

³² W. PANIS, “De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven”, *TFR* 2005, nr. 275, <https://www.stradalex.com/nl>.

³³ HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97, ECLI:EU:C:2000:425, Commissie/Ierland.

rijden, speelt geen rol. Er is bij dergelijke overeenkomst dan ook geen wilsovereenstemming over de duur, wat een essentieel kenmerk is van een ‘onroerende verhuur’.

Hoewel het criterium van de duur niet determinerend blijkt te zijn, is het duidelijk dat een overeenkomst waarbij de duur helemaal geen rol speelt, nooit als een ‘onroerende verhuur’ zal kwalificeren. Een verkoopovereenkomst, waarbij aan een koper de eigendom van een onroerend goed wordt overgedragen, kan ook op deze manier onderscheiden worden van een ‘onroerende verhuur’.³⁴

2.5. De overeengekomen prijs

30. Een laatste kenmerk van onroerende verhuur betreft de vergoeding. Zonder de betaling van een vergoeding kan er geen sprake zijn van een onroerende verhuur. Het is immers essentieel aan een ‘onroerende verhuur’ dat een vergoeding betaald wordt louter voor het mogen gebruiken van het gehuurde onroerend goed. In principe moet de vergoeding verband houden met de duur van het gebruik en de oppervlakte van het gehuurde onroerend goed. Dit impliceert echter niet noodzakelijk dat, wanneer ook met andere elementen zoals de financiële situatie van de huurder rekening wordt gehouden, dit niet als onroerende verhuur kan worden gekwalificeerd. Uit arrest Temco blijkt in ieder geval dat het feit dat rekening gehouden wordt met andere elementen geen probleem vormt, indien deze een kennelijk bijkomstig aspect uitmaken van de prijsbepaling of wanneer deze elementen geen vergoeding vormen voor een andere prestatie dan louter de terbeschikkingstelling van het onroerend goed.³⁵ Het is aldus niet mogelijk om de kwalificatie als ‘onroerende verhuur’ en de vrijstelling van BTW te vermijden door rekening te houden met andere elementen voor de prijsbepaling. Indien de huurprijs louter een vergoeding uitmaakt voor de terbeschikkingstelling van een onroerend goed, zal de kwalificatie van de overeenkomst als ‘onroerende verhuur’ ongewijzigd blijven.

³⁴ B. PEETERS, “Verhuur en verpachting van onroerende goederen: een van BTW vrijgestelde handeling”, *TFR* 2005 nr. 275, 97.

³⁵ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco, overw. 23.

2.6. Conclusie: het begrip onroerende verhuur

31. Dat de kwalificatie van een overeenkomst als ‘onroerende verhuur’ van belang is, hoeft geen betoog. Deze kwalificatie impliceert immers dat er sprake is van een van BTW-vrijgestelde handeling. Het begrip wordt niet gedefinieerd in de BTW-richtlijn, maar het Hof van Justitie heeft in verscheidene arresten getracht het begrip te duiden, aangezien het een communautair rechtsbegrip betreft. Uit de hierboven vermelde rechtspraak blijkt dat een overeenkomst als een ‘onroerende verhuur’ kwalificeert indien een verhuurder tegen de betaling van een vergoeding aan een huurder het gebruiksrecht verleent op een duurzaam met de grond verbonden goed dat noch mobiel, noch makkelijk te demonteren is. Hierbij is het ook essentieel dat er wilsovereenstemming tussen de partijen bestaat inzake de duur van de overeenkomst. Verder dient het gebruiksrecht ook exclusief te zijn, al is deze vereiste niet absoluut. De beoordeling of er effectief sprake is van een ‘onroerende verhuur’ zal niettemin steeds afhankelijk zijn van de feitelijke context, die achterhaald dient te worden door de nationale rechter.³⁶

³⁶ B. PEETERS, “Verhuur en verpachting van onroerende goederen: een van BTW vrijgestelde handeling”, *TFR*, 2005 nr. 275, 102.

Hoofdstuk 3. Bijzondere gevallen inzake onroerende verhuur en het onderscheid met andere diensten.

§1. Onroerende verhuur met bijkomende diensten.

32. Naast het ter beschikking stellen van een onroerend goed, is het ook mogelijk dat bijkomende diensten worden verleend door de verhuurder. Zo is het denkbaar dat de verhuur van een kantoorgebouw gepaard gaat met bv. conciërgediensten. Wanneer er effectief naast de handeling van de verhuur bijkomende prestaties worden geleverd, rijst de vraag hoe hiermee omgegaan dient te worden inzake de BTW.

1.1. Visie van het Hof van Justitie

33. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie moet elke prestatie voor de toepassing van de BTW in principe als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2 BTW-richtlijn.³⁷ Niettemin is het mogelijk dat formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk worden verricht als één enkele prestatie worden beschouwd, indien zij niet zelfstandig zijn. Zo is er sprake van één enkele prestatie indien twee of meer diensten die door de belastingplichtige worden verricht zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat ze objectief gezien één enkele economische prestatie vormen, waarvan de splitsing kunstmatig zou zijn.³⁸ Dit is ook het geval indien een of meerdere prestaties ondergeschikt zijn en het fiscale lot van de hoofdprestatie delen.³⁹ Wanneer voor de cliënt de prestatie geen doel op zich vormt, maar louter een middel om optimaal te kunnen genieten van de hoofdprestatie van de dienstverrichter, moet de prestatie worden beschouwd als ondergeschikt aan de hoofdprestatie.⁴⁰

³⁷ HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597, Field fisher Waterhouse, overw.14; HvJ 17 januari 2013, nr. C224/1, ECLI:EU:C:2013:15 BGŽ Leasing, overw. 29, HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195, Aktiebolaget NN, overw. 22; HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722, Don Bosco Onroerend Goed, overw. 35, en HvJ 2 december 2010, nr. C-276/09, ECLI:EU:C:2010:730, Everything Everywhere, overw. 21; HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96; ECLI:EU:C:1999:93, CPP, overw. 29.

³⁸ HvJ 10 november 2016, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855, Baštová, overw. 70; HvJ 18 januari 2018, C-463/16, EU:C:2018:22, Stadion Amsterdam, overw. 22 en HvJ 2 juli 2020, C-231/19, ECLI:EU:C:2020:513, Blackrock Investment Management UK, overw. 23.

³⁹ HvJ 17 januari 2013, nr. C224/1, ECLI:EU:C:2013:15 BGŽ Leasing, overw.30.

⁴⁰ HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597, Field fisher Waterhouse, overw.16-17.

34. Het Hof heeft zich in het verleden reeds een aantal keer gebogen over de vraag wat dit nu betekent t.a.v. bijkomende diensten bij een onroerende verhuur. In arrest RLRE Tellmer Property stelde het Hof dat schoonmaakdiensten op verschillende wijzen verricht kunnen worden: door een derde die kosten rechtstreeks in rekening brengt aan de huurders, of door de verhuurder die daarvoor zijn eigen personeel of een schoonmaakbedrijf inschakelt. Het Hof oordeelde dat de vrijstelling voor de onroerende verhuur geen toepassing vond voor de schoonmaakdiensten aangezien deze *in casu* door de verhuurder afzonderlijk van de huurprijs werden aangerekend. De prestaties konden van elkaar gescheiden worden en het Hof oordeelde dat zij niet als één enkele prestatie beschouwd konden worden.⁴¹ In een navolgende zaak, Field Fisher Waterhouse, nuanceerde het Hof deze zaak enigszins. Het Hof stelde in deze zaak, conform haar rechtspraak, dat ‘bijkomende diensten’ niet noodzakelijk onder het begrip ‘onroerende verhuur’ vallen. Ze wijst er echter op dat dit niet betekent dat deze diensten, die verbonden zijn met de onroerende verhuur en die in de overeenkomst bedongen zijn, geen bijkomende of met deze huur onlosmakelijk verbonden diensten kunnen zijn.⁴² In dit arrest stelt het Hof dat de inhoud van de huurovereenkomst een belangrijke indicatie kan vormen.

Bijkomende diensten verricht door de verhuurder kunnen aldus afzonderlijk van de onroerende verhuur bestaan en aan een eigen BTW-regime onderworpen worden. Daarnaast is het ook mogelijk dat de diensten ondergeschikte prestaties van de onroerende verhuur uitmaken of er onlosmakelijk mee verbonden zijn en aldus samen met de verhuur één enkele prestatie vormen. Om te beoordelen of de betrokken prestaties verscheidene zelfstandige prestaties vormen, dan wel één enkele prestatie, is het volgens het Hof van Justitie belangrijk om na te gaan wat de kenmerkende elementen zijn van de verrichte handelingen.⁴³ Er is echter geen absolute regel om de omvang van een handeling te bepalen. Daarom moeten alle omstandigheden in aanmerking worden genomen.⁴⁴

35. In arrest Wojskowa Agencja Mieszkaniowa vervolgens, heeft het Hof van Justitie twee hoofdscenario’s uitgewerkt om te beoordelen of de bijkomende diensten samen met de verhuur als één prestatie aangemerkt dienen te worden, dan wel als afzonderlijke prestaties. In dit arrest stelde het Hof van Justitie haar visie bij t.a.v. de twee voormelde arresten. Zowel de

⁴¹ HvJ 11 juni 2009, C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365, RLRE Tellmer Property, 23-24.

⁴² HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597, Field fisher Waterhouse, overw. 24.

⁴³ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, overw. 32.

⁴⁴ HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597, Field fisher Waterhouse, overw.18-19.

mogelijkheid van de huurder om de betrokken prestaties bij een derde af te nemen als de bepalingen van de huurovereenkomst zijn op zich niet doorslaggevend om te weten of er sprake is van één prestatie of afzonderlijke prestaties.⁴⁵

Tabel 1. Hoofdsce nario's: afzonderlijke prestaties vs.   n prestatie

Scenario 1: Afzonderlijke prestaties	Scenario 2: Eén prestatie
<ul style="list-style-type: none"> - De huurder kan zelf de dienstverrichters kiezen en/of zelf bepalen hoe de diensten worden gebruikt - Bv. de huurders organiseren zelf de schoonmaakdiensten en de facturen vermelden de dienst als een onderscheiden post van de huur. - Bv. de huurder kan zelf beslissen over nutsvoorzieningen. Dit blijkt uit de installatie van individuele meters en facturatie a.d.h.v. werkelijk gebruik. 	<ul style="list-style-type: none"> - Het onroerend goed vormt -economisch gezien- objectief één geheel met de bijkomende prestaties. - Bv. de verhuur van 'sleutelklare kantoren' die dankzij de levering van nutsvoorzieningen en andere prestaties meteen gebruiksklaar zijn. - Bv. wanneer men voor professionele doeleinden of voor een vakantie een korte periode huurt, kunnen prestaties zoals de levering van nutsvoorzieningen niet worden onderscheiden.

1.2. Standpunt van de administratie

36. De fiscale administratie sluit zich aan bij de visie van het Hof van Justitie: In principe moet elke prestatie voor de toepassing van de BTW in principe als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd. Onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof stelt de administratie in haar BTW-commentaar dat er sprake is van één enkele handeling met een passief karakter wanneer de enige bedoeling van huurder bij het sluiten van het contract erin bestaat het recht krijgen om het onroerend goed te betrekken. Bovendien kan de huurder de dienstverrichters of leveranciers van de diensten die bijkomend zijn aan de onroerende verhuur niet zelf kiezen. Verder is ook vereist dat het contract voorziet in een reeks van onlosmakelijk verbonden handelingen die worden aangeboden tegen   n vaste prijs, waarbij de huurder niet kan genieten van prijsvermindering bij het verzaken aan een van deze diensten.⁴⁶

⁴⁵ I. MASSIN, Bijkomende diensten onroerende verhuur: twee hoofdsce nario's, *Fiscoloog* 2015, nr. 1434, 10.

⁴⁶ Btw-commentaar, boekwerk VI, hoofdstuk 16, afdeling 2, titel 4, D, d.

De administratie geeft verder ook weer welke kleine diensten worden bedoeld onder ‘bijkomende diensten bij de onroerende verhuur’. Deze diensten zijn complementair en doen geen afbreuk aan het passieve karakter van de terbeschikkingstelling van het onroerend goed. Het betreft onder meer onderhoudsdiensten: verwarming, airconditioning, watervoorziening, schoonmaakdiensten, onderhoud van de lift, bewaking van het gebouw ed. Sedert 1 juli 2016 wordt de terbeschikkingstelling van meubilair voor de inrichting van een gehuurd onroerend goed, zoals tafels stoelen ed., ook aangemerkt als een bijkomende dienst. De terbeschikkingstelling van dit meubilair komt echter enkel in aanmerking als bijkomende dienst wanneer het voor de huurder geen doel op zich is, maar slechts een middel is om de verhuur aantrekkelijker te maken.⁴⁷

37. Wanneer uit de omstandigheden blijkt dat de prestaties worden beschouwd als bijkomende diensten bij de passieve terbeschikkingstelling van een onroerend goed, dat het essentiële voorwerp de overeenkomst vormt, kennen deze bijkomende diensten hetzelfde lot als de hoofdhandeling inzake het BTW-regime: de principiële vrijstelling van BTW. “*Accessorium sequitur principale*” wordt dan toegepast.⁴⁸

38. De fiscale administratie bepaalt verder dat bijkomende diensten toch onder bepaalde voorwaarden aan BTW onderworpen kunnen worden, bij wijze van tolerantie. Bijkomende diensten mogen aan BTW onderworpen worden wanneer deze diensten verricht worden door de verhuurder zelf of met zijn tussenkomst. Daarnaast is het vereist dat voor deze bijkomende diensten een afzonderlijke prijs bedongen wordt.⁴⁹ Wat de bijkomende diensten betreft, verleent de administratie aldus de keuze om te opteren voor belastingheffing indien deze twee voorwaarden vervuld zijn. Het gaat hierbij om volgende diensten:

- de verwarming en de airconditioning van de lokalen;
- de levering van elektriciteit;
- de levering van water;
- het reinigen van de privaatief gebruikte lokalen en de gemeenschappelijke delen, met inbegrip van het onderhoud van de lift;
- het onthaal en de bewaking van het onroerend goed en het sorteren van de post;

⁴⁷ Aanschrijving nr. 4/1973 van 12.01.1973, randnummers 40-41, vervangen door de circulaire 2017/C/91 van 22.12.2017 betreffende praktische toepassingsgevallen inzake de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen, nummer II, 3 (E.T. 130.932; Btw-commentaar, boekwerk VI, hoofdstuk 16, afdeling 2, titel 4, D, d.

⁴⁸ Aanschrijving nr. 4/1973 van 12.01.1973, nummer 94.

⁴⁹ Aanschrijving nr. 4/1973 van 12.01.1973, randnummers 95- 96.

- telecommunicatiediensten, met inbegrip van de terbeschikkingstelling van installaties en toestellen;
- de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen.⁵⁰

39. Hoewel de verhuurder hierdoor aldus de mogelijkheid heeft om de bijkomende prestaties toch aan belasting te onderwerpen, dient opgemerkt te worden dat hij volgens de administratie geen recht op aftrek heeft van BTW betaald voor de plaatsing van de infrastructuur voor verwarming, water, elektriciteit en airconditioning. De administratie stelt immers dat aangezien deze infrastructuur deel is van het onroerend goed, dit immers deel uitmaakt van de vrijgestelde onroerende verhuur.⁵¹ De verhuurder mag dan wel BTW aanrekenen over deze bijkomende diensten, dit impliceert niet dat hij BTW betaald over de infrastructuur kan recupereren.

40. Mijns inziens houdt de administratie bij het onderschrijven van dit standpunt geen rekening met de algemene BTW-principes. Indien een belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht, maakt dat van hem een gemengde belastingplichtige. Het recht op aftrek van een gemengde belastingplichtige wordt bepaald via een algemeen verhoudingsgetal.⁵² De BTW betaald over goederen en diensten die gebruikt worden voor de belaste activiteit kunnen slechts in aftrek worden gebracht naar verhouding van de volgende breuk:

$$\frac{\text{Omzet van de belaste handelingen}}{\text{Omzet van alle door de belastingplichtige verrichte handelingen}}$$

Ook de BTW betaald over de infrastructuur zou m.i. aldus volgens deze breuk aftrekbaar moeten zijn, volgens de algemene BTW-principes. De infrastructuur wordt immers zowel gebruikt voor de belaste activiteit als voor de vrijgestelde activiteit van de belastingplichtige.

⁵⁰ Btw-handleiding 61/4.

⁵¹ Besl. nr. E.T. 15.928 van 17 februari 2005.

⁵² Art. 46, §1 W.BTW; opmerking: in afwijking van het algemeen verhoudingsgetal kan ook gebruik gemaakt worden van de regel van het werkelijk gebruik: zie randnummer 54.

§2. Actieve onroerende verhuur

2.1. Een complexe dienst: globaal pakket aan diensten

41. Het is ook mogelijk dat de bijkomende diensten dermate belangrijk zijn, dat niet langer gesproken kan worden van een ‘passieve onroerende verhuur’. Zoals reeds vermeld, is onroerende verhuur in principe een betrekkelijk passieve activiteit, die uitsluitend verband houdt met het tijdsverloop en geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Het is mogelijk dat de prestatie verder gaat dan louter het passief ter beschikking stellen van de onroerende zaak, nl. het aanbieden van een globaal pakket aan diensten. In dat geval is er sprake van een ‘actieve onroerende verhuur’. Deze actieve onroerende verhuur valt niet onder de vrijstelling van onroerende verhuur uit artikel 44, §3, 2° W.BTW en is aldus onderworpen aan BTW.

42. De fiscale administratie stelt in haar Btw-commentaar dat het hier gaat om een actieve onroerende verhuur met economisch niet te onderscheiden diensten die één globale complexe dienst vormt. Bij dergelijke globale complexe dienstprestatie verstrekt de dienstverrichter een ondeelbaar geheel van diensten voor één enkele vaste prijs. Hierbij dient opgemerkt te worden dat men niet kan verzaken aan bepaalde diensten met hieraan een prijsvermindering gekoppeld. Verder stelt de administratie dat, opdat een huurovereenkomst als “actief” kan worden beschouwd, een aantal bijkomende diensten moeten worden aangeboden naast de feitelijke terbeschikkingstelling van het onroerend goed, die voor de huurder het wezenlijke doel van de overeenkomst vormt.⁵³ Een overeenkomst met als hoofddoel een geheel van diensten, waarbij het genotsrecht op een onroerend goed niet de hoofddienst uitmaakt, maar slechts één van de diensten is, moet beschouwd worden als “actieve verhuur” en valt aldus niet onder de BTW-vrijstelling.

43. Een belangrijk arrest in dit kader betreft het arrest Régie communale autonome du stade Luc Varenne. In deze zaak diende het Hof van Justitie te oordelen over de terbeschikkingstelling van een stadion door een gemeentelijke regie aan een vzw. De Belgische administratie was van mening dat het een passieve onroerende verhuur betrof en dat de regie onterecht de BTW betaald over de aankoopprijs van het stadion in aftrek had gebracht.⁵⁴

⁵³ Btw-commentaar, boekwerk VI, hoofdstuk 16, afdeling 2, titel 4, G, a.

⁵⁴ HvJ 22 januari 2015, C-55/14, ECLI:EU:C:2015:29, Régie communale autonome du stade Luc Varenne.

44. Het Hof van Justitie stelde in een arrest van 22 januari 2015, dat er in deze zaak geen sprake was van een ‘onroerende verhuur’. Het Hof brengt in herinnering dat er slechts sprake is van onroerende verhuur indien alle essentiële kenmerken voorhanden zijn, zoals besproken onder Hoofdstuk 2, §2. Indien deze essentiële kenmerken niet aanwezig zijn, kan de vrijstelling voor onroerende verhuur niet worden toegepast omdat het gebruik van het betrokken onroerend goed het meest overeenstemt met ‘onroerende verhuur’.⁵⁵ Het Hof wijst hier opnieuw op het feit dat de vrijstelling een afwijking vormt op het algemene beginsel van BTW-heffing en aldus strikt geïnterpreteerd moet worden.⁵⁶

Het Hof concludeerde in deze zaak dat de terbeschikkingstelling van het voetbalstadion waarbij de eigenaar zich bepaalde rechten en voorrechten voorbehoudt en verschillende diensten verstrekt, die 80 % van de bedongen vergoeding vertegenwoordigen geen ‘onroerende verhuur’ uitmaakt. Het Hof geeft ook aan dat de economische waarde van de verschillende diensten een indicatie vormt om te bepalen dat de terbeschikkingstelling kan worden beschouwd als een belaste dienst en niet als een vrijgestelde onroerende verhuur.

Op basis van voormelde uitspraak van het Hof aanvaardt de Belgische administratie dat wanneer de ‘bijkomende diensten’ het overwegende gedeelte van de vergoeding uitmaken, de terbeschikkingstelling van het onroerend goed als een BTW-belaste handeling moet worden beschouwd.⁵⁷

⁵⁵ HvJ 18 juli 2013, nr. C-210/11, ECLI:EU:C:2013:479, *Medicom en Maison Patrice Alard*, overw. 27.

⁵⁶ HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97, ECLI:EU:C:2000:425, *Commissie/Ierland*, overw. 52; HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99, ECLI:EU:C:2001:34, *Stockholm Lindöpark*, overw.25; HvJ 12 juni 2003, nr. C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341, *Sinclair Collins*, overw. 23.

⁵⁷ Btw-commentaar, boekwerk VI, hoofdstuk 16 afdeling. 2, titel 4, G, a.

§3. Bedrijven-en dienstencentra

45. Naar aanleiding van arrest Temco, aan de hand waarvan het Hof van Justitie de kenmerken van de onroerende verhuur duidde, wijzigde de fiscale administratie haar standpunt inzake bedrijven- en dienstencentra. Hiertoe vaardigde de administratie circulaire nr. 39/2005 uit op 27 september 2005.⁵⁸

46. Bedrijven en dienstencentra verlenen als hoofdactiviteit een onlosmakelijk geheel van diensten d.m.v. het ter beschikking stellen van een complete en geïntegreerde infrastructuur. Dit geheel van faciliteiten dat verleend wordt, wordt aangeboden tegen een forfaitaire prijs en omvat verscheidene zaken zoals de terbeschikkingstelling van vergaderruimtes, een telefoonnetwerk, het onderhoud van de lokalen ed. In voormelde circulaire heeft de administratie de criteria toegelicht waaraan de bedrijven- en dienstencentra moeten voldoen, opdat de geleverde prestaties volledig aan BTW onderworpen zouden zijn.

47. Indien deze centra hun diensten willen onderwerpen aan BTW, is het noodzakelijk dat zij een overeenkomst sluiten met hun cliënten waarbij ze zich ertoe verbinden om een onlosmakelijk geheel van diensten te verlenen tegen een forfaitaire prijs. In deze forfaitaire prijs moeten alle lasten en belastingen m.b.t. het onroerend goed en alle klassieke lasten (elektriciteit, water en verwarming) begrepen zijn. De cliënten mogen hierbij geen prijsverminderingen aangeboden krijgen, wanneer zij zouden verzaken aan bepaalde van deze diensten.

48. Opdat de gevraagde forfaitaire prijs voor het geheel aan de belasting zou zijn onderworpen, moet het bedrijven- of dienstencentrum minimum de volgende diensten als tegenprestatie aanbieden:

- de terbeschikkingstelling van één of meer uitgeruste lokalen dat een minimum aan meubels bevat;
- de terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke vergaderzalen gedurende een in de initiële overeenkomst voorziene duur;
- de terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke ruimten;
- de terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke bureautica: kopieerapparaat, fax, printers, papiersnijmachine, inbindmachine, ed.;
- de terbeschikkingstelling van ICT-infrastructuur;

⁵⁸ Circ. 39/2005 (E.T. 108.816) van 27 september 2005.

- de regelmatige schoonmaak van de kantoren en de gemeenschappelijke ruimten, algemeen onderhoud van de site en haar uitrusting, onder de verantwoordelijkheid van het bedrijven- of dienstencentrum teneinde de continuïteit van de diensten te kunnen garanderen;
- een permanente aanwezigheid van personeel aan het onthaal gedurende de openingsuren; gepersonaliseerd telefonisch antwoord in naam van de klant bij zijn afwezigheid;
- het ontvangen en het sorteren van de post door het personeel van het centrum.

49. Indien de voorwaarden zijn vervuld, is er sprake van actieve onroerende verhuur. Wanneer de centra niet aan deze voorwaarden voldoen, wordt de terbeschikkingstelling van private en gemeenschappelijke lokalen, zoals refters en vergaderzalen, voor het geheel als passieve onroerende verhuur beschouwd en aldus vrijgesteld van BTW. De terbeschikkingstelling van roerende goederen, zoals kopieerapparaten en meubelen, wordt echter aangemerkt als een verplicht aan BTW te onderwerpen handeling.

50. Het is van belang op te merken dat met de invoering van het optioneel BTW-stelsel – dat in het volgende deel zal worden toegelicht - het echter mogelijk is om de terbeschikkingstelling van private en gemeenschappelijke ruimten aan BTW te onderwerpen.

§4. Winkelcentra

51. Met de term ‘winkelcentra’ doelt men gewoonlijk op een commerciële vastgoedstructuur die als één geheel is ontworpen en wordt beheerd door een uitbater. Doorgaans bevatten deze winkelcentra zowel privéruimten, zoals de eigenlijke winkels, en gemeenschappelijke ruimten, zoals nooduitgangen.⁵⁹ Winkelcentra worden gekenmerkt door de aanwezigheid van een pakket van diensten naast de verhuur van de privéruimten. Hiermee onderscheiden winkelcentra zich van andere commerciële exploitaties die geen andere diensten verlenen dan de verhuur van de privatieve winkels.⁶⁰

52. De fiscale administratie licht in circulaire nr. 34/2012 van 29 oktober 2012 de belangrijke principes toe die toepassing vinden t.a.v. handelingen verricht in het kader van de exploitatie van winkelcentra. In deze circulaire stelt de administratie dat een winkelcentrum een optimale combinatie van goederen en diensten moet aanbieden, opdat klanten aangetrokken en gebonden worden. Opdat dit het geval zou zijn, dient de exploitant in te staan voor het onroerend beheer van de privatieve eenheden en van de gemeenschappelijke infrastructuur, alsook voor het commercieel beheer van het winkelcentrum, in het bijzonder onder de vorm van promotie, animatie en reclame voor het centrum.

4.1. Dienstverlening door de exploitant

53. De handelingen die de exploitant hiertoe verstrekt, kunnen volgens de circulaire worden ingedeeld in drie categorieën:

1. *Verhuur en terbeschikkingstelling van privatieve ruimten: vrijgestelde onroerende verhuur*

De terbeschikkingstelling van privatieve lokalen en ruimten is een dienst die als onroerende verhuur vrijgesteld is overeenkomstig artikel 44, § 3, 2° W.BTW. Indien de exploitant ook niet nauwkeurig afgebakende oppervlakten in de gemeenschappelijke ruimten ter beschikking stelt, vormt dit een dienst zoals bepaald in artikel 18, § 1, tweede lid, 6° W.BTW en is deze onderworpen BTW. Vervolgens is het ook mogelijk dat de exploitant geen persoonlijk genotsrecht verleent aan de winkelier op bepaalde privatieve ruimten, maar een zakelijk recht. In dit geval moet nagegaan worden of bij de vestiging,

⁵⁹ Circ. 34/212 (E.T.99.377) van 29 oktober 2012.

⁶⁰ S. RUYSSCHAERT, “Winkelcentra en btw: eindelijk rechtszekerheid”, *Fisc. Week.* 2012 nr. 82, 2.

overdracht of wederoverdracht van het zakelijk recht toepassing van BTW werd gemaakt. Indien dit het geval is, zijn de gewone regels inzake aftrek van de BTW van toepassing.

2. Bijkomende prestaties van de verhuur en de terbeschikkingstelling van private ruimten

In dit verband merkt de administratie op dat de bijkomende prestaties het lot van de hoofdhandeling volgen. Wanneer het echter de exploitant zelf is die de bijkomende prestaties aan de winkelier verstrekt en men hiervoor een afzonderlijke prijs is overeengekomen, kunnen deze bijkomende prestaties evenwel belast worden volgens hun eigen regeling. Als bijkomende prestaties worden bv. de reiniging en de verwarming van de private lokalen aangemerkt.

Bij de bespreking van ‘onroerende verhuur met bijkomende diensten’ in paragraaf 1, werd benadrukt dat hoewel bijkomende diensten belast kunnen worden, de BTW betaald over de aftrek van de infrastructuur niet in aftrek kan worden gebracht door de verhuurder. De vraag inzake de aftrekbaarheid van voorbelasting geheven van de kosten van de installaties voor bv. verwarming, dient ook gesteld te worden in het kader van de regeling rond winkelcentra. Daar waar in het kader van andere commerciële verhuren geen recht op aftrek wordt gegeven over de infrastructuur, is de regeling inzake winkelcentra genuanceerder. Het recht op voorbelasting in dit kader wordt bepaald door de bestemming en het gebruik van de installaties. De circulaire bepaalt op dit vlak dat de exploitant van het winkelcentrum recht heeft op aftrek van voorbelasting betaald over deze installaties, in de mate dat ze zich in de niet-private ruimten bevinden. Voor bv. verwarmingsinstallaties in private ruimten is er aldus geen recht op aftrek. BTW betaald over bv. het dak, dat zowel betrekking heeft op de private als gemeenschappelijke gedeelten, wordt voor de aftrek toegewezen volgens een bijzondere verdeelsleutel.⁶¹

Ook op dit standpunt van de administratie omtrent de aftrek van voorbelasting van infrastructuur, ditmaal in het kader van de regeling inzake winkelcentra, kan m.i. kritiek

⁶¹ Circ. 34/212 (E.T.99.377) van 29 oktober 2012.

geuit worden. Zoals reeds uiteengezet, wordt het recht op aftrek van voorbelasting van een gemengde BTW-plichtige bepaald via een algemeen verhoudingsgetal. De bestemming en het gebruik van de installaties doet volgens dit principe niet ter zake. Opnieuw moet de breuk als vermeld in randnummer 40, worden toegepast. Het opsplitsen van infrastructuur gebruikt in private dan wel gemeenschappelijke ruimten, lijkt aldus niet in overeenstemming te zijn met dit principe.

3. Terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke ruimten, beheer en commerciële exploitatie van het winkelcentrum

De exploitant verleent naast de diensten die betrekking hebben op de onroerende infrastructuur ook diensten inzake het beheer van de gemeenschappelijke ruimten, alsook inzake promotie en animatie van het centrum. Deze diensten gaan duidelijk verder dan diensten die gewoonlijk door een verhuurder worden verstrekt. Ze kunnen aldus niet beschouwd worden als bijkomende diensten van de onroerende verhuur. Voor de winkeliers zijn deze diensten bovendien een doel op zich, ze zijn geen middel om de onroerende verhuur attractiever te maken. Dit brengt met zich mee dat deze diensten volledig belast moeten worden volgens de toepasselijke regeling voor elk van die handelingen.

4.2. Het recht op aftrek van de exploitant

54. Verder gaat de circulaire in detail in op de aftrekregeling van de exploitant. In principe is de exploitant een gemengde belastingplichtige. Hij verricht immers zowel vrijgestelde als aan BTW onderworpen handelingen. Dit brengt met zich mee dat de exploitant geen volledig recht op aftrek heeft. Art. 46, §1 W.BTW stelt dat gemengde belastingplichtigen recht hebben op aftrek van voorbelasting naar verhouding van een algemene breuk. Deze breuk wordt gevormd door het bedrag van de omzet van de handelingen die recht op aftrek doen ontstaan te delen door het totale bedrag van omzet van de door de exploitant verrichte handelingen.

De fiscale administratie legt in de circulaire echter de regel van het werkelijk gebruik op, zoals voorzien in artikel 46, §2 W.BTW. Dit artikel bepaalt dat deze regel opgelegd kan worden wanneer de aftrek naar verhouding voorzien in art. 46, §1, leidt tot ongelijkheid in de heffing van belasting. De BTW-administratie kan dan wel een belastingplichtige de regel van werkelijk gebruik opleggen, dit dient individueel en bij gemotiveerde beslissing ter kennis gebracht

worden van de belastingplichtige.⁶² Op dit punt is de circulaire mijns inziens aldus niet rechtsgeldig. De regel van het werkelijk gebruik kan niet op algemene wijze bij circulaire worden opgelegd. Wanneer de administratie bij een controle vaststelt dat een exploitant meer aftrek geniet dan verantwoord is overeenkomstig het bestemmingsbeginsel, kan de administratie wel optreden door de toepassing van het werkelijk gebruik verplicht te stellen.

⁶² L. GEBROERS en S. DE MAEIJER, “Btw-aftrek bij gemengde belastingplichtigen”, *TFR*, 2020, nr. 585, 619.

§5. Onroerende verhuur vs. het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen.

5.1. Het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen

55. Naast de vrijgestelde onroerende verhuur, zijn een aantal diensten die ook een element van gebruik van een onroerend goed omvatten, belast met BTW. Artikel 18, §1, lid 2, 6° W.BTW stelt dat de overdracht of het verlenen van al dan niet exclusieve rechten op het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, een dienst is die onderworpen wordt aan BTW. Volgens de fiscale administratie beoogt artikel 18, §1, lid 2, 6° W.BTW twee situaties:

1. De overeenkomst waarbij iemand, tegen betaling van een vergoeding, aan een ander het recht overdraagt of rechten verleent op het recht om een handelsinrichting of een andere inrichting uit te baten, met dien verstande dat het essentiële voorwerp van de overeenkomst het recht is om de beroepswerkzaamheid uit te oefenen en niet het genot van de inrichting.
2. De overeenkomst waarbij iemand die een handelscomplex of een ander complex uitbaat aan een ander het al dan niet exclusief recht verleent een beroepswerkzaamheid binnen dat complex uit te oefenen, ongeacht of het een warenhuis, een winkelgalerij, een tentoonstelling, een hotel, een restaurant, een schouwburg, een sportstadion of dergelijke betreft.⁶³

56. Onder het toepassingsgebied vallen o.m. franchiseovereenkomsten waarbij tegen betaling aan een *franchisee* de mogelijkheid geboden wordt een beroepswerkzaamheid uit te oefenen onder de naam of merknaam van de *franchisor*. De *franchisee* krijgt hierbij ook de commerciële en technische bijstand van de *franchisor*.

57. In haar Btw-commentaar geeft de administratie een aantal voorbeelden van toepassingsgevallen. Zo vallen onder meer de overeenkomst waarbij de uitbater van een toneelzaal aan een ander persoon het recht verleent om de vestiaire, de toiletten of een verkoopstand uit te baten in de inrichting en de overeenkomst waarbij de uitbater van een warenhuis aan een ander persoon het recht verleent zijn eigen producten in het warenhuis tentoon te stellen of te verkopen, onder het toepassingsgebied.⁶⁴ Een ander typevoorbeeld is de exploitatie van tankstations.

⁶³ Btw-commentaar, boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 6, B, a.

⁶⁴ Btw-commentaar, boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 6, B, c.

5.2. *Het onderscheid met de onroerende verhuur*

58. Om het onderscheid te maken tussen deze dienst, waarbij een recht verleend wordt om een bepaalde beroepswerkzaamheid uit te oefenen enerzijds, en de vrijgestelde onroerende verhuur anderzijds, is het noodzakelijk om te kijken naar het wezenlijke doel, het essentiële voorwerp van de overeenkomst. Het voorwerp van beide overeenkomsten is immers verschillend.

59. In geval van een onroerende verhuur wordt aan de huurder een exclusief recht van genot op gesloten lokalen verleend, waartoe hij altijd vrije toegang krijgt. Het hoofddoel is aldus de passieve terbeschikkingstelling van dit onroerend goed in ruil voor een vergoeding die verband houdt met het verlopen van tijd.

60. De overeenkomsten die een recht verlenen om een bepaalde beroepswerkzaamheid uit te oefenen, hebben als voorwerp het recht een economische activiteit uit te oefenen en dus niet het genot van een lokaal. Bovendien is het mogelijk dat het onroerend goed waarin de activiteit wordt uitgevoerd niet steeds toegankelijk is.⁶⁵ Dit brengt met zich mee dat het verleende genotsrecht op dit onroerend goed klaarblijkelijk ondergeschikt is aan het essentiële voorwerp van het contract, de mogelijkheid om de activiteit uit te oefenen.

61. Om het onderscheid te maken tussen een onroerende verhuur en het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, voorziet de fiscale administratie verder in een aantal criteria. Het is vereist dat er een samenloop van voldoende elementen is, om te kunnen kwalificeren als een van beide. Bovendien wijst de administratie erop dat de elementen slechts een indicatie zijn en bevestigd dienen te worden door de samenhangende feitelijke omstandigheden en de gemeenschappelijke wil van de partijen. De tabel op de volgende bladzijde vormt een schematisch overzicht van de door de administratie vooropgestelde elementen.⁶⁶

⁶⁵ Aanschrijving nr. 4/1973 van 12.01.1973, randnummers 74 -76.

⁶⁶ Btw-commentaar, boekwerk VI, hoofdstuk 16, afdeling 2, titel 4, G, b.

Tabel 2. Onroerende verhuur rvs. het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen

Onroerende verhuur	Het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen
<p><i>Voorwerp</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Een specifiek goed wordt ter beschikking gesteld. 	<p><i>Voorwerp</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Er wordt een recht gegeven om een economische activiteit uit te oefenen, niet het genot van een lokaal. - De aard van het genot op het gebouw is precair.
<p><i>Toegang en rechten</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Er is op elk moment exclusieve toegang tot gesloten ruimten. 	<p><i>Toegang en rechten</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Er is geen exclusief gebruiks- en genotsrecht van het gebouw. - Er is geen afbakening van de gebruikte ruimte (geen passieve terbeschikkingstelling van een ruimte die de huurder mag innemen alsof hij de eigenaar ervan was). - Men heeft het recht gebruik te maken van de gemeenschappelijke ruimten (toiletten, vergaderzalen ed.).
<p><i>Vergoeding</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Er is een periodieke vergoeding in ruil voor het exclusieve gebruik van de lokalen gedurende een relatief lange periode. - Alle taksen en belastingen zijn ten laste van de afnemer. 	<p><i>Vergoeding</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Er is een exclusief verband tussen de te betalen vergoeding en de behaalde omzet.
<p><i>Autonomie</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - De eigenaar hecht geen belang aan de aard van de activiteiten die in zijn gebouwen worden uitgeoefend. - De huurder baat het gebouw uit onder zijn eigen verantwoordelijkheid en voor zijn rekening. 	<p><i>Autonomie</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Er is een verbod of de verplichting om bepaalde activiteiten uit te oefenen. - Er is een actieve inmenging van de eigenaar in de activiteit van de gebruiker van het onroerend goed. - De eigenaar heeft het recht om eenzijdig te beslissen om de ter beschikking gestelde ruimten te wijzigen.
<p><i>Verplichtingen</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - De huurder moet het pand als een goede huisvader betrekken en het in goede staat houden. 	<p><i>Verplichtingen</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - De gebruikers van het gebouw hebben de verplichting om deel te nemen aan gezamenlijke promotieacties. - De gebruikers hebben de verplichting om de door de eigenaar opgelegde openingstijden te respecteren.

Hoofdstuk 4. Uitzonderingen op de vrijstelling

§1. Algemeen

62. Zoals reeds aangehaald, bestaan er een aantal uitzonderingen op de principiële BTW-vrijstelling inzake onroerende verhuur. Bepaalde diensten hebben immers wel kenmerken van een ‘onroerende verhuur’, maar betreffen een actievere exploitatie van een onroerend goed. Daarom worden in de BTW-richtlijn een aantal handelingen expliciet uitgesloten van de vrijstelling. Naast de verplicht communautaire uitsluitingen heeft België er bovendien voor geopteerd, o.g.v. art. 135, lid 2, *in fine* BTW-richtlijn, om een aantal extra handelingen uit te sluiten van de vrijstelling.

Tabel 3. Communautaire vs. nationale uitzonderingen

Communautair verplichte uitzonderingen (o.b.v. art. 135, lid 2 BTW-richtlijn)	Nationale uitzonderingen
<ul style="list-style-type: none"> - De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen (§2, 2.1.); - Het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend (§2, 2.2.); - De terbeschikkingstelling van een plaats om te kamperen (§2, 2.3.); - De verhuur van safeloketten (§2, 2.4.) - De terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines (§2, 2.5.). 	<ul style="list-style-type: none"> - De terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens (§3, 3.1.); - De onroerende financieringshuur (§3, 3.2.); - De terbeschikkingstelling van ruimten voor het opslaan van goederen (<i>deel 2, hoofdstuk 2</i>); - Kortdurende verhuur (<i>deel 2 hoofdstuk 3.</i>)

63. Het regime inzake opslagruimten en de kortdurende verhuur komen aan bod in deel 2. De overige opgesomde uitzonderingen worden in wat volgt nader toegelicht. Gemeenschappelijk aan elk van bovenstaande uitzonderingen is dat ze ruim geïnterpreteerd dienen te worden. Aangezien de handelingen uitgesloten zijn van de strikt te interpreteren vrijstelling, vallen deze handelingen immers onder het algemene beginsel van BTW-heffing, dat ruim geïnterpreteerd dient te worden.

§2. Communautair verplichte uitzonderingen

2.1. De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen

64. Een eerste uitzondering op de BTW-vrijstelling inzake onroerende verhuur die verplicht wordt opgelegd door art. 135, lid 2 BTW-richtlijn, betreft de verhuur van parkeerruimten voor voertuigen. Art. 18, §1, lid 2, 8° W.BTW bepaalt expliciet dat de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen een dienst is. Naar Belgisch recht werd de verplichte uitzondering op de vrijstelling opgenomen in art. 44, §3, 2°, a) eerste streepje W.BTW.

2.1.1 Begrip

65. Om een goed begrip te hebben van deze uitzondering, is het noodzakelijk te duiden wat verstaan wordt onder ‘stallingen’ in de zin van art. 44, §3, 2°, a) eerste streepje W.BTW. Vooreerst dient nogmaals benadrukt te worden dat de uitzonderingen op de vrijstellingen ruim geïnterpreteerd dienen te worden. Onder ‘stallingen’ vallen aldus alle mogelijke vormen. Het Hof van Justitie bepaalde hieromtrent immers dat de bepaling uit de richtlijn, die de basis van de omzetting van de nationale bepaling vormt, niet restrictief kan worden uitgelegd in die zin dat ze enkel van toepassing zou zijn op open parkeervakken, met uitsluiting van gesloten garages.⁶⁷ Ook de Belgische administratie stelt dat het niet relevant is of de stallingen de vorm aannemen van gesloten garages (boxen) of van staanplaatsen die eenvoudig afgebakend zijn door lijnen op de grond.⁶⁸ Daarnaast kan ook opgemerkt worden dat niet alleen het terbeschikking stellen van afzonderlijke parkeerplaatsen onder het toepassingsgebied valt. Ook de terbeschikkingstelling van een geheel van ‘stallingen’ in een parkeerruimte is een met BTW belaste dienst, voor zover dit complex ingericht is als parkeerruimte en uitsluitend daartoe gebruikt wordt. Het feit dat in dit complex een kantoorruimte aanwezig is bestemd voor het beheer van de parkeerruimte, doet geen afbreuk aan de belastbaarheid van de terbeschikkingstelling.⁶⁹

66. Ook het begrip ‘rijtuigen’ stond in het verleden reeds ter discussie. De Franstalige versie van het W.BTW en de richtlijn spreekt immers van ‘véhicules’, wat in het Nederlands het best vertaald kan worden als ‘voertuigen’. Het begrip ‘voertuigen’ kan breed uitgelegd worden, zodat ook vliegtuigen en vaartuigen onder het toepassingsgebied vallen. Het begrip ‘rijtuigen’

⁶⁷ HvJ 13 juli 1989, nr. C-173/88, ECLI:EU: :C:1989:329, Skatteministeriet/Henriksen, overw.12.

⁶⁸ Btw-handleiding nr. 53.

⁶⁹ Besl. nr. ET. 84364 van 29 september 1995.

daarentegen verwijst eerder naar “vervoermiddelen voor over land”.⁷⁰ Niet alleen de Franstalige versie van de richtlijn verschilt van het Nederlandse ‘rijtuigen’. In onderstaande tabel worden ter illustratie een aantal taalversies weergegeven met hun Nederlandse vertaling.

Tabel 4. Diverse taalversies art. 135, lid 2 BTW-richtlijn

	Andere taal	Nederlands
Engels	<i>vehicles</i> (rijtuig: <i>carriage</i>)	voertuigen
Italiaans	<i>veicoli</i> (rijtuig: <i>carrozza</i>)	voertuigen
Spaans	<i>vehículos</i> (rijtuig: <i>carruajes</i>)	voertuigen
Duits	Fahrzeug (rijtuig: <i>Wagen</i>)	1. vaartuig 2. voertuig

Indien er diverse taalversies zijn van een communautaire bepaling, dient volgens het hof de bepaling uitgelegd te worden conform de algemene opzet en doelstelling van de regeling waarvan zij deel uitmaakt.⁷¹ Zoals meermaals aangegeven, dient de uitzondering ruim geïnterpreteerd te worden, wat met zich meebrengt dat aldus alle vervoermiddelen voor personen en goederen met inbegrip van hun aanhangwagens in aanmerking komen. Het gaat hierbij om personenwagens, autobussen, vrachtwagens, minibussen, caravans, fietsen, vliegtuigen ed.⁷² Het Hof van Justitie bevestigde in dit kader dat ook ‘boten’ onder het toepassingsgebied vallen.⁷³

2.1.2 In het kader van de economische activiteit

67. Terbeschikkingstellingen die onder het toepassingsgebied vallen, worden belast indien ze kaderen in de uitoefening van een economische activiteit. Hierbij is het zonder belang hoeveel parkeerplaatsen of stallingen ter beschikking wordt gesteld.⁷⁴

68. Vooraleer wordt uitgemaakt of er al dan niet sprake is van een vrijstelling, moet beoordeeld worden of er sprake is van een belastingplichtige. M.a.w. dient te worden nagegaan of de terbeschikkingstelling van de stallingen voor rijtuigen een economische activiteit

⁷⁰ J. VAN DYCK, “Parkeren” van boten valt ook onder toepassing van de BTW”, *Fiscoloog*, 2005 nr. 972, 7.

⁷¹ HvJ 14 september 2000, C-384/98, ECLI:EU:C:2000:444, D., overw. 16.

⁷² Btw-commentaar, boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 8, B.

⁷³ HvJ 3 maart 2005, nr. C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, overw. 46.

⁷⁴ *Vr. en Antw.* Kamer 1994-95, 6 maart 1995, nr. 151, 16209-16213 (Vr. nr. 1453 VAN GREMBERGEN).

uitmaakt. In de mate dat het een economische activiteit betreft, zal de handeling aan BTW onderworpen zijn. Artikel 9, lid 1 van de BTW-richtlijn bepaalt in dit kader:

“Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‘economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

69. Het is aldus van belang uit te maken of de terbeschikkingstelling van stallingen voor rytuigen een exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak uitmaakt met oog op het verkrijgen van duurzame opbrengsten. Uit vaste rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat er sprake is van een ‘exploitatie’ wanneer men aan iemand voor een bepaalde periode een recht van gebruik op een onroerend goed verleent tegen betaling.⁷⁵ Zo is bijvoorbeeld het ter beschikking stellen van stalling voor rytuigen aan bezoekers van sportwedstrijden aan BTW onderworpen, wanneer zij hiervoor een afzonderlijke prijs betalen.⁷⁶

70. In dit kader rijst de vraag hoe combi-tickets voor de toepassing van de BTW behandeld dienen te worden, bv. indien de toegang tot het stadion voor de sportwedstrijd met inbegrip van een parkingticket aan één globale prijs wordt aangeboden. Hierbij zijn twee diensten te onderscheiden met een verscheiden BTW-tarief. Daar waar de terbeschikkingstelling van parkeerruimten onderworpen is aan het principiële tarief van 21%, geldt voor de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak een verlaagd tarief van 6%. Bij dergelijke combi-tickets dient de globale prijs voor de toepassing van de BTW uitgesplitst te worden. Het deel van de prijs dat betrekking heeft op de terbeschikkingstelling van de parking dient aldus onderworpen te worden aan 21%. In het antwoord op een schriftelijke parlementaire vraag werd hieromtrent bepaald dat indien deze uitsplitsing niet gebeurt, het hoogste tarief, *in casu* 21%, geldt voor het geheel.⁷⁷

⁷⁵ HvJ 4 december 1990, nr. C-186/90, ECLI:EU:C:1990:429, Van Tiem overw.19; W. Robben, “Belastingplicht en belastbare handelingen inzake btw sedert 1 januari 1993”, *AFT* nr. 2, 1994, 56.

⁷⁶ Besl. nr. E.T. 33.044 van 23 maart 1981.

⁷⁷ *Vr. en Antw.*, Kamer 2004-2005, 9758 (Vraag nr. 536, 16 november 2004, DEPOORTERE).

71. De administratie wijst er echter op dat voorgaande genuanceerd dient te worden. Ingevolge de rechtspraak van het Hof van Justitie kan het verlaagde BTW-tarief van 6%, dat van toepassing is op de toegang tot de inrichting voor cultuur, sport of vermaak, voor het geheel worden toegepast, indien de hierna opgesomde voorwaarden cumulatief voldaan zijn.

- In hoofde van de klant is de parkeerplaats slechts bijkomstig bij het recht op toegang tot de inrichting voor cultuur, sport of 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 niet gebruik maken van de parkeerplaats.⁷⁸

Mijns inziens heeft de administratie dit standpunt terecht genuanceerd. De terbeschikkingstelling van de parkeerruimte vormt immers een bijkomende dienst bij de hoofdprestatie, die bestaat in het verlenen van toegang tot de inrichting. Zoals aangegeven bij de bespreking van de onroerende verhuur met bijkomende diensten⁷⁹ is vereist dat opdat er sprake zou zijn van een complexe dienst, twee of meer onlosmakelijk verbonden diensten tegen één globale prijs worden aangeboden. Hierbij is niet toegestaan dat de klant een prijsvermindering geniet bij de verzaking aan een van de diensten. In dit kader werd ook reeds aangegeven dat indien een van deze verbonden diensten geen doel op zich vormt voor de klant, maar louter een middel om optimaal te kunnen genieten van de hoofdprestatie, deze dienst als ondergeschikt dient aangemerkt te worden bij de hoofddienst. M.i. vormt de mogelijkheid tot het parkeren in het kader van combitickets geen doel op zich voor de klant. Het enige doel van de klant bestaat er in bv. een concert of sportwedstrijd bij te wonen. Indien er geen concert of sportwedstrijd zou zijn, zou men ook de behoefte tot parkeren niet hebben. Hieruit volgt dat deze diensten duidelijk onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn. Indien voldaan is aan de door de administratie vooropgestelde voorwaarden, vormen de toegang tot de inrichting en de terbeschikkingstelling van de samen aldus een complexe dienst. Aangezien de terbeschikkingstelling van de parkeerruimte geen doel op zich vormt is deze dienst ondergeschikt en volgt ze het fiscale regime van de hoofdprestatie: de toegang tot de inrichting. Ook de terbeschikkingstelling van parkeerruimten dient aldus onderworpen te worden aan het tarief van 6%

⁷⁸ Btw-commentaar, boekwerk II, hoofdstuk 7, afdeling 4, titel 5.

⁷⁹ Zie randnummers 32 ev.

2.1.3. Uitgesloten van de uitzondering

A. Nauw verband met een vrijgestelde onroerende verhuur

72. Wanneer de terbeschikkingstelling van de stalling voor rijtuigen nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van een onroerend goed met een andere bestemming (zoals woninghuur), wordt deze terbeschikkingstelling toch niet uitgesloten van de vrijstelling.⁸⁰ Beide verhuren worden in dat geval immers als één economische handeling aangemerkt. De administratie licht toe dat de terbeschikkingstelling van een parkeerruimte als bedoeld in art. 18, §1, lid 2, 8° W.BTW slechts onder de vrijstelling voor onroerende verhuur valt indien deze terbeschikkingstelling nauw verbonden is met een vrijgestelde verhuur van een voor een ander gebruik bestemd gebouw. Verder is vereist dat de terbeschikkingstelling van de stalling deze vrijgestelde handeling aanvult. Dit impliceert dat de partijen betrokken bij de huurovereenkomsten, dezelfde zijn en handelen in dezelfde hoedanigheid en dat de stalling zich in de nabijheid van het hoofdgebouw bevindt.⁸¹

73. In de rechtsleer werd de vraag gesteld naar de verenigbaarheid van de vereiste van ‘nabijheid’ met de rechtspraak van het Hof van Justitie.⁸² De auteurs stellen deze vereiste in vraag onder verwijzing naar arrest Henriksen, waarin vereist wordt dat de parkeerruimte en het voor een ander gebruik bestemd onroerend goed deel uitmaken van één onroerend complex. Een aantal redenen worden opgegeven, die de invraagstelling van de verenigbaarheid met de Europese rechtspraak onderbouwen. Vooreerst wordt opnieuw gewezen op het feit dat vrijstellingen strikt geïnterpreteerd moeten worden. Daarnaast wijst men op het onderscheid tussen het verhuren van een parkeerruimte *in* het complex van het appartementsgebouw en het verhuren van een parkeerruimte *in de nabijheid* van het complex. De eerste verhuur betreft in essentie de verhuur van een appartement (met garage), daar waar in het tweede geval garageboxen verhuurd worden. Indien men het standpunt van de administratie volgt en de terbeschikkingstelling van garageboxen in de nabijheid van het appartement ook vrijstelt van BTW, leidt dit tot een distorsie. De verhuurder van het appartementsgebouw die een garagebox in de nabijheid verhuurt, zou concurrentieel bevoordeeld worden t.o.v. andere verhuurders van garageboxen die wel BTW zouden moeten aanrekenen.⁸³ Mijns inziens is deze laatste

⁸⁰ HvJ 13 juli 1989, nr. C-173/88, ECLI:EU:C:1989:329, Skatteministeriet/Henriksen, overw.17.

⁸¹ Btw-commentaar, boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 8, E, c.

⁸² W. PANIS, “De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven”, *TFR*, 2005, nr. 275, <https://www.stradalex.com/nl>; W. HUBER en K. JANS, “Diensten inzake vastgoed” in G. DE NEEF, W. HUBER, K. JANS en A. VAN DE VELDE, *Vastgoed en BTW*, Intersentia, 2020, 155-156.

⁸³ W. PANIS, “De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven”, *TFR*, 2005, nr. 275, <https://www.stradalex.com/nl>.

overweging doorslaggevend om te kunnen besluiten dat het standpunt van de administratie inderdaad niet verenigbaar is met de rechtspraak van het Hof. Anders beslissen zou immers afbreuk doen aan de neutraliteit van de BTW. De BTW-regeling mag immers niet leiden tot verstoring van de concurrentieverhoudingen.

B. Handelingen buiten het toepassingsgebied

74. Naast de terbeschikkingstelling van een parkeerruimte die nauw verbonden is met een vrijgestelde onroerende verhuur, vermeldt de administratie ook een aantal handelingen die buiten het toepassingsgebied van art. 44, §3, 2°, a) eerste streepje vallen. Het betreft de volgende handelingen:

- de organisatie van parkeergelegenheid op de openbare weg, tegen betaling en gecontroleerd door parkingmeters of door andere toestellen met dezelfde functie, wanneer deze organisatie tot stand is gekomen door een beslissing van de overheid;⁸⁴
- de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen, door de gemeente, op de openbare weg tegen betaling van een retributie, zelfs indien de gemeente een derde belast met de inning van die retributie;⁸⁵
- de stalling die een onderneming kosteloos ter beschikking stelt van haar personeel en die als een collectief voordeel van sociale aard wordt aangemerkt.⁸⁶

Volgens de administratie valt het ter beschikking stellen van parkeerplaatsen op het openbaar domein aldus niet onder de in art. 18, §1, lid 2, 8° W.BTW bedoelde belaste dienst. Een goed behoort tot het openbaar domein *“wanneer het door de bevoegde overheid uitdrukkelijk of stilzwijgend bestemd wordt tot het gebruik van allen of voor een openbare dienst”*.⁸⁷ Indien de parking aldus behoort tot de openbare weg, wordt de gemeente niet beschouwd als belastingplichtige. Art. 6 W.BTW stelt dat o.m. gemeenten niet worden aangemerkt als belastingplichtige voor de handelingen die zij als overheid verrichten. Art.6, lid 3, 8° W.BTW bepaalt daarentegen dat zij wel de hoedanigheid van belastingplichtigen krijgen voor de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een parkeergelegenheid, wanneer deze niet van onbeduidende omvang is. Volgens de administratie wordt verhuren van parkeerplaatsen op de openbare weg door een gemeente niet aangemerkt als een exploitatie in

⁸⁴ Besl. nr. E.T. 78.929 van 21 februari 1994.

⁸⁵ Circulaire 2017/C/91 van 22 december 2017.

⁸⁶ Btw-commentaar, boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 8, F.

⁸⁷ Cass. 15 maart 2018, F.16.0141.N.

de zin van art. 6, lid 3, 8° W.BTW. Alleen de publieke overheid kan immers rechten verlenen op haar openbaar domein. Om dezelfde reden is er volgens de administratie geen sprake van concurrentieverstoring wanneer een gemeente parkeerplaatsen ter beschikking stelt op de openbare weg.⁸⁸ Wanneer een gemeente daarentegen op privaat domein een parking exploiteert, wordt zij aangemerkt als BTW-plichtige, aangezien de gemeente dan concurrentieverstorend optreedt ten aanzien van uitbaters van een private parking.⁸⁹

Mijns inziens is er echter ook sprake van concurrentieverstoring wanneer de gemeente parkeerplaatsen ter beschikking stelt op de openbare weg. Indien de gemeente niet wordt aangemerkt als BTW-plichtige voor deze handeling, zal zij geen BTW moeten aanrekenen over het te betalen parkeergeld. Exploitanten van een private parking in de gemeente vallen wel onder het toepassingsgebied van 18, §1, lid 2, 8° W.BTW en zullen aldus wel BTW moeten aanrekenen aan hun cliënteel, waardoor zij een concurrentieel nadeel lijden.

Ten slotte valt de laatste van de opgesomde uitsluitingen m.i. wel te verantwoorden. Wanneer een stalling kosteloos ter beschikking wordt gesteld van personeel, is er immers geen sprake van een exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.⁹⁰

⁸⁸ Besl. E.T. 128.015 van 12.02.2016

⁸⁹ Art. 6 W.BTW, lid 2; *Vr. en Antw.* Kamer 2003-2004, 1 september 2003, nr.9 (Vr. nr. 22 FOURNAUX).

⁹⁰ Zie randnummer 69.

2.2. Het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend

2.2.1 Het verschaffen van gemeubeld logies

75. Art. 18, § 1, lid 2, 10° W.BTW bepaalt dat het verschaffen van gemeubeld logies een belaste dienst vormt. Bovendien wordt in art. 44, § 3, 2°, a) derde streepje W.BTW het verschaffen van gemeubeld logies expliciet uitgesloten van de vrijstelling voor de onroerende verhuur. Dit laatste artikel vormt een omzetting van art. 135, lid 2 a) BTW-richtlijn dat stelt dat *“het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen”* (eigen markeringen) uitgesloten is van de BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur.

Uit de bewoordingen van dit artikel blijkt dat de lidstaten zelf mogen invullen wat zij begrijpen onder deze diensten. Wel dient opnieuw benadrukt te worden dat deze dienst ruim geïnterpreteerd moet worden.⁹¹ Zoals reeds aangegeven, is dit immers kenmerkend voor de uitzonderingen. Ook sectoren met een “soortgelijke functie” moeten inbegrepen worden, om mogelijke concurrentieverstoring te vermijden.

76. Het hoeft geen betoog dat deze uitzondering toepassing vindt op de diensten van hotels en motels. Voor prestaties in soortgelijke omstandigheden is het echter niet steeds duidelijk of er sprake is van een belaste dan wel een vrijgestelde dienst. De fiscale administratie stelt daarop bepaalde criteria voorop om een onderscheid te kunnen maken tussen ‘onroerende verhuur’ en de belaste dienst. Zo stelt de administratie dat instellingen geïnterpreteerd worden die worden uitgebaat onder de voorwaarden van de wetgeving op de hotelinrichting dan wel onder een ander statuut en die worden gekenmerkt door een permanente organisatie. Deze permanente organisatie verenigt alle materiële en menselijke factoren opdat aan gasten diensten verstrekt kunnen worden, zoals het ontvangen van gasten, het ter beschikking stellen van gemeubelde kamers en huishoudlinnen, het schoonmaken van de kamers en eventueel het verschaffen van ontbijt.⁹²

⁹¹ HvJ 12 februari 1998, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, Blasi, overw. 19.

⁹² Btw-commentaar, boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 10, A, b.

77. Ook inrichtingen die niet dit geheel van diensten aanbieden, kunnen volgens de administratie niettemin onder het toepassingsgebied vallen. Dit zal het geval zijn wanneer deze inrichtingen een complexe dienst aanbieden: naast de terbeschikkingstelling van de gemeubelde logies, dient onthaal te worden voorzien gedurende het grootste deel van de dag en moet ook minstens een van de volgende *bijkomende diensten* worden aangeboden:

- het regelmatig onderhoud en schoonmaken van gemeubelde kamers tijdens het verblijf;
- het verschaffen en het verversen van het huishoudlinnen gedurende het verblijf;
- het verschaffen van een ontbijt op de kamers of in de eetzaal van de inrichting.⁹³

Zoals reeds aangegeven bij de bespreking van de complexe diensten, worden deze opgesomde diensten als ‘bijkomende diensten’ aangemerkt, indien een aantal voorwaarden vervuld zijn.⁹⁴ De administratie stelt in dit kader dat vereist wordt dat deze diensten aan *alle* klanten tegen de betaling van *één globale prijs* worden aangeboden. Verder dient ook opgemerkt te worden dat de aard van de ter beschikking gestelde gemeubelde logies irrelevant is: Het kan bijvoorbeeld gaan om een kamer, appartement of chalet in een vakantiepark.⁹⁵

78. Wat particulieren betreft die gastenkamers tegen een vergoeding ter beschikking stellen aan toeristen, werd beslist dat zij BTW-plichtige zijn met recht op aftrek van voorbelasting indien zij aan bovenstaande voorwaarden voldoen.⁹⁶

79. Verder dient ook benadrukt te worden dat de terbeschikkingstelling *in het geheel* van hotels, motels of inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verschaft, in principe een vrijgestelde onroerende verhuur uitmaakt. Uitsluitend het verstrekken van gemeubelde logies *in hotels ed.*, wordt gevisieerd door artikelen 18, §1, lid 2, 10° en 44, §3, 2°, a) derde streepje W.BTW. Wanneer men aldus een hotel in zijn geheel verhuurt betreft het in principe een vrijgestelde onroerende verhuur, als bedoeld in art. 44, §3, 2° W.BTW. In dit kader is het echter van belang op te merken dat sedert 1 januari 2019 de verhuur van een hotel belast kan worden onder het optioneel BTW-stelsel. Hiertoe dient dan wel voldaan te zijn aan de voorwaarden van het optionele regime, die besproken worden in Deel II.⁹⁷

⁹³ Btw-commentaar, boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 10, A, b.

⁹⁴ Zie randnummers 32 ev.

⁹⁵ Btw-commentaar, boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 10, A, b.

⁹⁶ Besl. nr. ET 98.904, van 30 mei 2002.

⁹⁷ Zie randnummers 166-133.

2.2.2 Strikte criteria van de administratie op de helling?

80. Om het onderscheid tussen een onroerende verhuur en het verschaffen van gemeubeld logies te kunnen maken worden, zoals hierboven uiteengezet, strikte criteria gehanteerd door de administratie. In de rechtspraak wordt echter een kritische houding genomen t.a.v. deze strikte interpretatie van de fiscale administratie. Zo werd door het Hof van Cassatie onder verwijzing naar Europese rechtspraak rekening gehouden met andere criteria dan het aanbieden van bepaalde bijkomende diensten tegen één globale prijs, waarbij de huurder niet kan afzien van de diensten tegen een prijsvermindering.⁹⁸ Naast de vereiste van de organisatie van een onthaal is dit echter het criterium dat voorop wordt gesteld door de administratie. In een andere zaak oordeelde het hof van beroep te Brussel dat art. 44, §3, 2°, a) derde streepje W.BTW niet bepaalt op grond van welke criteria het onderscheid tussen de vrijgestelde en belaste dienst gemaakt dient te worden. Volgens het hof is het aldus onterecht dat de administratie het criterium van de bijkomende diensten hanteert om het onderscheid te maken. Het hof oordeelt dat afzonderlijke facturatie van bijkomende diensten, niet verhindert dat er sprake is van het verschaffen van gemeubeld logies als bedoeld in art. 44, §3, 2°, a) derde streepje W.BTW⁹⁹

81. Omwille van deze kritische houding in de rechtspraak, rijst de vraag of dit een impact heeft op het standpunt van de administratie: Zal de administratie haar strikte criteria moeten aanpassen ingevolge deze rechtspraak?¹⁰⁰ Mijns inziens is het inderdaad wenselijk dat de administratie haar standpunt hieromtrent bijstaaft. Zoals reeds aangehaald dient de uitzondering op de vrijstelling ruim geïnterpreteerd te worden. M.i. is er sprake van een schending van het legaliteitsbeginsel door de vereiste op te leggen dat naast het verschaffen van gemeubeld logies, ook bijkomende diensten verricht dienen te worden. Deze vereiste is immers niet terug te vinden in art. 44, §3, 2°, derde streepje W.BTW. In dit kader werd een parlementaire vraag gesteld aan toenmalig minister van Financiën, Alexander De Croo, over de eventuele aanpassing van het administratieve standpunt in navolging van de Belgische rechtspraak. De minister gaf aan dat de administratie de gevolgen van de aangehaalde arresten analyseert en onderzoekt op welke manier voldoende rechtszekerheid kan worden gecreëerd¹⁰¹. Tot op heden zijn de strikte administratieve criteria echter nog niet gewijzigd.

⁹⁸ Cass. 22 juni 2012, F.11.0090.F.

⁹⁹ Brussel 7 november 2017, nr. 2014/AF/187, <http://www.monkey.be>.

¹⁰⁰ L. VANDENBERGHE en J. OPREEL, "Is verhuur gemeubeld vakantie-huis dan toch 'hoteldienst'?", *Fisc.Act.* 2012, nr. 34; W. HUBER en K. JANS, "Diensten inzake vastgoed" in G. DE NEEF, W. HUBER, K. JANS en A. VAN DE VELDE, *Vastgoed en BTW*, Intersentia, 2020, 165.

¹⁰¹ Mondelinge vraag 29094 van de heer Van Peteghem dd. 27.03.2019, Integraal Verslag, 2018-2019, Com 1069,1-2.

2.3. De terbeschikkingstelling van een plaats om te kamperen

2.3.1. De terbeschikkingstelling van een kampeerplaats

82. Ook de terbeschikkingstelling van plaatsen om te kamperen wordt uitgesloten van de BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur o.g.v. art. 44, §3, 2°, a) vierde streepje W.BTW. Art. 18, § 1, lid 2, 10° W.BTW dat hierboven reeds werd aangehaald, vermeldt ook het ter beschikking stellen van kampeerplaatsen als belaste dienst.

83. Volgens de administratie wordt voor de toepassing van de BTW als ‘plaats om te kamperen’ aangemerkt: *“ieder terrein dat wordt gebruikt om te kamperen en waarop tenten, caravans, stacaravans of andere soortgelijke verblijven worden geplaatst”*.

84. Anders dan bij de uitzondering inzake het verschaffen van gemeubeld logies, vormt de terbeschikkingstelling van een terrein *in zijn geheel* dat ingericht als kampeerterrein (een schuilplaats, sanitaire installatie, zwembad, enzovoort), en dat enkel voor die doeleinden kan worden gebruikt, een dienst als bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 10° W.BTW¹⁰² Verder werd ook beslist dat de aanwezigheid van een kantoor dat uitsluitend gebruikt wordt voor het beheer van het kampeerterrein de kwalificatie als belaste dienst van deze handeling niet verhindert.¹⁰³

85. De terbeschikkingstelling van een kampeerplaats door eenieder binnen de voorwaarden van artikelen 2, lid 1 en 4, §1 W.BTW wordt beschouwd als een economische activiteit. Bepaalde handelingen worden echter niet beschouwd als een economische activiteit overeenkomstig art. 4, §1 W.BTW:

- De particulier die tegen betaling van een vergoeding gedurende maximum zestig dagen per jaar een terrein om te kamperen ter beschikking stelt van georganiseerde groepen kampeers, die onder toezicht van monitoren staan en alleen tenten gebruiken.
- De pachter die tegen betaling van een vergoeding aan een of twee gezinnen het recht geeft om te kamperen op een weide waarvan hij het genot heeft.¹⁰⁴

¹⁰² Btw-commentaar boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 10, B, b.

¹⁰³ Besl. nr. E.T. 84.364 van 29 september 1995.

¹⁰⁴ Btw-commentaar boekwerk I, hoofdstuk 3, afdeling 3, titel 10, B, c.

2.3.2. De belaste terbeschikkingstelling vs. de vrijgestelde onroerende verhuur

86. De terbeschikkingstelling van terreinen met standplaatsen voor chalets, bungalows, paviljoenen, huisjes en andere gelijkaardige goederen, vallen niet onder het toepassingsgebied van de belaste terbeschikkingstelling. Wanneer dergelijke goederen zijn opgericht op een kampeerterrein, is de terbeschikkingstelling in principe een vrijgestelde onroerende verhuur. De administratie merkt evenwel op dat indien aan de voorwaarden voldaan is, deze handeling ook kan kwalificeren als het verschaffen van gemeubeld logies als bedoeld in art. 18, §1, lid 2, 10° W.BTW.

Wanneer echter door de eigenaar een geheel ter beschikking wordt gesteld aan een exploitant dat zowel bestaat uit kampeerplaatsen als chalets, restaurants, winkels ed. die zich op het kampeerterrein bevinden, zijn er twee diensten te onderscheiden: de terbeschikkingstelling van kampeerplaatsen (belast) en de onroerende verhuur (vrijgesteld). In dit kader dient echter opgemerkt te worden dat sedert 1 januari 2019 de mogelijkheid bestaat voor de eigenaar en exploitant om de terbeschikkingstelling van bv. de chalets aan BTW te onderwerpen. Hiertoe dient dan wel o.m. aan de nieuwe vereisten voldaan te zijn, die toegelicht wordt in Deel II.¹⁰⁵

2.4. De verhuur van safeloketten

87. Ook de verhuur van safeloketten is een verplichte communautaire uitzondering op de BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur.¹⁰⁶ Het gaat hier om een recht van toegang tot een safeloket (brandkast) dat verleend wordt aan een persoon voor een bepaalde periode, tegen een vergoeding. Deze safeloketten zijn onroerend uit hun aard, aangezien ze ingebouwd zijn in een muur.¹⁰⁷ Deze uitzondering werd opgenomen in artikel 44, § 3, 2°, c) W.BTW.

2.5. De terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines

88. Met ingang van 1 januari 2014 werd in art. 44, §3, 2°, zesde streepje W.BTW de verplichte belastingheffing ingevoerd voor de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines.¹⁰⁸ Het ging toentertijd niet om een nieuwe bepaling van de BTW-richtlijn, maar België had deze verplichte uitzondering van art. 135, lid 2 BTW-richtlijn nog niet eerder omgezet in het W.BTW.

¹⁰⁵ Zie randnummers 122-125.

¹⁰⁶ Artikel 135, lid 2, d).

¹⁰⁷ Btw-commentaar, boekwerk VI, hoofdstuk 16, afdeling 2, titel 4, E, h.

¹⁰⁸ Art. 34 wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, BS 31 december 2013, 103.992.

89. Voor de toepassing van de BTW-richtlijn wordt ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend in een gebouw of constructie geïnstalleerd is, geacht onroerend te zijn wanneer het niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.¹⁰⁹ Hierbij kan gedacht worden aan bepaalde omvangrijke industriële installaties en windenergiecentrales voor de productie van elektriciteit.¹¹⁰

90. Zoals aangehaald bij de bespreking over de kenmerken van onroerende verhuur in hoofdstuk 2, stelt de rechtspraak van het Hof van Justitie dat goederen die zodanig verbonden zijn met de grond dat ze noch mobiel, noch makkelijk demonteerbaar of verplaatsbaar zijn, voor de toepassing van de BTW als ‘onroerend’ aangemerkt dienen te worden.¹¹¹ Er hoeft aldus geen sprake te zijn van een blijvende verbinding. Hierbij kan opnieuw verwezen worden naar het Rolkranenarrest van het Hof van Cassatie van 2008: Kranen die op sporen geplaatst zijn, die ingelijfd zijn met de grond, zijn onroerend uit hun aard.¹¹² Wanneer er echter sprake is van een grotere mobiliteit of verplaatsbaarheid, bv. door een schuifstelsel, zullen dergelijke kranen niet als onroerende goederen beschouwd worden.¹¹³

¹⁰⁹ Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011, zoals gewijzigd door art. 1, 2, a) Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013.

¹¹⁰ Btw-commentaar, boekwerk VI, hoofdstuk 16, afdeling 2, titel 4, E, f.

¹¹¹ HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:2003:23, Maierhofer, overw 25-28.

¹¹² Cass. 14 februari 2008, F.05.0022.N.

¹¹³ *Vr. en Antw.* Kamer 2008-2009, 8 oktober 2008, nr. 042, 11266 (Vr. nr. 388 BROTCORNE).

§3. Nationale uitzonderingen

3.1. De terbeschikkingstelling van onroerende goederen gelegen in havengebieden, bevaarbare waterlopen en vlieghavens

91. De uitzondering op de vrijstelling van onroerende verhuur wat betreft de terbeschikkingstelling van onroerende goederen gelegen in havengebied, bevaarbare waterlopen en vlieghavens, wordt niet voorzien in de BTW-richtlijn. Het gaat aldus niet om een verplicht communautaire uitzondering. Artikel 135, lid 2 BTW-richtlijn geeft de verplichte communautaire uitzonderingen op de vrijstelling weer, maar bepaalt daarnaast ook dat lidstaten nog andere handelingen kunnen uitsluiten van de vrijstelling. Het is van deze mogelijkheid dat de Belgische wetgever gebruik heeft gemaakt door deze uitzondering in te voeren in artikel 44, §3, 2° a) vijfde streepje W.BTW.

92. Deze uitzondering werd ingevoerd ten gevolge van de evolutie van de interpretatie van art. 44, §3, 2° W.BTW. Initieel stelde de fiscale administratie dat omwille van het precaire gebruiksrecht de terbeschikkingstelling van gronden en gebouwen behorend tot het openbaar domein, onder de vorm van een concessie geen van BTW-vrijgestelde onroerende verhuur uitmaakten. Men oordeelde dat deze terbeschikkingstellingen beschouwd dienden te worden als het verlenen van een recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen (art. 18, §1, lid 2, 6° W.BTW). Dit hield in dat concessies aan BTW werden onderworpen en de concessiegever in de hoedanigheid van belastingplichtige een recht op aftrek had.¹¹⁴ Echter, ingevolge de rechtspraak van het Hof van Justitie diende de administratie haar visie bij te stellen. Het reeds besproken arrest Temco verduidelijkte immers dat er sprake kan zijn van een ‘onroerende verhuur’ wanneer een overeenkomst een precair gebruiksrecht verleent onder bezwarende titel, indien deze overeenkomst in hoofdzaak de terbeschikkingstelling van ruimtes of oppervlakten in gebouwen betreffen.¹¹⁵ Dit werd later ook bevestigd in een arrest dat specifiek betrekking had op de terbeschikkingstelling van een openbaardomeingood.¹¹⁶ Ingevolge deze rechtspraak diende een concessie op het openbaar domein aldus gelijkgesteld te worden met een ‘onroerende verhuur’ en aldus vrijgesteld van BTW. Daarom voerde de wetgever een louter nationale uitzondering in op de vrijstelling van BTW voor de terbeschikkingstelling van onroerende goederen gelegen in havengebieden, bevaarbare waterlopen en vlieghavens. Men

¹¹⁴ Voorafgaande beslissing nr. 2012.483 dd. 05.02.2013.

¹¹⁵ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco.

¹¹⁶ HvJ 25 oktober 2007, C-174/06, ECLI:EU:C:2007:634, Ministero delle Finanze - Ufficio IVA di Milano/CO.GE.P. Srl.

beoogde op deze manier de continuïteit te bewaren en de concurrentiepositie van de logistieke operatoren in België niet te verzwakken.¹¹⁷ De concessies in het kader van de exploitatie van havens blijven aldus onderworpen aan BTW.

93. Artikel 44, §3, 2° a) vijfde streepje W.BTW viseert aldus de concessies op het openbaar domein, waarbij rechten op onroerende goederen worden verleend aan een concessiehouder. In dit kader is het niet van belang of het een privé-instelling tot het beheer van het openbaar domein dan wel een openbare instelling betreft. Hierbij dient opgemerkt te worden dat openbare instellingen de hoedanigheid van belastingplichtige verwerven, wanneer de geleverde goederen of verstrekte diensten niet van onbeduidende omvang zijn.¹¹⁸

Iedere terbeschikkingstelling van een onroerend goed in het kader van de exploitatie van de haven, van bevaarbare waterlopen of vlieghavens, is op basis van artikel 44, §3, 2° a) vijfde streepje W.BTW aldus onderworpen aan BTW. Ook de verhuur van restaurants, cafés, tankstations en bankagentschappen in het havengebied, worden onderworpen aan BTW wanneer de activiteiten een gebruikelijke aanvulling of bijhorigheid vormen op de havenactiviteiten.¹¹⁹

94 De Dienst Voorafgaande Beslissingen bevestigde overigens dat de toepassing van deze uitzondering niet afhankelijk is van:

- de hoedanigheid van de dienstverrichter als exploitant van de haven;
- de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikelen 4 en 6 W.BTW;
- de vorm van de terbeschikkingstelling: klassieke concessie of niet;
- De plaats van de terbeschikkingstelling: openbaar domein of niet.¹²⁰

¹¹⁷ W. HUBER en K. JANS, “Diensten inzake vastgoed” in G. DE NEEF, W.HUBER, K. JANS en A. VAN DE VELDE, *Vastgoed en BTW*, Intersentia, 2020, 169-170.

¹¹⁸ Art. 6, lid 3,4° W.BTW.

¹¹⁹ *Vr. en Antw.* Kamer 2010-2011, 12 mei 2011 (Vr. nr. 5-3219 TOMMELEIN).

¹²⁰ Voorafgaande beslissing 2012.455 dd. 18.12.2012.

3.2. De onroerende financieringshuur

95. De onroerende financieringshuur of onroerende leasing is *in se* een financieringstransactie. Vóór de invoering van het optionele BTW-stelsel, vormde de onroerende leasing de belangrijkste uitzondering op de vrijgestelde onroerende verhuur. Via de deze constructie creëerde men immers de mogelijkheid om te ontsnappen aan de vrijstelling voor onroerende verhuur, voorzien in artikel 44, §3, 2° W.BTW. Hierdoor kon men aldus een recht op aftrek genereren. De onroerende financieringshuur valt immers niet onder de vrijstelling voor onroerende verhuur¹²¹. Aangezien deze uitzondering niet expliciet voorzien werd in de BTW-richtlijn, betreft ook dit een nationale uitzondering.

96. Artikel 44, §3, 2°, b) W.BTW bepaalt dat de onroerende financieringshuur, toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur, vrijgesteld is van BTW indien deze onderneming het gebouw waarop het contract betrekking heeft, opricht, laat oprichten of met voldoening van de belasting verkrijgt en de leasingnemer dit goed huurt om het in de uitoefening van een activiteit van belastingplichtige te gebruiken.

De voorwaarden waaraan deze onroerende financieringshuur moet voldoen, worden ingevuld door KB nr. 30.¹²² Artikel 1 van KB nr. 30 luidt als volgt:

“De onroerende financieringshuur is een contract zoals bedoeld in de artikelen 9, tweede lid, 2°, en 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek, wanneer zij voldoet aan de volgende voorwaarden:

1° het contract moet betrekking hebben op gebouwde onroerende goederen die opgericht of verkregen worden door de onderneming die gespecialiseerd is in financieringshuur of onroerende leasing, overeenkomstig de gespecificeerde aanwijzingen van de toekomstige leasingnemer om door hem in de uitoefening van zijn werkzaamheid als belastingplichtige te worden gebruikt;

2° het genot van de gebouwen en van de grond waarop ze zijn opgericht moet aan de leasingnemer worden toegestaan op grond van een niet-opzegbaar en niet-eigendomsoverdragend contract;

3° de leasingnemer moet de mogelijkheid hebben om bij het einde van het contract, tegen een prijs waarvan de vaststellingscriteria in dat contract zijn bepaald, de zakelijke rechten over te nemen die de leasinggever bezit op de goederen die het voorwerp zijn van de overeenkomst;

4° bij het verstrijken van het tijdvak van vijftien jaar bedoeld in artikel 9, van het koninklijk besluit nr. 3, van 10 december 1969, moet het totale bedrag van de periodieke huurprijzen die door de leasingnemer moeten worden betaald het de leasinggever mogelijk maken het geïnvesteerd kapitaal integraal weder samen te stellen.” (eigen markeringen)

¹²¹ Art. 44, §3, 2°, b) W.BTW.

¹²² Koninklijk besluit 30 van 29 december 1992 met betrekking tot de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de onroerende financieringshuur, BS 31 december 1992, 27.976.

97. Zoals aangegeven in hoofdstuk 1 werd deze figuur van onroerende leasing in het verleden ook gebruikt om de negatieve gevolgen van de vrijgestelde onroerende verhuur te vermijden. Door de invoering van het optionele BTW-stelsel heeft deze uitzondering op de vrijstelling van onroerende verhuur mijns inziens dan ook aan belang verloren. Wat nieuwe gebouwen¹²³ betreft, heeft men deze constructie in B2B-context immers niet meer nodig om te ontsnappen aan de vrijgestelde onroerende verhuur. Niettemin blijft de onroerende financieringshuur nog steeds relevant. Door de invoering van het optionele BTW-stelsel zal men de strenge voorwaarden, waaraan voldaan moet zijn bij een onroerende financieringshuur, moeten afwegen tegen de voor-en nadelen van een verhuur onder het optionele BTW-stelsel. In een volgend hoofdstuk worden de overige alternatieve constructies toegelicht, die gebruikt worden m.o.o. het verkrijgen van een BTW-voordeel.

¹²³ Begrip ‘nieuwe gebouwen’: zie randnummers 122-125.

Hoofdstuk 5. Alternatieve constructies

98. Zoals aangegeven, werd voor de invoering van het optionele BTW-stelsel reeds naar andere manieren gezocht om BTW te kunnen recupereren. Naast de sectorspecifieke technieken, zoals de reeds besproken regelingen omtrent winkelcentra en bedrijventra, worden ook andere constructies aangewend m.o.o. het recupereren van BTW. De meest voorkomende alternatieve constructies die hiertoe gebruikt worden, zijn de BTW-eenheid, zakelijke rechten en de reeds besproken onroerende leasing. In wat volgt worden deze alternatieven toegelicht. De impact van de hervormingen op het gebruik van de alternatieve constructies, komt vervolgens aan bod in randnummers 207-208.

§1. BTW-eenheid

99. Art. 11, lid 1 BTW-richtlijn bepaalt dat elke lidstaat personen gevestigd binnen haar grondgebied die juridisch gezien zelfstandig, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als één belastingplichtige kan aanmerken. Deze mogelijkheid werd naar Belgisch recht ingeschreven in art. 4, §2 W.BTW. De voorwaarden die vervuld dienen te zijn, worden verder bepaald door KB. Nr. 55¹²⁴. In het kader van de onroerende verhuur biedt de BTW-eenheid mogelijkheden m.o.o. het recupereren van BTW. Het grote voordeel van de eenheid in dit kader is dat immers interne handelingen buiten de werkingssfeer van de BTW vallen en het recht op aftrek bepaald wordt op niveau van de eenheid (o.b.v. externe handelingen).¹²⁵

VOORBEELD 1

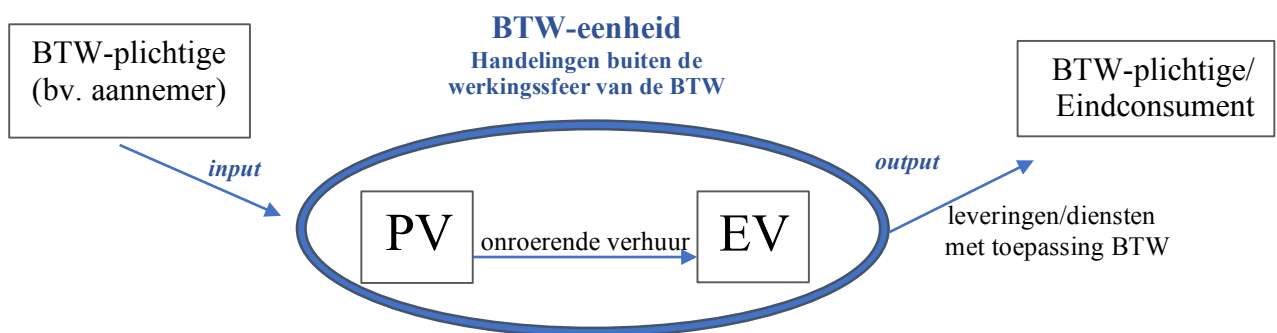
Het typevoorbeeld van het gebruik van de BTW-eenheid in het kader van de onroerende verhuur is de vennootschapsgroep met een patrimoniumvennootschap (PV), die het onroerend goed bezit, en een exploitatievennootschap (EV) aan wie het onroerend goed verhuurd wordt. Vaak organiseert men zich op deze manier m.o.o. het beperken van de aansprakelijkheid. De schuldeisers van de operationele vennootschap kunnen op die manier geen verhaal doen op de onroerende goederen, aangezien zij tot het vermogen van de patrimoniumvennootschap behoren. De enige activiteit van de patrimoniumvennootschap bestaat in de verhuur van het onroerend goed aan de exploitatievennootschap. Aangezien dit een van BTW vrijgestelde handeling uitmaakt,

¹²⁴ KB nr. 55 van 9 maart 2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een BTW-eenheid vormen, *BS* 15 maart 2007, 13.787.

¹²⁵ Circulaire nr. AOIF 42/2007 (E.T.111.702) dd. 09.11.2007.

heeft de patrimoniumvennootschap geen recht op aftrek van de BTW betaald over de aankoop- of oprichtingskosten van het onroerend goed. Een oplossing in dit kader, is aldus het oprichten van een BTW-eenheid. Zoals aangegeven wordt het recht op aftrek immers bepaald op niveau van de eenheid: uitsluitend externe handelingen zijn determinerend voor het recht op aftrek van voorbelasting. De interne handelingen, zoals de vrijgestelde onroerende verhuur vallen in dit geval buiten de werkingssfeer van de BTW. Indien de BTW-eenheid externe handelingen verricht die recht op aftrek genereren, wordt hierdoor het nadeel van de vrijgestelde onroerende verhuur vermeden.

Afbeelding 1. Onroerende verhuur binnen de BTW-eenheid



Tabel 5. BTW-eenheid: voordelen vs. nadelen

Voordelen	Nadelen
<ul style="list-style-type: none"> - Interne handelingen vallen buiten de werkingssfeer van de BTW: geen voorfinanciering en aftrekbeperking. - Wanneer het onroerend goed wordt aangewend voor de economische activiteit van de exploitatievennootschap, kan de BTW betaald over de aankoop- of oprichtingskosten worden gerecupereerd. - De oprichting van een BTW-eenheid zorgt voor administratieve vereenvoudiging. 	<ul style="list-style-type: none"> - Alle leden zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de BTW-schulden van de eenheid. - De BTW-eenheid kent een permanent karakter: Leden kunnen pas vrijwillig uittreden vanaf 31/12 van het derde jaar volgend op hun toetreding tot de eenheid.¹²⁶ - Een belastingplichtige kan slechts lid zijn van één BTW-eenheid.¹²⁷ - Indien de externe handelingen deels vrijgestelde handelingen uitmaken, wordt het recht op aftrek beperkt. - Er is een dubbele herziening bij intrede en uittrede.

¹²⁶ Art.2, §1, lid 1 KB nr.55.

¹²⁷ Art.1, §4 KB nr. 55.

§2. Zakelijke rechten

100. Art. 9, lid 2, 2° W.BTW bepaalt dat als lichamelijke goederen worden beschouwd: “*de andere zakelijke rechten dan het eigendomsrecht die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken*”. De vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten worden beschouwd als de levering van een goed.

101. Overeenkomstig art. 44, §3, 1°, b), lid 1 W.BTW zijn deze vestigingen en (weder)overdrachten van zakelijke rechten op uit hun aard onroerende goederen, vrijgesteld van BTW. Lid 2 van voormeld artikel bepaalt echter dat deze vestigingen en (weder)overdrachten niettemin onderworpen zijn aan BTW indien ze betrekking hebben op (gedeelten van) gebouwen en het bijhorend terrein, als bedoeld in art. 1, §9, lid 1, 1° W.BTW, wanneer ze verricht worden uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van deze onroerende goederen door:

- hetzij een in artikel 12, § 2, beoogde belastingplichtige die binnen de voornoemde termijn één van de bedoelde zakelijke rechten vestigt op een goed bedoeld in artikel 1, § 9, 1°, dat hij heeft opgericht, heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen of die binnen dezelfde termijn, een dergelijk zakelijk recht dat te zijnen bate werd gevestigd of aan hem werd overgedragen met voldoening van de belasting, overdraagt of wederoverdraagt;
- hetzij een in artikel 8, § 2 of §3, beoogde belastingplichtige;
- hetzij elke andere belastingplichtige, wanneer hij op een door de Koning te bepalen wijze kennis heeft gegeven van zijn bedoeling om dergelijk zakelijk recht te vestigen, over te dragen of weder over te dragen met voldoening van de belasting.¹²⁸

Voor deze zakelijke rechten geldt dat ze naar het recht op aftrek van voorbelasting toe uitsluitend mogelijkheden bieden wanneer de onroerende goederen waarop ze betrekking hebben als ‘nieuw’ aangemerkt worden in de zin van art. 44, §3, 1°, b) lid 2, W.BTW. In dit kader is een onroerend goed ‘nieuw’ tot 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of inbezitneming. Indien het goed niet als ‘nieuw’ kwalificeert, wordt de vestiging, overdracht of wederoverdracht van het vruchtgebruik vrijgesteld o.b.v. art. 44, §3, 1°, b) lid 1 W.BTW.

¹²⁸ Art. 44, §3, 1°, b) lid 2 *in fine* W.BTW

1.1. Vruchtgebruik, opstalrecht en erfpachtrecht

103. De zakelijke rechten die het meest aangewend worden m.o.o. het recupereren van de BTW en het vermijden van de nadelige gevolgen van de vrijgestelde onroerende verhuur, betreffen het vruchtgebruik, het recht van opstal en het recht van erfpacht. In wat volgt wordt kort ingegaan op voornoemde zakelijke rechten. Aangezien de zakelijke rechten een studie op zich uitmaken, wordt voor een uitgebreidere bespreking verwezen naar literatuur over dit onderwerp.¹²⁹

1.1.1. Vruchtgebruik

104. Het vruchtgebruik wordt in art. 578 BW omschreven als *“het recht om van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben, zoals de eigenaar zelf, maar onder verplichting om de zaak zelf in stand te houden”*.¹³⁰

1.1.2. Recht van opstal

105. Het recht van opstal is *“een zakelijk recht om gebouwen, werken of beplantingen te hebben voor het geheel of een deel, op, boven of onder andermans grond*.”¹³¹

1.1.3. Erfpacht

106. Overeenkomstig art. 1, lid 1 wet van 10 januari 1824 over het recht van erfpacht (hierna: Erfpachtwet), is het recht van erfpacht *“een zakelijk recht om het vol genot te hebben van een aan een ander toebehorend onroerend goed, onder gehoudenis om aan laatstgemelde, als een erkenning van deszelfs eigendom, een jaarlijkse pacht te voldoen, hetzij in geld, hetzij in voortbrengselen of vruchten”*.¹³²

¹²⁹ Voor de huidige regeling wordt verwezen naar: S. RUYSSCHAERT en V. DE VULDER *Alternatieven voor de onroerende verhuur*, Maklu, 2011, 35-93. Voor de nieuwe regeling die in werking treedt vanaf 1 september 2021 wordt verwezen naar: V. SAGAERT e.a., *Het nieuwe goederenrecht*, Intersentia, 2021, 411-518.

¹³⁰ Opmerking: Vanaf 1 september 2021 treedt art. 3.138 BW (nieuw) in werking dat in een nieuwe definitie voorziet.

¹³¹ Art. 1, lid 1 Wet van 10 januari 1824 over het recht van opstal, *BS* 10 januari 1824 (hierna: Opstalwet); Opmerking: Vanaf 1 september 2021 treedt art. 3.177 BW (nieuw) in werking dat in een nieuwe definitie voorziet.

¹³² Opmerking: Vanaf 1 september 2021 treedt art. 3.167 BW (nieuw) in werking dat in een nieuwe definitie voorziet.

1.2. Voor- en nadelen

107. Elk van voornoemde zakelijke rechten heeft zijn eigenheden, voor- en nadelen. In onderstaande tabel worden de voornaamste voor- en nadelen weergegeven die gemeenschappelijk zijn aan deze zakelijke rechten.

Tabel 6. Zakelijke: voordelen vs. nadelen

Voordelen	Nadelen
<ul style="list-style-type: none">- De vestiging van de zakelijke rechten kan gebeuren met toepassing van BTW indien de voorwaarden ex. art. 4 W.BTW vervuld zijn.- De herzieningstermijn van 15 jaar blijft behouden.	<ul style="list-style-type: none">- De zakelijke rechten bieden naar BTW toe alleen mogelijkheden voor ‘nieuwe’ gebouwen.- BTW-technisch wordt de vestiging van een zakelijk recht aanzien als de levering van een goed: De BTW dient in één keer betaald te worden.- Er wordt een notariële tussenkomst vereist.- Het gebruik van zakelijke rechten als alternatieven voor onroerende verhuur, is vooral <i>intragroup</i> interessant. Naar externen toe zijn deze technieken minder bruikbaar:<ul style="list-style-type: none">⇒ Engagement: lange duurcontracten⇒ Voorfinanciering: BTW in één keer te betalen

§3. Onroerende leasing

108. Voor de bespreking van de onroerende leasing wordt verwezen naar randnummers 95-97.

Tabel 7. Onroerende leasing: voordelen vs. nadelen

Voordelen	Nadelen
<ul style="list-style-type: none">- De terbeschikkingstelling van het gebouw wordt aan BTW onderworpen- De herzieningstermijn van 15 jaar blijft behouden- Er is geen minimum – of maximumduur voorzien	<ul style="list-style-type: none">- Er gelden strikte voorwaarden¹³³, zoals de verplichte aankoopoptie (Zie randnummer 96: <u>eigen markeringen</u>)- Indien deze voorwaarden niet vervuld zijn, is er een risico op herkwalificatie als vrijgestelde onroerende verhuur en herziening van de BTW.- Er is een verplichting om het geïnvesteerde kapitaal weder samen te stellen binnen de herzieningstermijn van 15 jaar.- Ook de onroerende leasing vindt vooral ingang <i>intragroup</i>:<ul style="list-style-type: none">⇒ Verplichte aankoopoptie: intragroup geen risico dat optie eventueel wordt uitgeoefend

¹³³ Art. 1 KB nr. 30 van 29 december 1992 met betrekking tot de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de onroerende financieringshuur, BS 31 december 1992, 27.976.

DEEL II. DE BTW-HERVORMINGEN INZAKE ONROERENDE VERHUUR

Hoofdstuk 1. Het optionele BTW-stelsel

§1. Inleiding

109. Zoals aangegeven, is het sinds 1 januari 2019 mogelijk om professionele verhuur van onroerende goederen aan BTW te onderwerpen. Deze nieuwe optie werd warm onthaald in de professionele vastgoedsector, die reeds jaren vragende partij was van een optioneel BTW-stelsel. Voortaan is het immers mogelijk om BTW betaald over o.m. oprichtingskosten te recupereren, wanneer zowel de verhuurder als de belastingplichtige huurder opteren voor een belaste verhuur. Ook voor de huurder is dit interessant wanneer deze (gedeeltelijk) recht heeft op aftrek van voorbelasting. Hij dient dan wel BTW te betalen over de huurprijs voor het onroerend goed, maar kan deze BTW (deels) recupereren. Voor de invoering van deze mogelijkheid werd geen BTW aangerekend over de huurprijs. Dit bracht met zich mee dat de verhuurder zijn remanente BTW verrekende in de huurprijs. De belastingplichtige huurder betaalde dus een hogere prijs, zonder recht op aftrek van voorbelasting te genieten. Voortaan zijn de investeringskosten 21% lager, waardoor verhuurders nu een lagere huurprijs kunnen vragen. Wanneer de huurder echter een belastingplichtige is zonder recht op aftrek, zal deze minder gewillig zijn om te kiezen voor de optieregeling, aangezien voor hem de BTW over de huurprijs een kost is, die niet gerecupereerd kan worden.

110. De invoering van dit nieuwe regime werd ingegeven door een driedelige doelstelling. Vooreerst wou men met dit optionele stelsel de BTW-regelgeving vereenvoudigen. Ondernemingen zullen immers voortaan geen toevlucht meer moeten zoeken naar optimalisatietechnieken om de nefaste gevolgen van de vrijstelling van BTW voor onroerende verhuur te vermijden. Voorheen werden immers vaak kunstmatige constructies opgezet om de kwalificatie als huurovereenkomst en aldus de vrijstelling van BTW te vermijden. Door dit nieuwe regime wordt de regeling veel transparanter. Vervolgens beoogde men investeringen in nieuwbouw en vernieuwbouw aan te moedigen. Ten slotte wou men met de invoering van dit regime de concurrentiële handicap t.a.v. onze buurlanden wegwerken. In onze buurlanden werd reeds langer gebruik gemaakt van het systeem van optionele belastingheffing. Dit bracht met

zich mee dat België geen interessante geografische keuze was voor vastgoedprojecten.¹³⁴ De invoering van de optionele belastingheffing komt ook de neutraliteit van de BTW ten goede. De neutraliteit ging in het verleden immers verloren door het kostprijsverhogende effect dat de doorrekening van de remanente BTW in de huurprijs met zich meebracht.

111. In dit hoofdstuk wordt onder meer ingegaan op het wettelijk kader, de voorwaarden en gevolgen van het optionele belastingregime. Wat de impact van deze hervorming in de praktijk teweegbrengt, wordt besproken in Deel III.

¹³⁴ G. SCHELFHAUT en R. UYTTENDAELE, “BTW en onroerende verhuur anno 2019”, *TAA* oktober 2019, 44; MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 3-4.

§2. Juridisch en historisch kader

2.1. Europeesrechtelijk kader

112. Het Europese uitgangspunt is dat lidstaten onroerende verhuur moeten vrijstellen van BTW. Art. 135, lid 1, 1, BTW-richtlijn stelt immers dat lidstaten een vrijstelling verlenen voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen. In afwijking van dit principe voorziet het tweede lid van dit artikel in een aantal handelingen die verplicht uitgesloten worden van de vrijstelling. Het gaat hierbij over de verhuur van parkeerruimten voor voertuigen, de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, de verhuur van safeloketten en het verstrekken van accommodaties in hotels, vakantiecampen of kampeerterreinen.

Bijkomend bepaalt artikel 137 BTW-richtlijn dat de lidstaten aan de belastingplichtigen het recht kunnen verlenen om te opteren voor belastingheffing voor bepaalde handelingen. In het eerste lid, punt d) van dit artikel wordt de verhuur en verpachting van onroerende goederen vermeld. Lidstaten kunnen vrij bepalen om al dan niet te voorzien in dit keuzerecht. Zij kunnen bovendien enkel een keuzerecht aanbieden en niet eenzijdig de BTW-heffing opleggen. Wanneer een lidstaat in dit keuzerecht voorziet, blijft het aan de belastingplichtigen om al dan niet te opteren voor de BTW-heffing. Lid 2 van voormeld artikel stelt dat lidstaten zelf de bepalingen voor de uitoefening van het keuzerecht vaststellen en dat lidstaten de omvang van dit keuzerecht kunnen beperken.

2.2. Belgisch wettelijk kader

113. Zoals reeds eerder aangegeven voorziet art. 44, §3, 2° W.BTW in een vrijstelling van BTW inzake onroerende verhuur. Tot de hervorming in 2018 had België als een van de laatste lidstaten nog niet voorzien in een optioneel BTW-systeem. Daardoor bleef deze vrijstelling voor onroerende verhuur ook in B2B-context gelden, op de wettelijk bepaalde uitzonderingen na. In 1993 werd via de wet van 28 december 1992 de mogelijkheid ingeschreven om te opteren voor de BTW-heffing, mits aan bepaalde voorwaarden vervuld zou zijn.¹³⁵ Opdat echter gebruik gemaakt kon worden van deze optie, was een KB noodzakelijk dat de concrete toepassings- en uitvoeringsmodaliteiten zou bepalen. Dit KB bleef uit en door de wet van 6 juli 1994 werd de BTW-optie geschrapt uit het wetboek BTW.¹³⁶

¹³⁵ Wet van 28 december 1992 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, BS 31 december 1992, 27577.

¹³⁶ Wet van 6 juli 1994 houdende fiscale bepalingen, BS 16 juli 1994, 18705.

In het Zomerakkoord van 26 juli 2017 werd opnieuw voorgesteld om te voorzien in de invoering van een optionele belastingheffing inzake onroerende verhuur.¹³⁷ Op 22 oktober 2017 zag de federale regering alsnog af van haar voornemen om de verhuur van professioneel vastgoed met BTW mogelijk te maken omwille van budgettaire redenen: Indien men de BTW betaald over aankoop- of oprichtingskosten volledig zou recupereren, zou dit een te grote impact hebben op de Belgische Schatkist. Hoewel er voorzien werd in een uitsluiting van bestaande gebouwen en van particuliere huurders, bleek het niet mogelijk om de maatregel budgetneutraal door te voeren.¹³⁸

114. Een navolgende begrotingscontrole van 24 en 25 maart 2018 had meer succes en in navolging van de goedkeuring door de federale Ministerraad, werd op 31 juli 2018 een wetsontwerp ingediend tot wijziging van het W.BTW en het KB nr. 20 van 20 juli 1970.¹³⁹ Uiteindelijk werd op 25 oktober 2018 de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het W.BTW gepubliceerd.¹⁴⁰ Via art. 5 van deze wet werd art. 44, §3, 2° d) W.BTW ingevoerd. De bepaling trad in werking op 1 januari 2019 en luidt als volgt:

“§3. *Van de belasting zijn nog vrijgesteld:*

1. de volgende handelingen:

a) [...]

d) de verhuur van een gebouw of een gedeelte van een gebouw, dat door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent, mits de verhuurder en de huurder gezamenlijk opteren om die verhuur te belasten. Als een gebouw of een gedeelte van een gebouw tegelijk wordt verhuurd met het bijhorend terrein, moet de optie worden uitgeoefend ten aanzien van beide onroerende goederen samen.

De optie geldt voor de gehele duur van de overeenkomst.

De optie kan enkel worden uitgeoefend voor overeenkomsten die betrekking hebben op gebouwen of gedeelten van gebouwen waarvoor de belasting op de handelingen bedoeld in artikel 19, § 2, derde lid, met betrekking tot het gebouw zelf en die bijdragen tot de oprichting ervan, ten vroegste op 1 oktober 2018 voor de eerste keer opeisbaar is. Deze voorwaarde is niet van toepassing op de overeenkomsten tot terbeschikkingstelling van ruimten voor het opslaan

¹³⁷ FEDERALE REGERING, Thematische Ministerraad - Ambitieuze hervormingen voor jobs, koopkracht en sociale cohesie, 26 juli 2017, https://www.premier.be/sites/default/files/articles/PPWT%20NL_0.

¹³⁸ W. VAN DEN BERGHE, “Onroerende verhuur dan toch niet met btw”, *Fisc Act.* nr. 2017/37, 8.

¹³⁹ Voorstel van wet tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft en 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 het verlaagde btw-tarief inzake de belaste verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft.

¹⁴⁰ Wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft en 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 het verlaagde btw-tarief inzake de belaste verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft, *BS* 25 oktober 2018, 81448.

van goederen bedoeld onder punt a), tweede streepje waarvoor de optie kan worden uitgeoefend.

Voor de toepassing van het eerste lid wordt verstaan onder “bijhorend terrein”, het kadastraal perceel of de kadastrale percelen waarop het gebouw of het gedeelte van het gebouw is opgericht en dat of die tegelijk met dat gebouw of gedeelte van dat gebouw door éénzelfde persoon wordt of worden verhuurd.

De Koning bepaalt het tijdstip waarop de optie moet worden uitgeoefend en de vormvereisten die daarbij moeten worden nagekomen;”

115. Na de invoering van deze bepaling werden verdere wijzigingen aangebracht via het KB van 12 mei 2019.¹⁴¹ Meer specifiek hielden de wijzigingen onder meer verband met de aanvang van de herzieningstermijn en de spreiding van de BTW-aftrek. In het laatste lid wordt verwezen naar het KB van 7 november 2019 dat meer dan een jaar na invoering van de wet van 14 oktober 2018 verscheen.¹⁴² Via dit KB werden de concrete toepassingsmodaliteiten van de optie tot btw-heffing verduidelijkt en artikel 7^{quater} werd toegevoegd aan KB nr. 10.¹⁴³ Dit nieuwe artikel bepaalt dat de nieuwe optie voor BTW-heffing moet worden uitgeoefend via een verklaring die door zowel huurder als verhuurder ondertekend dient te worden.¹⁴⁴ Dit komt verder in dit hoofdstuk uitgebreider aan bod.

¹⁴¹ KB van 12 mei 2019 Koninklijk besluit tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 3 en 14 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat de herzieningen betreft, *BS* 27 mei 2019, 50.443.

¹⁴² KB van 7 november 2019 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 7, 10, 24, 31, 35, 46 en 56 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 25 november 2019, 108.072.

¹⁴³ Koninklijk besluit 10 van 29 december 1992 met betrekking tot de uitoefeningsmodaliteiten van de keuzen, bedoeld in de artikelen 15, § 2, derde lid, 21bis, § 2, 9°, vierde lid, 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid en 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde als gewijzigd door het KB van 7 november 2019 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 7, 10, 24, 31, 35, 46 en 56 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde.

¹⁴⁴ J. OPREEL, “Optionele btw-verhuur: wijze van optie in KB”, *Fisc. Act.* nr. 2020/04, 9.

§3. Voorwaarden en toepassingsgebied

3.1. Grondvoorwaarden

116. Om gebruik te kunnen maken van het optionele BTW-regime dat werd ingevoerd met ingang van 1 januari 2019, is vereist dat aan twee grondvoorwaarden wordt voldaan.¹⁴⁵ De huurovereenkomst moet vooreerst betrekking hebben op (gedeelten van) gebouwen, inclusief het bijhorende terrein. De optie kan enkel worden uitgeoefend voor nieuwbouw of fundamentele vernieuwbouw, waarvoor over de werken nog geen btw opeisbaar is geworden op 1 oktober 2018. Daarnaast mag de huurder het gebouw uitsluitend gebruiken in het kader van zijn economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.¹⁴⁶

3.1.1. Eerste grondvoorwaarde: nieuwe of grondig gerenoveerde gebouwen

117. Het optionele BTW-regime kan enkel betrekking hebben op een contract voor de verhuur van (gedeelten van) gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijbehorend terrein.

A. Het begrip ‘gebouw’

118. Art. 1, §9, lid 1, 1° W.BTW omschrijft een gebouw of een gedeelte van een gebouw als *“ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden”*. Dit impliceert het onroerend uit zijn aard maken van grondstoffen zoals beton en asfalt, of van materialen zoals buizen en palen.¹⁴⁷ Het gaat hierbij over onroerende goederen uit hun aard waaraan een kadastraal inkomen van gebouwd onroerend goed wordt toegekend, zoals huizen. Daarnaast worden ook infrastructuurwerken zoals een weggennet of parkeerterreinen geviseerd.¹⁴⁸ In dit kader stelde het Hof van Justitie in arrest Maierhofer dat een moeilijk te demonteren prefab gebouw ook onder het begrip ‘gebouw’ valt.¹⁴⁹

B. Een gedeelte van een gebouw

119. Verder is het ook mogelijk dat slechts een gedeelte van een gebouw wordt verhuurd onder het optionele BTW-regime. De memorie van toelichting bij de wet van 14 oktober 2018 bepaalt hieromtrent dat gedeelten van gebouwen uitsluitend in aanmerking komen indien ze economisch zelfstandig kunnen worden geëxploiteerd. Dit impliceert dat die gedeelten

¹⁴⁵ MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001, 6.

¹⁴⁶ Art. 44, §3, 2°, d) W.BTW.

¹⁴⁷ Circ. 2019/C/25 van 21 maart 2019, II.1.

¹⁴⁸ Btw-handleiding nr.152.

¹⁴⁹ HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:2993:23, Maierhofer, overw. 35.

zelfstandig kunnen worden verhuurd en gebruikt. Zo moet het mogelijk zijn om van buitenaf toegang te hebben tot die gedeelten. Een gedeelte van een gebouw komt aldus niet in aanmerking wanneer men zich, om toegang te krijgen tot dit gedeelte, door ruimten moet begeven die uitsluitend voor andere doeleinden dan de economische activiteit worden aangewend door de huurder of andere huurders. De memorie van toelichting verklaart verder dat het zonder belang is dat de andere huurders geopteerd hebben voor een BTW-belaste verhuur inzake de verhuur van de door hen gebruikte gedeelten van het gebouw. De toegang tot het gedeelte van het gebouw hoeft bovendien niet exclusief te zijn.¹⁵⁰ Zo is het bijvoorbeeld voldoende dat een belastingplichtige huurder via gemeenschappelijke delen in een bedrijvencentrum toegang heeft tot zijn kantoor.

120. Wanneer een gebouw gemengd wordt gebruikt, d.w.z. gedeeltelijk gebruikt voor de economische activiteit en gedeeltelijk voor privédoeleinden, is het mogelijk enkel het gedeelte dat voor de economische activiteit gebruikt wordt, te verhuren met BTW. De tweede grondvoorwaarde die hieronder besproken wordt, namelijk de vereiste dat de huurder het gebouw uitsluitend aanwendt voor zijn economische activiteit, kan aldus worden genuanceerd: Een gebouw kan worden opgesplitst in twee delen waarvan een deel uitsluitend wordt aangewend voor de economische activiteit van de belastingplichtige. Dat aparte gedeelte kan dan verhuurd worden onder het optionele stelsel, terwijl de verhuur van het andere gedeelte dat in privé-context gebruik wordt, vrijgesteld blijft van BTW.¹⁵¹

C. Het bijhorend terrein

121. Aangezien de verhuur betrekking moet hebben op een ‘gebouw’, brengt dit met zich mee dat men voor verhuur van een onbebouwd terrein niet zal kunnen opteren voor BTW-heffing. Wanneer de verhuur aldus betrekking heeft op een onbebouwd terrein, is deze verhuur van BTW vrijgesteld tenzij een andere uitzondering toepassing zou vinden.

Dit is anders wanneer het terrein samen met een gebouw wordt verhuurd. Wanneer dus samen met (het gedeelte van) het gebouw een bijhorend terrein wordt verhuurd, valt ook dit terrein onder de optie.

¹⁵⁰ Mvt, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001, 8.

¹⁵¹ MvT, *Parl St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001,8.

Indien dit niet het geval zou zijn, zou de verhuurder het gedeelte van de huurprijs dat betrekking heeft op het bijhorende terrein moeten vrijstellen van BTW. In dergelijk geval zou de verhuurder dan een gemengde belastingplichtige zijn.¹⁵² Dit zou met zich meebrengen dat de verhuurder slechts deels recht op aftrek van voorbelasting zou hebben.

Wat precies verstaan wordt onder ‘bijhorend terrein’ wordt gedefinieerd in art. 44, §3, 2°, d) W.BTW. In artikel 1, §9 W.BTW wordt immers bepaald dat de in dit artikel omschreven definitie niet van toepassing is op art. 44, §3, 2°, d) W.BTW dat een eigen invulling geeft aan het begrip. In laatstgenoemde artikel wordt ‘bijhorend terrein’ als volgt omschreven: *“het kadastraal perceel of de kadastrale percelen waarop het gebouw of het gedeelte van het gebouw is opgericht en dat of die tegelijk met dat gebouw of gedeelte van dat gebouw door éénzelfde persoon wordt of worden verhuurd”*.

In arrest Breitsohl oordeelde het Hof van Justitie dat (gedeelten van) gebouwen en de bijhorende terreinen voor de toepassing van de BTW niet onderscheiden kunnen worden.¹⁵³ In deze zaak diende het Hof immers na te gaan of bij de levering van (een gedeelte van) een gebouw en het erbij bijhorende terrein, het recht om te kiezen voor belastingheffing beperkt kan worden tot de (gedeelten van) gebouwen. Uit dit arrest kan overigens afgeleid worden dat de grond waarop het gebouw opgericht is, zelf niet kwalificeert als bijhorend terrein. Artikel 12 BTW-richtlijn maakt immers een onderscheid tussen enerzijds de levering van bouwterreinen en anderzijds de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein.

D. Nieuwbouw of fundamentele vernieuwbouw

122. Van groot belang voor het toepassingsgebied van het optioneel BTW-stelsel is dat het hierboven besproken (gedeelte van een) gebouw moet voldoen aan de nieuweheidsvereiste. Het valt m.i. te betreuren dat ‘oude’ gebouwen niet in aanmerking komen voor de optionele belastingheffing. Door het toepassingsgebied te beperken tot nieuwe gebouwen, heeft men de budgettaire impact echter willen beperken. Indien men ook ‘oude’ gebouwen onder het toepassingsgebied zou laten vallen, zou dit een te grote kost betekenen voor de Schatkist.

¹⁵² MvT, *Parl St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001,6-7.

¹⁵³ HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98, ECLI:EU:C: 2000:304, Breitsohl, overw.50.

123. Deze nieuweheidsvereiste vinden we ook terug in art. 44, §3, 2°, d) lid 3 W.BTW. Concreet houdt deze bepaling in dat pas voor het eerst BTW opeisbaar geworden mag zijn over de oprichting van (het gedeelte van) het gebouw op 1 oktober 2018. Oorspronkelijk beoogde men dit optioneel regime uitsluitend mogelijk te maken voor vastgoedprojecten die werden opgestart vanaf 1 oktober 2018. Dit zou met zich meebrengen dat er geen BTW opeisbaar geworden mocht zijn voor deze datum. Voorbereidende werken die eerder plaatsvonden, zouden de optionele belastingheffing aldus uitsluiten. Dit standpunt heeft men versoepeld: er mag geen BTW opeisbaar geworden zijn over het eigenlijke werk in onroerende staat voor 1 oktober 2018. Men viseert aldus BTW over de materiële bouwwerken.¹⁵⁴ Deze werken worden verricht na 1 oktober 2018 of eventueel vóór 1 oktober 2018, maar in dit laatste geval is dan vereist dat er nog geen BTW opeisbaar is geworden op deze datum.

Volgens de memorie van toelichting omvatten de kosten die verbonden zijn aan deze werken uitsluitend de materiële bouwkosten *sensu stricto* die betrekking hebben op het gebouw. Handelingen die verricht werden en geen werk in onroerende staat inhouden, mogen aldus wel voor 1 oktober 2018 hebben plaatsgevonden. De memorie bepaalt dan ook uitdrukkelijk dat volgende handelingen niet worden beschouwd als werken in onroerende staat die strekken tot de oprichting van een gebouw en dus buiten beschouwing worden gelaten:

- alle handelingen die intellectueel van aard zijn, of meer in het algemeen, immaterieel van aard zijn. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan diensten van architecten en voorstudies;
- de aankoop van materialen die worden ingelijfd in het gebouw of het verhuren van machines m.o.o. de werkzaamheden;
- alle werken m.b.t. de volledige voorafgaandelijke afbraak van een gebouw;
- alle werken m.b.t. de grond. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan graafwerken en saneringswerken.¹⁵⁵

124. Naast een nieuw opgericht gebouw valt ook vernieuwbouw onder het toepassingsgebied: Wanneer gebouwen grondig gerenoveerd zijn, is het mogelijk dat de administratie aanvaardt dat deze BTW-technisch als een ‘nieuw gebouw’ worden aangemerkt. De nieuweheidsvereiste lijkt op het eerste zicht ‘oude’ gebouwen uit te sluiten van het optioneel BTW-stelsel, maar dit is dus niet noodzakelijk het geval. Ook wanneer ten vroegste 1 oktober

¹⁵⁴ S. RUYSSCHAERT, “Niet alle “nieuwe gebouwen” kunnen als “nieuw gebouw” verhuurd worden mét btw...”, *Fisc. Week.*, 2018, nr. 44, 7.

¹⁵⁵ MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001,6-7.

2018 BTW opeisbaar is geworden over materiële verbouwingswerking, kan geopteerd worden voor BTW-belaste verhuur. Opdat men echter kan kiezen voor deze BTW-belaste verhuur is het wel noodzakelijk dat er sprake is van ingrijpende werken of een belangrijke renovatie.

Om te bepalen of een gebouw zodanig gerenoveerd is dat het als een ‘nieuw gebouw’ gekwalificeerd wordt, moet gekeken worden naar de traditionele BTW-criteria inzake fundamentele vernieuwbouw.¹⁵⁶ Er zijn twee situaties waarbij er sprake is van fundamentele vernieuwbouw. Vooreerst wordt een gebouw BTW-technisch als ‘nieuw’ gekwalificeerd wanneer er werken werden uitgevoerd waardoor het gebouw een ingrijpende wijziging in zijn wezenlijke elementen heeft ondergaan. Het gaat dan bijvoorbeeld over wijzigingen in de aard, de bestemming of de structuur (liftkokers, draagmuren). Hierbij is de kostprijs van de werken die bijdragen tot deze wijziging zonder belang. Daarnaast kan er ook sprake zijn van een ‘nieuw gebouw’ wanneer de kostprijs voor de werken die aan het gebouw werden uitgevoerd, exclusief BTW, minstens 60% bedragen van de verkoopwaarde van het gebouw na de voltooiing van de werken. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de grond buiten beschouwing wordt gelaten. Het bepalen van de verkoopwaarde gebeurt onder controle van de administratie.¹⁵⁷

125. Om te bepalen of een gebouw al dan niet het voorwerp kan uitmaken van een BTW-belaste verhuur, is de eerste oorzaak van opeisbaarheid van BTW m.b.t. de rechtstreeks toerekenbare kosten aan de oprichting, aankoop of verbouwing van het gebouw determinerend. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan een voorschotbetaling of de uitreiking van een factuur. De memorie van toelichting bepaalt verder dat art. 44, §3, 2°, d), lid 3 W.BTW enkel betrekking heeft op de opeisbaarheid van de BTW. Deze bepaling staat aldus niet in de weg dat de huurovereenkomst reeds voor 1 oktober 2018 werd gesloten onder het regime kan vallen.¹⁵⁸

3.1.2. Tweede grondvoorwaarde: uitsluitend gebruik voor de economische activiteit van de huurder

A. Professioneel gebruik van het onroerend goed

126. Een tweede grondvoorwaarde houdt in dat de huurder een BTW-plichtige moet zijn. Het optioneel BTW-regime staat enkel open voor (gedeelten van) gebouwen en bijhorende terreinen die uitsluitend gebruikt worden in het kader van de economische activiteit van de huurder, die

¹⁵⁶ Btw-Handleiding 152/2; Btw-Commentaar, Boekwerk VI, hoofdstuk 16, afdeling 1, titel 3, C.

¹⁵⁷ Circ. 2019/C/25 van 21 maart 2019.

¹⁵⁸ MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001, 28.

hem de hoedanigheid van BTW-plichtige verleent in de zin van art. 4 W.BTW. Het is hierbij zonder belang of deze economische activiteit belast, dan wel vrijgesteld is. Ook wanneer de huurder een vrijgestelde belastingplichtige is die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft omwille van zijn uitgaande handelingen, kan hij opteren voor BTW-heffing. Mijns inziens zal een vrijgestelde belastingplichtige, zoals een bank of verzekeringsmaatschappij, minder geneigd zijn te opteren voor een belaste verhuur, daar zij de BTW over de huurprijs niet kan recupereren. Ook voor een gedeeltelijk belastingplichtige huurder is de optie tot belaste verhuur mogelijk. Een gedeeltelijk belastingplichtige verricht handelingen zowel binnen als buiten de werkingssfeer van de BTW. Wanneer de huurder bijvoorbeeld een openbare instelling is kan het optioneel regime worden toegepast indien het onroerend goed uitsluitend gebruikt wordt voor een belastbare, economische activiteit. Wanneer echter het onroerend goed tevens wordt aangewend voor de niet-belastingplichtige economische activiteit, kan de onroerende verhuur niet onderworpen worden aan BTW ingevolge de optie. Indien echter een gedeelte van het gebouw uitsluitend aangewend wordt voor de economische activiteit waarvoor men belastingplichtig is, is het mogelijk dat voor dit gedeelte van het gebouw geopteerd wordt voor belaste verhuur.¹⁵⁹

127. De memorie van toelichting verduidelijkt dat deze voorwaarde bepaalde categorieën van personen uitsluit van het toepassingsgebied van het optioneel regime. Zo komt de onroerende verhuur niet in aanmerking voor BTW-heffing indien verhuurd wordt aan particulieren en andere niet-belastingplichtige personen. Hierbij kan gedacht worden een passieve holding of overheid die geen economische activiteit uitoefent.

Wanneer een onroerend goed door de huurder wordt aangewend voor bewoning is het aldus niet mogelijk om te opteren voor belaste verhuur. Residentieel vastgoed is echter niet altijd uitgesloten van het optioneel regime. Wanneer niet verhuurd wordt aan bewoners, maar aan exploitanten van bijvoorbeeld een woonzorgcentrum of studentenkoten, is het wel mogelijk om te opteren om de verhuur aan BTW te onderwerpen. Indien een exploitant bv. zelf verhuurt aan studenten, genereert dit voor hem geen recht op aftrek van voorbelasting. Net zoals banken en verzekeringsmaatschappijen, zullen zij aldus minder geneigd zijn om in te stemmen met een belaste verhuur.

¹⁵⁹ W. HUBER en K. JANS, "Diensten inzake vastgoed" in G. DE NEEF, W.HUBER, K. JANS en A. VAN DE VELDE, *Vastgoed en BTW*, Intersentia, 2020, 99.

B. Wijziging bestemming – waarborgen verhuurder

128. In dit kader is het van belang te onderstrepen dat het niet volstaat dat de huurder het statuut van belastingplichtige heeft. Het gegeven dat een huurder belastingplichtige is, brengt niet automatisch met zich mee dat er geopteerd kan worden voor een belaste verhuur. De belastingplichtige moet het onroerend goed effectief aanwenden voor zijn economische activiteit. Aangezien er rekening moet worden gehouden met een herzieningstermijn, zoals besproken wordt in de volgende paragraaf, is het van belang dat de verhuurder voldoende waarborgen voorziet. Het kan in de praktijk immers voorkomen dat de huurder de bestemming eenzijdig wijzigt. Wanneer de huurder bijvoorbeeld een gehuurd onroerend goed niet langer aanwendt als handelszaak maar als privéwoning, is niet langer voldaan aan de tweede grondvoorwaarde. Aangezien de huurder het onroerend goed dan niet langer voor zijn economische activiteit gebruikt, kan de verhuur aldus niet langer worden onderworpen aan BTW. De verhuurder wordt in dat geval geconfronteerd met een herziening van de BTW die hij oorspronkelijk in aftrek heeft gebracht.

129. De problematiek van de eenzijdige bestemmingswijziging leidde in het verleden ook tot discussies in het kader van de inkomstenbelasting. Art. 7, §1, 2°, a) WIB bepaalt dat een verhuurder belast wordt op het kadastraal inkomen, dat verhoogd wordt met 40%, wanneer in België gelegen gebouwde onroerende goederen worden verhuurd aan een natuurlijke persoon die ze noch geheel, noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid. Indien het verhuurde onroerende goed echter (deels) wordt aangewend voor beroepswerkzaamheden wordt de verhuurder overeenkomstig art. 7, §1, 2°, c) belast op de werkelijke huurinkomsten. Indien de huurder het gebouw beroepsmatig aanwendt, kan hij de betaalde huurprijs immers in aftrek brengen als beroepskost bedoeld in art. 52, 1° WIB. Hierdoor kan de fiscus nagaan wat de werkelijke huurprijs is en kan de verhuurder hierop aldus belast worden.

De belasting in hoofde van de verhuurder wat de onroerende inkomsten betreft, is aldus verschillend naargelang de aanwending van het goed door de huurder. De belasting a.d.h.v. het kadastraal inkomen is doorgaans voordeliger dan de belasting op de werkelijke huurprijs. Indien een huurder het onroerend goed niet langer aanwendt voor bewoning, maar het (deel) aanwendt voor zijn beroepsactiviteit, zal de verhuurder zwaarder belast worden. In het kader van het optionele BTW-stelsel speelt ook dit gevaar van de eenzijdige bestemmingswijziging, zij het in de omgekeerde richting: Om BTW-herziening te vermijden is het noodzakelijk dat de huurder

het onroerend goed aanwendt voor zijn economische activiteit en niet voor bv. bewoning. Aangezien aldus een vergelijkbaar probleem ontstaat in het kader van het optioneel BTW-stelsel, wordt in wat volgt nagegaan hoe men hiermee in het verleden reeds omging m.b.t. de inkomstenbelasting.

Doorgaans wordt geoordeeld dat een verhuurder belast wordt o.b.v. de werkelijke huurinkomsten indien het onroerend goed (deels) wordt aangewend voor de beroepswerkzaamheid.¹⁶⁰ Het feit dat de verhuurder een financieel nadeel ondervindt, lijkt een zaak te zijn tussen verhuurder en huurder. De huurovereenkomst is immers niet tegenstelbaar aan de administratie.¹⁶¹ Niettemin werd in het verleden reeds geoordeeld dat de verhuurder in dergelijk geval toch belast dient te worden o.b.v. het kadastraal inkomen, wanneer hij niet op de hoogte was van de beroepsmatige aanwending door zijn huurder.¹⁶² Het Grondwettelijk Hof heeft zich in een arrest van 26 mei 2008 ook uitgesproken over deze discussie. In de onderhavige zaak was de beroepsmatige aanwending van het gehuurde onroerend goed uitdrukkelijk verboden in de huurovereenkomst. De huurder oefende tegen dit verbod in, een (onwettige) beroepsactiviteit uit in het onroerend goed. Het Hof stelde dat de verschillende behandeling naar gelang de aanwending van het onroerend goed door de huurder in beginsel geen schending van het gelijkheidsbeginsel uitmaakt en dat de werkelijke aanwending door de huurder het doorslaggevend criterium is. Het is hierbij irrelevant of deze aanwending in de huurovereenkomst verboden werd. Aangezien het in deze zaak om een onwettige beroepsactiviteit ging, en het niet de huurder maar de administratie was die deze huurinkomsten als beroepskosten in aftrek had gebracht, oordeelde het Hof echter dat *in casu* het belasten van de eigenaar met terugwerkende kracht o.b.v. de werkelijke huurinkomsten toch een schending uitmaakte van het gelijkheidsbeginsel.¹⁶³ In navolging van dit arrest breidde het hof van beroep te Antwerpen deze redenering van ‘minimale voorzienbaarheid’ verder uit. In deze zaak was het niet de administratie maar de huurder zélf die de huurgelden als beroepskosten in aftrek bracht. Niettemin oordeelde het Hof van beroep te Antwerpen dat het ook in dit geval niet gerechtvaardigd was om de verhuurder zwaarder te belasten dan deze kon voorzien, aangezien hij niet op de hoogte was van de met de huurovereenkomst strijdige bestemming.¹⁶⁴

¹⁶⁰ Bergen 22 november 2002, *Fiscoloog*, 2002 nr. 871, 9.

¹⁶¹ Rb. Luik 7 februari 2000, *Fiscoloog*, 2000 nr. 757, 3.

¹⁶² Antwerpen 18 oktober 2005, *Fiscoloog*, 2006, nr. 1008,8; Brussel 23 mei 1996, *Fiscoloog*, 1996, nr. 572, 6.

¹⁶³ GwH 27 mei 2008, nr. 86/2008.

¹⁶⁴ J. VAN DYCK, “Antwerpen past principe van ‘minimale voorzienbaarheid’ consequent toe”, *Fiscoloog*, 2009, nr. 1155, 4 en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2020-2021*, Intersentia, 48.

Betwistingen omtrent de eenzijdige bestemmingswijziging zonder medeweten van de verhuurder, werden in het verleden aldus zowel in het voordeel als in het nadeel van de verhuurder beslecht. In de toekomst zullen naar alle waarschijnlijkheid ook betwistingen ontstaan, wanneer de huurder in het kader van een optioneel belaste verhuur de bestemming eenzijdig wijzigt. De verhuurder zal in dergelijk geval immers geconfronteerd worden met een herziening van de BTW, aangezien de tweede grondvoorwaarde niet langer vervuld zou zijn. M.i. zou het principe van “minimale voorzienbaarheid” ook hier in het voordeel van de verhuurder gehanteerd kunnen worden.

130. In ieder geval is het aangewezen dat een verhuurder zich beschermt tegen dergelijke eenzijdige bestemmingswijzigingen om de nadelige gevolgen van de herziening te vermijden. Zo doet de verhuurder er goed aan om de toegelaten activiteit van de huurder nauwkeurig te omschrijven in de huurovereenkomst. De verhuurder kan zich dan beschermen door bijvoorbeeld een clause op te nemen in het huurcontract die bepaalt dat wanneer de huurder afwijkt van de toegelaten activiteit, de lasten en kosten van de herziening op de verhuurder worden verhaald.¹⁶⁵ Een andere waarborg voor de verhuurder zou erin kunnen bestaan dat men voorziet dat de verhuurder onverwijld in kennis moet worden gebracht wanneer de huurder verwacht dat hij niet langer zal voldoen aan de voorwaarden. De verhuurder kan zich dan in de huurovereenkomst het recht voorbehouden om in dergelijk geval de huurovereenkomst voortijdig te beëindigen.

3.2. *Vormvoorwaarde*

3.2.1. Gezamenlijke optie

131. Naast de hierboven besproken grondvoorwaarden, dient ook een formele voorwaarde vervuld te zijn. Het betreft de wijze waarop geopteerd kan worden voor BTW-belaste verhuur. Art. 44, § 3, 2°, d) lid 1 W.BTW bepaalt dat de verhuurder en huurder gezamenlijk moeten opteren om de onroerende verhuur te belasten. Het is dus niet zo dat de verhuurder eenzijdig kan beslissen dat de verhuur belast wordt. Er moet een gezamenlijk akkoord zijn hieromtrent. In het vijfde lid van dit artikel wordt verder bepaald dat de koning de bevoegdheid heeft om de concrete toepassingsmodaliteiten te bepalen: *“De koning bepaalt het tijdstip waarop de optie*

¹⁶⁵ VAN STIPHOUT, T. en STROOBANTS, B., “Huur met btw vanaf 1 januari 2019: een overzicht van de wijzigingen van de wet van 14 oktober 2018”, *Notariaat*, 2019, nr.8, 10.

*moet worden uitgeoefend en de vormvereisten die daarbij moeten worden nagekomen.*¹⁶⁶ Bij de invoering van het optionele regime was er nog geen uitvoeringsbesluit dat aangaf hoe de optie moest worden uitgeoefend. De memorie van toelichting verduidelijkte in afwachting van dit besluit dat een specifieke verklaring *pro fisco* voldoende is om t.a.v. de administratie te bewijzen dat de optie effectief door beide partijen gezamenlijk werd uitgeoefend.¹⁶⁷ Dergelijke verklaring kan in de huurovereenkomst worden opgenomen en geeft de wil van de partijen weer om de onroerende verhuur aan BTW te onderwerpen.

132. De toepassingsmodaliteiten werden uiteindelijk duidelijk met het KB van 7 november 2019.¹⁶⁸ Dit KB voegde een nieuw artikel *7quater* toe aan KB nr. 10. Dit nieuw ingevoerde artikel bepaalt hoe de optie precies moet worden uitgeoefend. Zo moet er een gedateerde en door beide partijen ondertekende verklaring zijn. Het is voldoende dat deze verklaring wordt opgesteld uiterlijk op het tijdstip dat het huurcontract uitwerking krijgt tussen de partijen. Verder wordt opgesomd welke vermeldingen deze verklaring moet bevatten:

- de naam, het adres en het BTW-identificatienummer van verhuurder en huurder;
- de identificatie van het gebouw of het gedeelte van het gebouw, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, waarvan de verhuur belast wordt;
- de wilsverklaring van de partijen om de verhuur te belasten;
- de datum waarop de optie uitwerking heeft.

Wat de vermelding van het BTW-identificatienummer betreft, dient te worden opgemerkt dat de vermelding van het ondernemingsnummer volstaat, indien het gaat om een huurder die niet in het bezit is van dergelijk BTW-identificatienummer.¹⁶⁹

133. Uit dit artikel blijkt vervolgens ook dat het niet noodzakelijk is om een afzonderlijke verklaring op te stellen. Er wordt immers expliciet vermeldt dat het opnemen van bovenstaande vermeldingen in de huurovereenkomst volstaat. Mijns inziens is het nuttig om reeds in de huurovereenkomst te voorzien in de optie tot BTW-heffing. Een verhuurder die een belaste verhuur wenst, opdat hij recht op aftrek van voorbelasting zou genereren, loopt dan niet het risico dat men achteraf niet tot een akkoord komt. Indien men slechts na het ondertekenen van

¹⁶⁶ Art. 44, §3, 2°, d), lid 5 W.BTW.

¹⁶⁷ MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 9.

¹⁶⁸ KB van 7 november 2019 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 7, 10, 24, 31, 35, 46 en 56 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, *BS*, 10.8072.

¹⁶⁹ Verslag aan de koning bij het KB van 7 november 2019, *BS*, 25 november 2019, 10.8072.

de huurovereenkomst, maar weliswaar voor de inwerkingtreding van de huurovereenkomst het BTW-regime onderhandelt, is het mogelijk dat men niet tot een gezamenlijke verklaring komt. In dat geval zal de verhuur dan alsnog vrijgesteld zijn. Er zijn immers vaak onderscheiden belangen: Wanneer bijvoorbeeld een bank, die veelal vrijgestelde handelingen verricht, (een gedeelte van) een gebouw huurt, blijft de BTW voor haar een kost. Wanneer een huurder zoals deze geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft, kan het dus mogelijk voordeliger zijn voor de huurder om zonder BTW te huren.

134. Ten slotte stelt art. 7^{quater} KB nr. 10 ook uitdrukkelijk dat het niet vereist is om een bijkomende verklaring op te stellen in geval van stilzwijgende verlenging van een contract van belaste verhuur ingevolge de optie. De memorie van toelichting bij de wet van 14 oktober bepaalt wel uitdrukkelijk dat contractspartijen bij het sluiten van een nieuwe overeenkomst opnieuw de vrijheid hebben om de al dan niet te opteren voor een belaste verhuur. Dit geldt ook bij de verlenging van de huurovereenkomst.¹⁷⁰ Wanneer men aldus stilzwijgend de huurovereenkomst verlengt, hoeft men geen nieuwe verklaring op te stellen, maar men hoeft anderzijds ook niet opnieuw te opteren voor belaste verhuur. Indien men bij een stilzwijgende verlenging niet langer van de optie wenst gebruik te maken, lijkt het m.i. dus aangewezen dit alsnog uitdrukkelijk te verklaren.

135. Art. 7^{quater} KB nr. 10, dat werd ingevoerd via KB van 7 november 2019, trad met terugwerkende kracht in werking op 1 januari 2019.¹⁷¹ Op aanbevelen van de Raad van State werd echter wel in een overgangsregeling voorzien. Het was immers denkbaar dat, aangezien het uitvoeringsbesluit bijna een jaar op zich liet wachten, opties reeds op een foutieve manier uitgeoefend waren. Daarom werd voorzien in een overgangsregeling die aan de betrokkenen een bijkomende termijn gaf om te voldoen aan de voorwaarden.¹⁷² Aangezien de overgangsregeling gold tot 29 februari 2020 en aldus niet langer relevant is, wordt hierop niet dieper ingegaan.

136. Ten slotte kan nog worden opgemerkt dat aangezien de wet van 14 oktober 2018 in werking trad op 1 januari 2019, de optie pas voor het eerst kon worden uitgeoefend vanaf deze datum. In randnummer 125 werd echter vermeld dat een huurovereenkomst gesloten vóór 1

¹⁷⁰ MvT, *Parl St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001, 9.

¹⁷¹ KB van 7 november 2019 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 7, 10, 24, 31, 35, 46 en 56 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, *BS*, 10.8072.

¹⁷² Adv.RvS nr. 66.447/1/V bij het KB van 7 november 2019, *BS* 25 november 2019, 10.8072.

oktober 2018 ook onder het optioneel BTW-regime gebracht kan worden. Het is aldus belangrijk voor ogen te houden dat het sluiten van de overeenkomst wel plaatsgevonden kan hebben vóór 1 januari 2019. Wel mag deze overeenkomst dan pas in werking getreden zijn vanaf 1 januari 2019. Voorheen kon immers nog niet geopteerd worden voor belaste onroerende verhuur.

3.2.2. Optie voor de gehele duur van de huurovereenkomst

137. Art. 44, §3, 2°, d), lid 2 W.BTW bepaalt dat de optie geldt voor de gehele duur van de overeenkomst. De optie is geldig vanaf de datum van inwerkingtreding van de huurovereenkomst en is definitief. De onherroepelijkheid van de optie strekt ertoe praktische problemen te vermijden voor de betrokken belastingplichtigen en de administratie.¹⁷³

3.3. Voorwaarden: conclusie

138. Er zijn aldus drie voorwaarden die vervuld dienen te zijn: De overeenkomst moet betrekking hebben op een nieuw of vernieuwd (gedeelte van een) gebouw, desgevallend met inbegrip van de bijhorende gronden (1) dat volledig wordt aangewend voor de belastingplichtige economische activiteit van de huurder (2). Daarnaast dienen zowel verhuurder als huurder gezamenlijk in te stemmen met een belaste verhuur d.m.v. een verklaring in de huurovereenkomst of een afzonderlijke verklaring (3).

¹⁷³ MvT, *Parl St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001, 9.

§.4. Maatstaf van heffing en BTW-tarief

4.1 Maatstaf van heffing

139. Wat belaste onroerende verhuur betreft, zal de BTW in principe berekend worden over de gevraagde huurprijs die de effectieve tegenprestatie uitmaakt. Desgevallend kan de maatstaf van heffing verder worden verhoogd met de kosten die ten laste van de huurder worden gelegd.¹⁷⁴

140. Aangezien de huurprijs contractueel wordt bepaald door de partijen, ontstaat hierbij het risico op kunstmatig lage huurprijzen. Door dergelijke kunstgrepen zou de verhuurder nog steeds volledig zijn recht op aftrek van voorbelasting behouden, maar zou hij veel minder BTW doorstorten naar de schatkist. Om het gevaar op kunstmatig lage huurprijzen aan banden te leggen, werd door de wet van 14 oktober 2018 aan art. 33 W.BTW een extra paragraaf *2bis* ingevoerd. Deze nieuwe bepaling stelt dat in afwijking van art. 26 W.BTW de maatstaf van heffing voor de onroerend belaste verhuur ingevolge de optie in bepaalde gevallen de ‘normale waarde’ bedraagt. Onder ‘normale waarde’ wordt overeenkomstig art. 32 W.BTW verstaan: *“het volledige bedrag dat een afnemer [...] bij eerlijke concurrentie zou moeten betalen aan een onafhankelijke leverancier of dienstverrichter [...]”*. In het kader van onroerende verhuur betekent ‘normale waarde’ aldus de marktconforme huurprijs in gelijkaardige omstandigheden. Deze marktconforme prijs is van toepassing als maatstaf van heffing indien volgende voorwaarden cumulatief vervuld zijn:

1. De tegenprestatie is lager dan de normale waarde;
2. De huurder heeft geen volledig recht op aftrek van de verschuldigde belasting;
3. De huurder is verbonden met de verhuurder op basis van een limitatieve lijst van persoonlijke financiële of organisatorische banden, als vermeld in art. 33, §*2bis* W.BTW.

¹⁷⁴ Circ. 2019/C/25 van 21 maart 2019, II.10.

4.2. BTW-tarief

141. In principe bedraagt het BTW-tarief voor onroerende verhuur 21%.¹⁷⁵ Bepaalde diensten van onroerende verhuur onder het optionele stelsel, genieten echter een verlaagd tarief, namelijk 6% of 12%. In onderstaande tabel wordt weergegeven wanneer welk tarief van toepassing is.

TARIEF 21%	Principe	Art. 1 KB nr. 20
TARIEF 6%	Verhuur aan instellingen van privéwoningen voor gehandicapten	Tabel A, rubriek XXXII., §4 KB nr.20
	Verhuur aan in §1,2° bedoelde publieke en private rechtspersonen van instellingen voor gehandicapten	Tabel A, rubriek XXXIII., §4 KB nr.20
	Verhuur aan o.m. gewestelijke huisvestigingsmaatschappijen van privéwoningen in het kader van het sociaal beleid	Tabel A, rubriek XXXVI, §1, 3° KB nr.20
	Verhuur van gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding.	Tabel A, rubriek XL,4° KB nr.20
TARIEF 12%	Verhuur aan o.m. provincies en OCMW's van privéwoningen in het kader van het sociaal beleid	Tabel B, rubriek X, §1C) KB nr. 20
	Verhuur van de in §1, lid 1 bedoelde privéwoningen en woningcomplexen voor huisvesting in het kader van het sociaal beleid	Tabel B, rubriek XI, §3 KB nr.20

¹⁷⁵ Art. 1 KB 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 tarieven, *BS*, 31 juli 1970, 33.263.

§5. BTW-herziening

5.1. Principe en wetgevend kader

142. Krachtens het bestemmingsbeginsel krijgt een belastingplichtige onmiddellijk recht op aftrek van voorbelasting in de mate dat de door hem gedane aankopen of investeringen een economische en BTW-belaste bestemming krijgen.¹⁷⁶ Dit betekent dat wanneer een verhuurder de intentie heeft om (een gedeelte van) een gebouw met BTW te verhuren, hij onmiddellijk een recht op aftrek van voorbelasting over de aankoop- en oprichtingskosten van het gebouw genereert. Het is hierbij voldoende dat het gebouw ‘bestemd’ wordt voor belaste verhuur. Het gebouw hoeft aldus zelfs nog niet in gebruik genomen te zijn. De intentie kan vastgesteld worden o.b.v. verscheidene zaken, zoals het maken van reclame voor de verhuur of het aanduiden op de plannen van het bestemmen van een onroerend goed als kantoorgebouw.¹⁷⁷

143. Het onmiddellijke recht op aftrek brengt ook met zich mee dat in bepaalde situaties de aftrek later gecorrigeerd dient te worden. Nadat de belastingplichtige zijn recht op aftrek van voorbelasting heeft uitgeoefend, kunnen er zich immers gebeurtenissen voordoen die de initiële bestemming wijzigen. Zo is het mogelijk dat een huurder het gehuurde onroerend goed niet langer aanwendt voor zijn economische activiteit. Er wordt in dat geval niet langer voldaan aan de voorwaarden voor de optionele belaste verhuur en de reeds genoten aftrek van voorbelasting dient dan gecorrigeerd te worden. Het verhuurde onroerend goed wordt als bedrijfsmiddel aangemerkt in hoofde van de verhuurder. De herziening zal in dit geval dan ook nadelig zijn voor de verhuurder, waardoor het, zoals reeds aangegeven, nuttig is om hieromtrent waarborgen te voorzien in de overeenkomst.

5.2. Gronden tot herziening

5.2.1. Gewone herziening

144. Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen twee soorten herzieningen inzake bedrijfsmiddelen. Een eerste soort herziening betreft de gewone herziening van de aftrek. Artikelen 184-186 BTW-richtlijn hebben betrekking op deze gewone herziening. Art. 186

¹⁷⁶ Art. 45, §1 en §1^{quinquies} W.BTW.

¹⁷⁷ Circ. nr. 2019/C/134 van 17 december 2019 FAQ betreffende de aanpassingen aan het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, op het vlak van herziening van de aftrek van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen, punt 8.

bepaalt dat lidstaten de regels omtrent de herziening nader bepalen. Naar Belgisch recht zijn deze regels vastgesteld in art. 8 KB nr.3 dat bepaalt dat de belastingplichtige de initieel in aftrek gebrachte BTW voor bedrijfsmiddelen dient te herzien wanneer de aftrek meer of minder bedraagt dan waartoe de belastingplichtige gerechtigd was. Daarnaast bepaalt art. 8 KB nr. 3 ook dat tot een gewone herziening overgegaan dient te worden in het geval bedoeld bij art. 79, §1 W.BTW. Dit is het geval waarin een belastingplichtige een creditnota heeft gekregen m.b.t. een verrichting waarvoor hij de oorspronkelijk betaalde BTW afgetrokken heeft. Een creditnota is een document, gelijkend op een factuur, waarmee de dienstverrichter of leverancier te kennen geeft een bedrag aan de belastingplichtige klant terug te zullen betalen. Zo zal een creditnota opgemaakt worden wanneer een dienstverrichter bijvoorbeeld een korting verleent.¹⁷⁸

5.2.2. Bijzondere herziening

145. Artikelen 187-190 BTW-richtlijn hebben betrekking op het stelsel van de bijzondere herziening inzake bedrijfsmiddelen. Deze bepalingen werden naar Belgisch recht omgezet en zijn terug te vinden in art. 48, §2 en art. 49 W.BTW. Art. 189, a) BTW-richtlijn bepaalt dat lidstaten zelf invulling mogen geven aan het begrip ‘investeringsgoederen’. Art. 6 KB nr. 3 bepaalt daarop dat onder ‘bedrijfsmiddelen’ wordt verstaan: *“de lichamelijke goederen, de zakelijke rechten bedoeld in art. 9, lid 2, 2° W.BTW en de diensten die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrumenten of exploitatiemiddelen”*.¹⁷⁹

146. Artikel 10, §1 KB nr.3 somt de bijzondere herzieningsgronden op. In wat volgt worden de gronden tot bijzondere herziening besproken die de grootste relevantie hebben voor de optioneel belaste onroerende verhuur.

A. Wijziging van bestemming

147. Een eerste grond die aanleiding geeft tot de bijzondere herziening inzake bedrijfsmiddelen, is de wijziging van de bestemming. Een verhuurder en een huurder die het onroerend goed aanwendt voor zijn economische activiteit, kunnen gezamenlijk opteren voor belaste verhuur. Indien de huurder na enige tijd het gehuurde goed niet langer professioneel gebruikt maar bijvoorbeeld bestemt als woning, zullen de voorwaarden voor de optie niet langer

¹⁷⁸ V.COUSSÉE en T. VAN BEVEREN, “Onttrekkingen en herzieningen inzake onroerende goederen”, *Not.Fisc.M.*, 2018/6, 156.

¹⁷⁹ Art. 1 MB van 4 december 2013 tot wijziging van het ministerieel besluit nr. 1 van 2 september 1980 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 9 december 2013, 97.460.

vervuld zijn. In dergelijke gevallen stopt de uitwerking van de optie van rechtswege. Dit brengt met zich mee dat het niet langer terecht is om de verhuur te belasten. Voor de resterende periode van de huurovereenkomst is de verhuur dus niet langer met BTW belast, maar vrijgesteld o.b.v. art. 44, §3, 2° W.BTW. In dergelijk geval zal er aanleiding zijn tot herziening van de initieel in aftrek gebrachte BTW. De memorie van toelichting bepaalt hieromtrent dat regularisatie uitsluitend kan worden doorgevoerd ten laste van de belastingplichtige die de BTW initieel in aftrek heeft genomen. Juridisch gezien kan de herzieningsverplichting dus niet ten laste worden gelegd van de huurder, al is het door diens bestemmingswijziging dat de verplichting tot herziening ontstaat. Toch is het mogelijk dat de verhuurder hieromtrent waarborgen inlast. De memorie van toelichting stelt immers expliciet dat niets er zich tegen verzet dat de huurder contractueel waarborgen voorziet en zich op die manier indekt tegen de financiële gevolgen van een herziening.¹⁸⁰

Uiteraard brengt een wijziging van bestemming niet altijd een herziening met zich mee. Wanneer de nieuwe bestemming ook een handeling betreft die onderworpen is aan BTW, is er geen reden om over te gaan tot herziening. Wanneer men dus na afloop van de aan BTW onderworpen verhuur, het gebouw gebruikt voor de eigen economische activiteit of opnieuw een aan BTW onderworpen huurovereenkomst wordt afgesloten, hoeft de initieel in aftrek gebrachte BTW dus niet herzien te worden.

B. Einde van de huurovereenkomst onderworpen aan BTW

148. Daarnaast is het ook mogelijk dat een huurovereenkomst die onderworpen was aan BTW afloopt voor het einde van het herzieningstijdvak. Indien tijdens de herzieningstermijn een periode verhuurd wordt zonder dat geopteerd wordt om de verhuur aan BTW te onderwerpen, zal dit ook aanleiding geven tot herziening. Zoals reeds vermeld, is het mogelijk om bij stilzwijgende verlenging zonder bijkomende verklaring opnieuw te opteren voor een belaste verhuur. Wanneer men bij dergelijke verlenging binnen het herzieningstijdvak er echter voor kiest om de verhuur niet langer aan BTW te onderwerpen, zal voor de periode waarin verhuurd werd zonder BTW een herziening plaatsvinden.

¹⁸⁰ MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001, 19.

C. Overdracht van het onroerend goed

149. Vaak zal men een onroerend goed nog voor het verstrijken van de herzieningstermijn van 25 jaar vervreemden. De levering van een onroerend goed is krachtens art. 44, §3, 1^o a) W.BTW vrijgesteld van BTW. Indien een onroerend goed echter wordt vervreemd binnen de nieuwigheidstermijn als bepaald in dit artikel, is de vervreemding wel onderworpen aan BTW. In de zin van dit artikel is een gebouw ‘nieuw’ tot 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikname.

150. In dit kader rijst de vraag omtrent de behandeling inzake de herziening van een gebouw dat belast verhuurd wordt en vervolgens na het verstrijken van voormelde nieuwigheidstermijn overgedragen wordt. Wanneer men de BTW betaald over de oprichtingskosten van een gebouw in aftrek heeft gebracht en later het gebouw vervreemdt zonder BTW, zal dit in principe aanleiding geven tot herziening. Art. 21^{quater} KB nr. 3 voorziet echter in een gunstregeling voor de situatie waarin een verhuurder het gebouw overdraagt aan een belastingplichtige en de bestaande huurovereenkomst verder blijft lopen. In dergelijk geval wordt er geen herziening toegepast in hoofde van de verhuurder-overdrager. Eventuele herzieningen betreffende de initieel in aftrek gebrachte BTW, bijvoorbeeld ingevolge een bestemmingswijziging die optreedt na de overdracht, worden dan uitsluitend verricht in hoofde van de overnemer.

D. Leegstand

151. Het Hof van Justitie bepaalt in arrest *Imofloresmira* dat leegstand niet steeds aanleiding geeft tot herziening. Het Hof bepaalt in dit kader dat zodra het recht op aftrek is ontstaan een belastingplichtige dit recht behoudt, zelfs indien hij het goed dat initieel aanleiding gaf tot de aftrek door omstandigheden buiten zijn wil niet kan gebruiken voor belaste handelingen. Het Hof stelt dat anders beslissen strijdig zou zijn met het neutraliteitsbeginsel inzake BTW. Uit dit arrest volgt dat leegstand geen aanleiding geeft tot herziening van eerder in aftrek genomen BTW, wanneer de belastingplichtige door omstandigheden buiten zijn wil om de goederen die oorspronkelijk tot aftrek hebben geleid niet kan gebruiken voor belaste handelingen.¹⁸¹

¹⁸¹HvJ 28 februari 2018, nr. C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, *Imofloresmira*, overw.40-43.

Overeenkomstig deze zienswijze van het Hof van Justitie wordt verduidelijkt in de memorie van toelichting dat onder bepaalde voorwaarden leegstand geen aanleiding geeft tot herziening.¹⁸² Zowel wanneer er sprake is van leegstand vóór het afsluiten van een eerste huurovereenkomst als tussen twee verhuurperiodes, moet een belastingplichtige verhuurder die te goeder trouw zijn recht op aftrek heeft uitgeoefend niet overgaan tot herziening. Hiervoor is wel vereist dat hij kan bewijzen voldoende stappen ondernomen te hebben om het gebouw met BTW te verhuren. Indien het gebouw ondanks de inspanningen van de belastingplichtige toch niet verhuurd wordt door omstandigheden buiten zijn wil om, zal aldus geen herziening plaatsvinden.

VOORBEELD 1

Indien de huurder van een horecazaak ingevolge de coronacrisis failliet gaat en de huurovereenkomst wordt beëindigd, is het mogelijk dat de verhuurder niet meteen een nieuwe huurder vindt. De verhuurder heeft in dit geval te goeder trouw zijn recht op aftrek genoten, hij had immers de intentie om het onroerend goed belast te verhuren. Nu hij geen nieuwe huurder vindt, ondanks de inspanningen die hij levert om een nieuwe huurder te vinden, zal de leegstand geen aanleiding geven tot herziening.

152. In dit kader rijst de vraag of een herziening zich opdringt wanneer de verhuurder tijdelijk het onroerend goed ter beschikking stelt aan een huurder voor een niet-economische activiteit. In afwachting van het vinden van een belastingplichtige huurder, kan de verhuurder op deze manier alsnog een beperkte omzet halen. Deze tijdelijke verhuur, waarbij het onroerend goed niet wordt aangewend voor de economische activiteit van de huurder, kan niet onderworpen worden aan het optionele BTW-stelsel.

M.i. zal deze tijdelijk verhuur voor een niet-economische activiteit, door omstandigheden buiten de wil van de verhuurder, ook geen aanleiding geven tot herziening. In verscheidene arresten heeft het Hof van Justitie reeds aangegeven dat het recht op aftrek in principe verworven blijft, ook al wendt de belastingplichtige de goederen die tot aftrek geleid hebben, wegens omstandigheden buiten zijn wil om, niet aan voor belaste handelingen.¹⁸³ Het feit dat

¹⁸² MvT, *Parl St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001, 20.

¹⁸³ HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, overw.20 en HvJ 15 januari 1998, C-37/95, ECLI:EU:C:1998:1, Ghent Coal Terminal, overw. 19-20.

de verhuurder in de periode waarin hij door overmacht geen belaste verhuur kan afsluiten, onroerende inkomsten verkrijgt uit het betreffende onroerend goed, lijkt m.i. geen invloed te hebben op de toepassing van het BTW-regime. Dit zal echter uitsluitend zo zijn, indien de verhuurder tijdens de tijdelijk vrijgestelde verhuur actief blijft zoeken naar een belastingplichtige huurder. De intentie van de verhuurder moet er steeds in blijven bestaan het onroerend goed te verhuren met BTW.

E. Huurvrije periodes

153. Ook wanneer er sprake is van een huurvrije periode, is er geen aanleiding tot herziening. Dit is een soort commerciële korting die aan een huurder geboden wordt, opdat men tot een huurovereenkomst zou komen.¹⁸⁴ In dit kader is het relevant om na te gaan of ook huurvrije periodes ingevolge de covid-19 crisis geen gevolg hebben voor het recht op aftrek. In het wetsontwerp van 16 maart 2021 heeft de regering immers voorzien in een belastingvoordeel voor de verhuurder die ingevolge de pandemie de huurgelden kwijtscheldt om zijn huurder te ondersteunen.¹⁸⁵ In de rechtsleer werd deze vraag reeds bevestigend beantwoord: Wanneer het om een tijdelijke kwijtschelding gaat, is er geen aanleiding tot herziening.¹⁸⁶ Recentelijk bevestigde de Minister van Financiën dat de kwijtschelding van huurgelden ingevolge de covid-19 crisis inderdaad geen aanleiding geeft tot herziening.¹⁸⁷

¹⁸⁴ MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001,20.

¹⁸⁵ Ontwerp van wet van 16 maart 2021 houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie, *Parl. St.* Kamer 2020-2021, nr. 55-1851/001, 10-18.

¹⁸⁶ S. RUYSSCHAERT, “Kwijtschelding van huur door COVID-19 in het kader van onroerende leasing: boekhoudkundige en fiscale gevolgen”, *Fisc. Week.*, 2021, nr.464, 5.

¹⁸⁷ Hand.Kamer. comm. voor financiën en begroting 2020-2021, 31 maart 2021, 25-26.

5.3. Herzieningstermijn

5.3.1. Nieuwe herzieningstermijn van 25 jaar

154. Voor de invoering van het optioneel BTW-stelsel op 1 januari 2019 waren er twee herzieningstermijnen die in acht genomen dienden te worden. In principe geldt een herzieningstermijn van vijf jaar. Voor de BTW over handelingen die strekken of bijdragen tot het oprichten van onroerende bedrijfsmiddelen wordt deze termijn echter verlengd tot 15 jaar.¹⁸⁸ Wanneer er verbeteringen of omvormingswerken gebeuren aan een gebouw, geldt de termijn van vijf jaar, tenzij de werken van die mate zijn dat een ‘nieuw’ gebouw ontstaat.¹⁸⁹

155. Indien men de regelgeving niet had aangepast, zou er in het kader van de optioneel belaste verhuur aldus een herzieningstermijn van 15 jaar gelden. Aan Art. 48, § 2 W.BTW werd echter met de invoering van het optionele stelsel een nieuw derde lid toegevoegd, dat een derde herzieningstermijn invoert. Dit nieuwe lid bepaalt dat in afwijking van de vijftienjarige herzieningstermijn, die geldt voor de onroerende bedrijfsmiddelen, het herzieningstijdvak 25 jaar bedraagt t.a.v. gebouwen die belast verhuurd worden ingevolge de optie. Deze herzieningstermijn van 25 jaar geldt overeenkomstig art. 9, §3, lid 1 KB nr. 3 voor de in aftrek gebrachte BTW over handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting of verkrijging van (een gedeelte van) een gebouw of een zakelijk recht erop.

Deze verlenging van 15 naar 25 jaar is een belangrijk aspect van het optionele BTW-regime. De verhuurder krijgt dan wel meteen recht op aftrek van de betaalde BTW, hij zal anderzijds wel het bedrijfsmiddel en de aftrek van BTW moeten opvolgen gedurende een periode van 25 jaar, wat toch aanzienlijk langer is dan de periode van 15 jaar. Om de BTW over de oprichtings- of aankoopkosten volledig te kunnen recupereren, zal de verhuurder het gebouw aldus gedurende een periode van minstens 25 jaar moeten verhuren met BTW. Deze langere herzieningstermijn vormt een onzeker element voor de verhuurder: Pas na 25 jaar is de verhuurder zeker dat hij geen in aftrek gebrachte BTW dient terug te storten.

156. Waarom werd geopteerd voor een verlenging van de herzieningsperiode naar 25 jaar? Volgens de memorie van toelichting is deze verlenging erop gericht om misbruiken en bijzondere optimalisatietechnieken te vermijden. De gemiddelde economische gebruiksduur

¹⁸⁸ Art. 48, §2 lid 1 en 2 W.BTW.

¹⁸⁹ Btw-commentaar, Boekwerk III, hoofdstuk 12, afdeling 5, titel 3, D, b.

van een onroerend goed bedraagt immers gemakkelijk meer dan 25 jaar. De memorie stelt dat er sprake zou zijn van misbruik indien men slechts gedurende een herzieningsperiode van 15 jaar zou verhuren, desgevallend aan lage huurprijzen. Op die manier zou men de BTW over de oprichtingskosten onmiddellijk en volledig recupereren, terwijl het in aftrek gebrachte bedrag in dat geval echter slechts in beperkte mate door de Schatkist zou worden gerecupereerd. Mijns inziens is deze vrees echter ongegrond. Lage huurprijzen zou men uitsluitend willen hanteren tussen verbonden partijen, in welk geval de eerder aangehaalde antimisbruikbepaling voorzien in art. 33, §2*bis* W.BTW ervoor zorgt dat misbruiken vermeden worden. Een verhuurder die aan een niet-verbonden partij verhuurt, zal in normale omstandigheden geen extreem lage huurprijzen vragen. Wettelijk gezien houdt niets de verhuurder tegen om dit toch te doen. Maar om dit risico op misbruik te vermijden, was geen verlenging van de herzieningstermijn nodig. Een algemene antimisbruikbepaling die bepaalt dat de huurwaarde een normale waarde moet zijn, zou m.i. volstaan.

Voorts bepaalt de memorie van toelichting dat een verlengde herzieningstermijn van 25 jaar ervoor zorgt dat op een efficiënte manier het evenwicht tot stand wordt gebracht dat wordt nagestreefd door de herzieningsregeling. Zo meent men dat de verlenging van de termijn volledig aansluit bij de doelstelling en de economie van de regeling. Het evenwicht dat wordt nagestreefd door de herzieningsregeling wordt door het Hof van Justitie verduidelijk in arrest *Gmina Międzyzdroje*. Het Hof stelt in dit arrest dat de herzieningsregeling een essentieel onderdeel is van het BTW-regime, aangezien ze de juistheid van de aftrek nastreeft en aldus de neutraliteit van de belastingdruk.¹⁹⁰

Mijns inziens verantwoordt de vrees voor misbruik geen verlenging van de herzieningstermijn. Misbruiken vermijden zou men immers ook kunnen bewerkstelligen d.m.v. de antimisbruikbepaling voorzien in art. 1, §10 W.BTW: Indien handelingen een bepaald fiscaal voordeel opleveren waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling van het W.BTW en die handelingen in wezen het bekomen van dit voordeel beogen, is er immers sprake van misbruik. M.i. is het nuttiger om via de antimisbruikbepaling op te treden tegen vormen van misbruik en optimalisatiedoeleinden.

¹⁹⁰ HvJ 5 juni 2014, nr. C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, *Gmina Międzyzdroje*, overw.24.

5.3.2 Verenigbaarheid met de BTW-richtlijn

157. Bovendien rijzen ook vragen inzake de verenigbaarheid van de 25-jarige herzieningstermijn met de BTW-richtlijn. Art. 187, lid 1 BTW-richtlijn bepaalt dat voor investeringsgoederen een herzieningstermijn van vijf jaar geldt. In het derde lid van dit artikel wordt aan de lidstaten de mogelijkheid gegeven om de herzieningstermijn voor onroerende investeringsgoederen te verlengen tot maximaal 20 jaar. De Belgische 25-jarige herzieningstermijn voor onroerende goederen lijkt dus een flagrante schending van de maximale marge die Europa in dit kader biedt.

De memorie van toelichting verantwoordt deze vermeende schending van de richtlijn o.b.v. art. 137, lid 2. BTW-richtlijn. Dit artikel voorziet immers in de mogelijkheid voor lidstaten om een optioneel BTW-stelsel in te voeren en bepaalt dat de lidstaten de omvang van het keuzerecht zelf kunnen beperken en zelf de bepalingen voor de uitoefening van dit keuzerecht kunnen vaststellen. Men verantwoordt de 25-jarige herzieningstermijn aldus door te stellen dat het een modaliteit is van het optioneel BTW-stelsel en dat lidstaten vrij zijn dit te regelen. Mijns inziens is dit argument niet overtuigend. Ook de Raad van State uitte zijn bedenkingen hieromtrent. In zijn advies wees de Raad van State er dan ook op dat de verlenging van de herzieningstermijn niet gaat over het keuzerecht op zich, maar over de omvang van het recht op aftrek. De Raad stelt dat deze aftrekregelingen in alle lidstaten gelijk dienen te zijn en dat de herzieningsregeling ook dient worden toegepast op diensten die het karakter van een investeringsgoed hebben.¹⁹¹ De Raad van state omschrijft art. 187 BTW-richtlijn dat voorziet in de maximum herzieningstermijn voor investeringsgoederen bovendien als een “dwingende bepaling, gesteld in bewoordingen die geen ruimte laten voor twijfel aan het dwingende karakter”.¹⁹²

In Deel III van deze masterproef onder randnummers 236-237, wordt verder ingegaan op hoe men in de praktijk met deze vermeende schending van de BTW-richtlijn omgaat en welke gevolgen de verlenging van de herzieningstermijn in de praktijk teweeg brengt.

¹⁹¹ Adv.RvS nr. 63.256/3/ van 17 mei 2018 over een voorontwerp van wet „tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft”, 8.

¹⁹² Adv.RvS nr. 63.256/3/ van 17 mei 2018 over een voorontwerp van wet „tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft”, 9.

5.3.3. Aanvang en duur

A. Aanvangspunt

158. De start van het herzieningstijdvak is geen onbelangrijk gegeven, aangezien de verhuurder geen BTW meer hoeft te herzien wanneer de termijn verstreken is. Art. 9, §1, lid 1 KB nr.3 als gewijzigd door het KB van 12 mei 2019 bepaalt dat de herzieningstermijn aanvangt op 1 januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen.¹⁹³ Vóór deze wijziging door voornoemd KB, begon de herzieningstermijn wat roerende bedrijfsmiddelen betrof, te lopen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek ontstond. Wat onroerende bedrijfsmiddelen betreft waarvan de BTW opeisbaar is geworden vanaf 1 januari 2012, vangt de herzieningstermijn reeds sinds 2012 aan op 1 januari van het jaar van ingebruikname.¹⁹⁴ Met de invoering van de 25-jarige herzieningstermijn heeft men aldus van de gelegenheid gebruik gemaakt om de herzieningsregels voor alle bedrijfsmiddelen, roerend dan wel onroerend, gelijk te schakelen. In de praktijk brengt het aanvangspunt, dat reeds sinds 2012 wordt toegepast voor onroerende bedrijfsmiddelen, met zich mee dat wanneer de oprichting gespreid is over meerdere jaren, de herzieningstermijn aldus verlengd wordt ten opzichte van de vroegere regeling.

VOORBEELD 2

De oprichting van een gebouw wordt gespreid over 2020-2021. In 2021 wordt het gebouw opgeleverd en het wordt voor het eerst in gebruik genomen op 15 mei 2021. In 2020 ontstond er reeds recht op aftrek. Onder de oude regeling, voor de BTW-beslissing van 2012, zou de herzieningstermijn aangevangen zijn op 1 januari 2020. Aangezien de eerste ingebruikname in dit voorbeeld pas in 2021 plaatsvindt, zal onder de huidige regeling de herzieningstermijn een jaar later aanvangen op 1 januari 2021.

159. De reden waarom voor het aanvangspunt niet langer wordt gekeken naar het jaar waarin het recht op aftrek bestaat, is om misbruiken te vermijden. Indien het oprichten van een onroerend goed gespreid is over een aantal jaren, zou onder de oude regeling de herzieningstermijn al voor een groot deel versteken kunnen zijn zonder dat het onroerend goed reeds in gebruik genomen zou zijn.¹⁹⁵

¹⁹³ KB van 12 mei 2019 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 3 en 14 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat het herzieningen betreft, *BS* 27 mei 2019, 50.443.

¹⁹⁴ Besl. nr. E.T. 121.450 van 27 maart 2012.

¹⁹⁵ V.COUSSÉE en T. VAN BEVEREN, “Onttrekkingen en herzieningen inzake onroerende goederen”, *Not.Fisc.M.*, 2018/6, 160.

B. Wisselwerking en samenloop van herzieningstermijnen

160. Wanneer een gebouw wordt verhuurd onder het optioneel stelsel, geldt de 25-jarige herzieningstermijn. Ook wanneer een gebouw initieel verhuurd werd onder het optioneel stelsel en nadien een andere bestemming krijgt, blijft deze 25-jarige termijn van toepassing.¹⁹⁶

161. Indien een onroerend goed initieel niet wordt verhuurd of zonder BTW wordt verhuurd, geldt de 15-jarige herzieningstermijn overeenkomstig art. 48, §2, lid 2 W.BTW. Het is echter mogelijk dat het gebouw tijdens dit herzieningstijdvak van 15 jaar na verloop van tijd wel met BTW wordt verhuurd, ingevolge de optie. In dat geval wordt de 25-jarige herzieningstermijn van toepassing. Ook wanneer vervolgens het onroerend goed opnieuw vrijgesteld van BTW wordt verhuurd, blijft deze langere termijn gelden. Art. 9, §4, lid 1, 2° KB nr.3 bepaalt in dit kader dat de herzieningstermijn van 25 jaar geacht wordt te lopen vanaf 1 januari van het jaar van de eerste ingebruikname.

VOORBEELD 3

Een gebouw wordt opgericht in 2020. De eerste ingebruikname vindt plaats op 15 mei 2021. Ingevolge art. 9 KB nr.3 begint de herzieningstermijn aldus te lopen op 1 januari 2021. De eigenaar van het gebouw beslist het gebouw voor de eigen professionele activiteit aan te wenden. Aangezien het gaat over een onroerend bedrijfsmiddel en er geen sprake is van een optioneel belaste verhuur, geldt aldus een herzieningstermijn van 15 jaar die aanvangt op 1 januari 2021. Indien de eigenaar van het onroerend goed in 2024 zijn economische activiteit stopzet, kan hij ervoor kiezen om het gebouw alsnog te verhuren onder het optioneel BTW-stelsel. Aangezien het herzieningstijdvak van 15 jaar nog niet verstreken is en de in aftrek gebrachte BTW aldus nog niet definitief werd herzien, wordt in dit geval de 25-jarige herzieningstermijn van toepassing. De termijn van 25 jaar begint dan niet te lopen vanaf 1 januari van het jaar waarin belast verhuurd wordt, maar vanaf 1 januari van het jaar van de eerste ingebruikname, in dit geval 1 januari 2021. De reeds verstreken jaren van de initieel 15-jarige periode gaan aldus niet verloren. De totale herzieningstermijn van het bedrijfsmiddel zal aldus 25 jaar bedragen. In dit voorbeeld eindigt het herzieningstijdvak op 31 december 2045.

¹⁹⁶ Circ. 2019/C/134 van 17 decemeber 2019, nr. 5.

162. Art. 11, §1, lid 1 KB nr.3 bepaalt dat in het geval waarin de initiële termijn van 15 jaar vervangen wordt door een herzieningstermijn van 25 jaar, jaarlijks een herziening gebeurt tot belope van een bedrag dat bekomen wordt door onderstaande breuk:¹⁹⁷

De in aftrek gebrachte BTW die nog niet aan herziening werd onderworpen
Nog niet verlopen jaren van de herzieningstermijn van 25 jaar

VOORBEELD 4

Een belastingplichtige richt een gebouw op waarvan de bouwwerken starten op 1 september 2020. Het gebouw wordt opgeleverd op 1 december 2021. De belastingplichtige neemt het gebouw initieel zelf in gebruik op 15 februari 2022 in het kader van zijn eigen economische activiteit. Het oprichten van het gebouw kostte de belastingplichtige €400.000 + €84.000 BTW (21%). Deze BTW werd door de belastingplichtige volledig in aftrek genomen. Aangezien er geen sprake is van een optioneel belaste verhuur, geldt de herzieningstermijn van 15 jaar die aanvangt op 1 januari 2022. Vanaf 1 maart 2026 wordt het gebouw verhuurd onder het optioneel BTW-regime. Dit brengt met zich mee dat de herzieningstermijn van 15 jaar vervangen wordt door een termijn van 25 jaar, aangezien de wijziging van gebruik nog tijdens de initiële herzieningstermijn plaatsvindt.

Hoe moet nu de jaarlijkse herziening berekend worden na de verlenging van de herzieningstermijn? Het bedrag van de in aftrek gebrachte BTW dat reeds aan herziening werd onderworpen op het moment dat men overging tot de belaste verhuur bedraagt €22.400 (€84.000/15 jaar x 4 (2022-2025)). Dit betekent dat nog een bedrag van €61.600 onderworpen wordt aan herziening, gedurende een periode van 21 jaar (25-jarige herzieningstermijn - de reeds verstreken 4 jaren onder initiële herzieningstermijn van 15 jaar). Ingevolge de belaste verhuur bedraagt het nieuwe jaarlijks te herzien bedrag €2.933,33 (€61.600/21).

163. Indien echter de herzieningstermijn van 15 jaar reeds is verstreken en pas daarna geopteerd wordt voor belaste verhuur, geeft deze belaste verhuur geen aanleiding tot de toepassing van de 25-jarige herzieningstermijn.

¹⁹⁷Opmerking: Voor beide bedragen moet worden gekeken naar het moment van wijziging in gebruik.

VOORBEELD 5

Wanneer we voorbeeld 3 hernemen, met het verschil dat de eigenaar pas in 2040 beslist het gebouw met BTW te verhuren, wordt de herzieningstermijn van 25 jaar niet van toepassing. Opnieuw begint de herzieningstermijn van 15 jaar te lopen op 1 januari 2021. Deze herzieningstermijn eindigt op 31 december 2035. Wanneer er pas na het verstrijken van deze periode sprake is van belaste verhuur, moet de verhuurder het bedrijfsmiddel niet opnieuw opvolgen. De BTW die initieel werd afgetrokken, werd inmiddels definitief herzien.

Naast bovenstaande voorbeelden van wisselwerkingen van de verschillende herzieningstermijnen, is ook een samenloop van herzieningstermijnen m.b.t. één onroerend mogelijk. Aangezien het toegelaten is om slechts een *gedeelte* van een gebouw belast te verhuren, is het immers mogelijk dat voor één enkel gebouw verschillende herzieningstermijnen gelden. Naar opvolging toe kan deze verlengde herzieningstermijn aldus aanleiding geven tot complexe situaties.

5.4. Jaarlijkse of eenmalige herziening

164. Hoewel in de memorie van toelichting van de wet van 14 oktober 2018 verwezen wordt naar een maandelijkse herziening, werd uiteindelijk toch niet geyopteerd voor herziening op maandelijkse basis.¹⁹⁸ Art. 11 KB nr. 3 bepaalt wanneer de herziening jaarlijks dan wel in één keer dient te gebeuren.

Wanneer de mate waarin het onroerend goed gebruikt wordt voor belaste handelingen wijzigt, zal een jaarlijkse herziening worden toegepast. Deze jaarlijkse herziening kan zowel in het voordeel als in het nadeel zijn van de belastingplichtige verhuurder. Wanneer het onroerend goed in mindere mate voor belaste handelingen wordt gebruikt dan initieel het geval was, zal de herziening in het nadeel van de verhuurder zijn. In de omgekeerde situatie zal de herziening in het voordeel van de verhuurder zijn. Art. 11, §1, lid 3 KB nr.3 bepaalt echter dat indien het onroerend goed geheel wordt gebruikt voor privédoeleinden of voor handelingen die geen recht op aftrek verlenen, de herziening in een maal wordt verricht. Wanneer men aldus eerst een onroerend goed verhuurt met BTW en er nadien wordt overgegaan tot een vrijgestelde verhuur nog binnen de herzieningstermijn, zal de herziening in één keer gebeuren. In de rechtsleer werd

¹⁹⁸ MvT, *Parl St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001, 25.

reeds de vraag gesteld of een eenmalige herziening in het voordeel van de belastingplichtige mogelijk is.¹⁹⁹ Uit een letterlijke lezing van de wettekst zou men immers moeten concluderen dat de eenmalige herziening uitsluitend in het nadeel van de belastingplichtige plaatsvindt. De circulaire van 17 december 2019 betreffende de aanpassingen van het KB nr.3 verduidelijkt echter dat er ook in het voordeel van de belastingplichtige sprake kan zijn van een eenmalige herziening. De circulaire geeft immers een aantal illustraties weer waarin een herziening in het voordeel van de belastingplichtige in één keer gebeurt.²⁰⁰ Er kan aldus gediscussieerd worden op basis van de letter van de wet, maar volgens de circulaire is een eenmalige herziening in het voordeel van de belastingplichtige aldus mogelijk.

5.5. BTW-bewaartermijn en tabel der bedrijfsmiddelen.

165. Art. 60, §1 W.BTW bepaalt dat *“iedere belastingplichtige ertoe gehouden is de kopieën te bewaren van de facturen die door hemzelf, door zijn afnemer of zijn verkrijger of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde worden uitgereikt”*. Vervolgens bepaalt het artikel ook dat iedereen zijn ontvangen facturen dient te bewaren. In paragraaf 3 van dit artikel wordt een bewaartermijn voorzien van zeven jaar.

Voor een verhuurder die een onroerend goed verhuurt onder het optioneel stelsel en BTW over de oprichtings- of aankoopkosten van dit bedrijfsmiddel in aftrek heeft gebracht, geldt een langere bewaartermijn. Krachtens art. 11, §4, lid 2 KB nr.3 dient de verhuurder gedurende een periode van 25 jaar de boeken, stukken, facturen, contracten, rekeninguittreksels en andere stukken vermeld in art. 60, §§1 en 4 W.BTW te bewaren. Art. 11, §4, lid 3 KB nr.3 bepaalt verder wanneer de bewaartermijn aanvangt. Daarnaast dient de belastingplichtige overeenkomstig art. 11, §5 KB nr.3 een tabel bij te houden van zijn bedrijfsmiddelen. Hierdoor moet het mogelijk zijn de aftrek en de eventueel verrichte herzieningen te controleren. Deze tabel dient gedurende zeven jaar bewaard te worden na het verstrijken van de herzieningstermijn. Voor de verhuurder die een onroerend goed belast verhuurt ingevolge de optie, betekent dit aldus dat na het verstrijken van de herzieningstermijn de tabel der bedrijfsmiddelen nog zeven jaar bewaard dient te worden.

¹⁹⁹ W. HUBER en K. JANS, “Diensten inzake vastgoed” in G. DE NEEF, W.HUBER, K. JANS en A. VAN DE VELDE, *Vastgoed en BTW*, Intersentia, 2020, 116.

²⁰⁰ Circ. 2019/C/134 van 17 december 2019. Zie o.m. nr.7. C. “De herziening in het voordeel van de belastingplichtige gebeurt in één keer...”.

§6. Deelconclusie: het optionele BTW-stelsel

166. Vanaf 1 januari 2019 is het aldus mogelijk om professionele onroerende verhuur aan BTW te onderwerpen. Opdat een belaste verhuur mogelijk is, dient de huurovereenkomst betrekking te hebben op een nieuw gebouw of gedeelte van gebouw. Ook (gedeelten) van gebouwen die grondig gerenoveerd werden komen in aanmerking. Indien samen met deze (ver)nieuw(d)e (gedeelten van) gebouwen een bijhorend terrein wordt verhuurd, valt dit terrein mee onder de optie. Verder is vereist dat de huurder een belastingplichtige is die (het gedeelte van) het gebouw uitsluitend aanwendt voor zijn economische activiteit.

De verhuurder heeft niet het prerogatief om te kiezen voor een belaste verhuur. Huurder en verhuurder dienen gezamenlijk te opteren voor BTW-heffing en de optie geldt voor de gehele duur van de overeenkomst. Indien tijdens de duur van deze overeenkomst niet langer aan de grondvoorwaarden voldaan is, bijvoorbeeld omdat het onroerend goed wordt aangewend voor bewoning, zal de optie van rechtswege ophouden te bestaan. Indien de herzieningstermijn nog niet verstreken is, zal dit dan aanleiding geven tot een herziening van de initieel in aftrek gebrachte BTW. Een aantal situaties geven geen aanleiding tot herziening, zoals leegstand omwille van overmacht, huurvrije periodes of de BTW-neutrale overdracht voorzien in art. 21^{quater} KB nr. 3.

De herzieningstermijn werd in het kader van de optionele BTW-heffing verlengd tot 25 jaar. Deze nieuwe termijn brengt met zich mee dat er sprake kan zijn een wisselwerking en/ of samenloop van herzieningstermijnen wat in de praktijk tot moeilijkheden kan leiden. Andere moeilijkheden omtrent deze regeling en de impact ervan in de praktijk komen aan bod in Deel III.

Hoofdstuk 2. De terbeschikkingstelling van opslagruimten

§1. Inleiding

167. Naast de invoering van het optionele BTW-stelsel voorzag de wet van 14 oktober 2018 ook in een nieuwe regeling met betrekking tot de terbeschikkingstelling van opslagruimtes. Zoals reeds aangegeven in het eerste deel inzake onroerende verhuur, betreft de terbeschikkingstelling van opslagruimten een uitzondering op de vrijgestelde onroerende verhuur.²⁰¹ Het betreft geen door de BTW-richtlijn verplicht gestelde uitzondering. België heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheid voorzien in art. 135, lid 2 BTW-richtlijn om de terbeschikkingstelling van opslagruimten uit te sluiten van de vrijstelling voor onroerende verhuur.

168. Vóór de inwerkingtreding van de nieuwe regeling op 1 januari 2019, was de terbeschikkingstelling van opslagruimten dus reeds onderworpen aan BTW. Toch was er nood aan een versoepeling van deze regels om de concurrentiële handicap van België t.a.v. de andere lidstaten weg te werken. Hoewel de terbeschikkingstelling reeds aan BTW onderworpen was, werd België immers lange tijd benadeeld door de strenge voorwaarden die golden om te kunnen kwalificeren als ‘opslagruimte’. Indien men niet aan de strenge voorwaarden voldeed, was de terbeschikkingstelling immers vrijgesteld van BTW.

Bedrijven actief in de logistieke sector verloren klanten aan aanbieders van gelijkaardige diensten in andere lidstaten met een gunstiger BTW-regime. Dit bracht bedrijven er soms toe om zelf vanuit die lidstaten te opereren. Volgens de wetgever was er sprake van een zorgwekkende evolutie. De geografische verplaatsing van opslagdiensten had immers tot gevolg dat ook alle daarmee verbonden economische activiteiten mee verhuisden naar die andere lidstaten. Om verdere beschadiging van het Belgische logistieke weefsel tegen te gaan, was men aldus van oordeel dat een gunstigere regeling inzake de terbeschikkingstelling van opslagruimten nodig was.

In dit hoofdstuk zal het oude regime inzake opslagruimten worden vergeleken met de nieuwe versoepelde regeling. Voor de impact van de hervorming in de praktijk wordt opnieuw verwezen naar Deel III van deze thesis: “De hervormingen: impact in de praktijk”.

²⁰¹ Art. 18, §1, lid 2, 9° W.BTW en art. 44, §3, 2°, a) tweede streepje W.BTW.

§2. Het regime voor 1 januari 2019

169. Vóór de hervorming voorzag het oude art. 44, §3, 2°, a) tweede streepje W.BTW reeds in een uitzondering op de principieel vrijgestelde verhuur voor de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen. Anders dan onder het nieuwe artikel, werd verder geen invulling gegeven aan het begrip ‘bergruimte’. Aangezien het niet om een communautaire uitzondering, maar om een louter nationale uitzondering gaat, dient dit begrip naar Belgisch recht autonoom ingevuld te worden. Dat het begrip niet omschreven werd in de BTW-wetgeving, zorgde in het verleden voor heel wat interpretatieproblemen.

170. De administratie hield er een strikt standpunt op na en stelde dat de verhuur van opslagruimtes uitsluitend aan BTW onderworpen was, indien het betrekking had op afzonderlijke gebouwen die uitsluitend als opslagruimte ontworpen of ingericht waren. Daarnaast werd de terbeschikkingstelling van opslagruimten niet onderworpen aan BTW overeenkomstig art. 44, §3, 2° W.BTW wanneer deze nauw verbonden was met een vrijgestelde huurovereenkomst m.b.t. een voor een ander gebruik bestemd goed zoals bewoning, zodanig dat beide verhuringen economisch één enkele handeling vormen.²⁰²

Niettemin voorzag de administratie wel in een tolerantie. De verhuur werd toch integraal aan BTW onderworpen wanneer aan een aantal cumulatieve voorwaarden voldaan was. Zo werd getolereerd dat in de opslagruimte een kantooruimte of ruimte voor het beheer van de opgeslagen goederen werd voorzien, indien deze niet meer dan 10% van de totale oppervlakte van het gebouw bedroeg.²⁰³ Het was hierbij dan wel van belang dat deze ruimte, die maximaal 10% van de oppervlakte mocht innemen, uitsluitend gebruikt werd voor het beheer van de opgeslagen goederen. Indien ook andere activiteiten werden uitgeoefend in deze ruimte, viel de hele verhuur onder de vrijstelling.

Deze 10%-regel zorgde in het verleden voor interpretatieproblemen. In de rechtspraak werd vaak afgeweken van de strikte interpretatie van de administratie. Zo oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Brussel bijvoorbeeld in een vonnis van 19 mei 2004 dat gekeken moest worden naar de hoofdbestemming van het onroerend goed en werd de 10% regel niet toegepast.²⁰⁴ Andere vonnissen volgden dan weer wel de strikte interpretatie van de

²⁰² BTW-handleiding nr. 54.

²⁰³ Besl. nr. E.T.108.597 van 13 januari.2005.

²⁰⁴ Rb. Brussel, 19 mei 2004 nr. 00/8719/A, <http://www.monkey.be>.

administratie.²⁰⁵ In een voorafgaande beslissing van 3 maart 2015 werd door de Dienst Voorafgaande Beslissingen (hierna: DVB) een minder strikt standpunt ingenomen dan datgene dat initieel door de administratie voorop werd gesteld: De DVB was van oordeel dat het zinvol kon zijn om ook het volume als maatstaf te nemen voor de beoordeling van de 10%-regel, i.p.v. alleen de oppervlakte.²⁰⁶ Met deze uitbreiding van oppervlakte naar volume, zwakte de Rulingscommissie de strikte regeling inzake opslagruimte aldus enigszins af, al bleef de 10%-regel bijzonder streng.

171. Niettemin was er nood aan verdere versoepeling. Hoewel de verhuur van opslagruimten in principe aldus onderworpen was aan BTW, zorgde de 10%-regel er voor dat men vaak niet ging kwalificeren als ‘opslagruimte’. De interpretatieverschillen en het feit dat een kleine berekeningsfout zou kunnen meebrengen dat men niet als ‘opslagruimte’ kwalificeert, zorgden ervoor dat België geen interessant vestigingsland was voor de logistieke sector.

²⁰⁵ Rb. Antwerpen, 12 september 2005, nr. 03/7115/A, <http://www.monkey.be>; Rb. Brussel, 26. April 2002, nr. 00/883/A en 00/14340/A, <http://www.monkey.be>.

²⁰⁶ Voorafgaande beslissing nr. 2015.035, dd. 03.03.2015.

§3. Het regime vanaf 1 januari 2019

172. Om aan de nood tot versoepeling tegemoet te komen, werd onder het nieuwe stelsel met ingang van 1 januari 2019 een ruimere invulling gegeven aan het begrip ‘opslagruimte’. Voortaan hoeft geen rekening meer gehouden te worden met de administratieve tolerantie van 10% die heel wat moeilijkheden meebracht. Het principe is nog steeds dat de terbeschikkingstelling van opslagruimtes verplicht onderworpen is aan BTW. De uitzondering op de vrijstelling is immers opgenomen in het nieuwe art. 44, §3, 2°, a) tweede streepje W.BTW dat nu als volgt luidt:

“§3. Van de belasting zijn nog vrijgesteld:

[...]

2°de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen, met uitzondering van:

a) de volgende diensten:

- [...]

- de terbeschikkingstelling van ruimten die voor meer dan 50 pct. gebruikt worden voor het opslaan van goederen, op voorwaarde dat die ruimten niet voor meer dan 10 pct. worden aangewend als verkoopsruimte.

Worden niet bedoeld, die terbeschikkingstellingen waarvoor de optie bedoeld onder punt d) kan worden uitgeoefend”

173. De nieuwe versie van dit artikel versoepelt de strikte 10%-regel: Voortaan is vereist dat het onroerend goed voor meer dan 50% wordt aangewend als opslagruimte. Een kantoorruimte of ruimte waar personen belast worden met het beheer van de opgeslagen goederen, mag nu dus meer bedragen dan 10%. Wel wordt duidelijk gesteld in de wet dat indien er een verkoopruimte aanwezig is, deze niet meer dan 10% van het onroerend goed mag bedragen. De wettekst bepaalt niet uitdrukkelijk of we voor deze percentages moeten kijken naar de oppervlakte of het volume. Zoals reeds vermeld had de Dienst Voorafgaande Beslissingen onder het oude regime al aangegeven dat men ook rekening mocht houden met het volume i.p.v. de oppervlakte indien dit zinvol zou zijn.²⁰⁷ In de memorie van toelichting bij de wet van 14 oktober 2018 werd dan ook expliciet bepaald dat zowel rekening gehouden mag worden met de gebruikte oppervlakte als met het gebruikte volume.²⁰⁸ Het uitgangspunt is dat er sprake is van een opslagruimte wanneer de oppervlakte die wordt gebruikt voor het opslaan van goederen meer dan 50% bedraagt. Wanneer door de structuur en de inrichting van de ruimte echter in de

²⁰⁷ Voorafgaande beslissing nr. 2015.035, dd. 03.03.2015.

²⁰⁸ MvT *Parl. St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 12.

hoogte gewerkt kan worden, zal voor de berekening van de 50% rekening gehouden worden met het volume van de ruimte.²⁰⁹

174. Aangezien de 10%-regel werd opgetrokken naar 50%, zullen onroerende goederen nu veel sneller als opslagruimte gekwalificeerd worden. Wat de verkoopruimte betreft, die maximaal 10% mag bedragen, tolereert de administratie dat er in de opslagruimte zeer occasioneel een verkoop plaatsvindt, zoals bijvoorbeeld een jaarlijkse fabrieksverkoop. Deze occasionele verkoop verhindert niet dat de ruimte kwalificeert als opslagruimte. De ruimte wordt hierdoor immers niet beschouwd als verkoopruimte.²¹⁰

3.1 Het regime inzake opslagruimten vs. het optionele BTW-stelsel

175. In het laatste lid van het voormelde art. 44, §3, 2°, a) tweede streepje W.BTW wordt verwezen naar het optionele BTW-stelsel. De regeling die in een verplichte BTW-heffing voorziet voor de terbeschikkingstelling van opslagruimten vindt geen toepassing wanneer de terbeschikkingstelling aan BTW onderworpen kan worden ingevolge de optie voorzien in art. 44, §3, 2°, d). Met andere woorden primeert het optionele BTW-regime op het regime van de terbeschikkingstelling van opslagruimten.

3.1.1. B2B vs. B2C

176. Onder het oude regime inzake de verhuur van opslagruimten was er telkens sprake van een verplichte BTW-heffing, indien aan de voorwaarden voldaan was. Er diende aldus geen onderscheid gemaakt tussen de verhuur aan particulieren en de verhuur aan belastingplichtigen die de bergruimte uitsluitend aanwendden voor hun economische activiteit.

177. Aangezien de wetgever nu expliciet bepaalt dat men gebruik moet maken van het optionele BTW-regime indien mogelijk, moet voortaan wel een onderscheid gemaakt worden. Indien voldaan is aan de voorwaarden van het optionele BTW-stelsel, zal men niet langer onder het regime van de opslagruimten vallen. Hierbij is het wel van belang te benadrukken dat de nieuwe vereiste van het optionele BTW-stelsel niet geldt voor opslagruimten. Dit brengt aldus met zich mee dat ook voor ‘oude’ gebouwen die voor meer dan 50% bestemd worden voor het opslaan van goederen, geopteerd kan worden voor belaste verhuur. De voorwaarde dat

²⁰⁹ MvT *Parl. St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 12.

²¹⁰ Circ. 2019/C/25 van 21 maart 2019, vraag nr. VI.22.1.

er geen BTW over de materiële bouwwerken opeisbaar mag worden zijn op 1 oktober 2018, geldt aldus niet wanneer de optie betrekking heeft op een opslagruimte.

Om onder het optionele BTW-stelsel te kunnen vallen, dient er vooralsnog wel sprake te zijn van (een gedeelte van) een gebouw. Zo zal voor een verhard terrein dat als opslagruimte fungeert, niet geopteerd kunnen worden voor de optionele belastingheffing.²¹¹ Ook moet de huurder de opslagruimte uitsluitend aanwenden voor zijn economische activiteit. Daarnaast is het opnieuw vereist dat huurder en verhuurder gezamenlijk opteren voor de optionele belastingheffing. Indien zij ervoor kiezen dit niet te doen, zal de verhuur van de opslagruimte onder de principiële vrijstelling voor onroerende verhuur vallen. Men valt dus niet residuair terug op het regime inzake de terbeschikkingstelling voor opslagruimten.

Indien wel geopteerd wordt voor een onroerende verhuur, zullen de gevolgen als besproken voor het optionele BTW-stelsel ook hier uitwerking krijgen. De huurvergoedingen zullen onderworpen worden aan 21% BTW en een langere herzieningstermijn van 25 jaar zal gelden.

178. Wanneer daarentegen een opslagruimte ter beschikking gesteld wordt van een particulier, zal de verplichte BTW-heffing ten gevolge van het regime inzake opslagruimten toepassing vinden. In een B2C-context is er dus geen mogelijkheid om te opteren voor een belaste verhuur. De verhuur is verplicht onderworpen aan BTW. De herzieningstermijn zal in dit geval 15 jaar bedragen.

179. Indien een opslagruimte niet voldoet aan de wettelijke criteria, bv. wanneer de verkoopsruimte meer dan 10% bedraagt, zal er geen verplichte BTW-heffing zijn. Niettemin is het mogelijk dat deze opslagruimte alsnog verhuurd wordt met BTW. Indien de voorwaarden voor de optionele belastingheffing vervuld zijn, is het immers mogelijk dat de verhuur onderworpen wordt aan BTW. In dit geval zal dan wel opnieuw voldaan moeten zijn aan de nieuweheidsvereiste. Deze nieuweheidsvereiste wordt alleen terzijde geschoven wanneer het gaat om een opslagruimte die wel voldoet aan de wettelijke criteria *ex. art. 44, §3, 2°, a) tweede streepje W.BTW.*

²¹¹ Circ. 2019/C/25 van 21 maart 2019, nr. II. 1.

3.1.2. Kritiek

180. Uit de memorie van toelichting blijkt dat de wil van de wetgever erin bestond de samenloop tussen de verplichte en optionele belastingheffing te vermijden. Men wou vermijden dat de terbeschikkingstelling van een opslagruimte op grond van meerdere bepalingen onderworpen zou zijn aan BTW. Om dit te bewerkstelligen voorzag de wetgever erin dat bij een verhuur van opslagruimten in B2B-context het optionele stelsel toegepast dient te worden. In de rechtsleer wordt echter kritiek gegeven op deze ingreep van de wetgever. De vraag wordt gesteld of dit wel nodig was en men spreekt van een “zinloze ingreep”²¹²

²¹² J. OPREEL, “Btw op opslagruimte: achter nieuwe regels gaan heel wat complicaties schuil”, *Fisc. Act.* nr. 2019/21, 4-8.

§4. Overgangsregeling lopende overeenkomsten

181. Wat is het lot van de vóór de inwerkingtreding op 1 januari 2019 bestaande huurovereenkomsten van opslagruimten? De memorie van toelichting biedt hierover duidelijkheid en onderscheidt drie categorieën.²¹³

4.1. Opslagruimte >90%

182. Een eerste categorie betreft de lopende overeenkomsten die vóór 1 januari 2019 verplicht belast werden op grond van het oude artikel 44, §3, 2°, tweede streepje W.BTW. Het betreft de terbeschikkingstelling van een bergruimte waarvan meer dan 90% van de oppervlakte werd bestemd voor de opslag van goederen. Niet meer dan 10% mocht bestemd zijn voor een kantoorruimte of een ruimte voor het beheer van de opgeslagen goederen. Van een verkoopsruimte mocht echter geen sprake zijn.

Dergelijke overeenkomsten blijven ook na 1 januari 2019 onderworpen aan dat regime tot aan het einde van de oorspronkelijke overeenkomst. Dit geldt ook wanneer de overeenkomst kadert in een B2B-context. Partijen hoeven aldus niet te opteren voor een belaste verhuur, zoals wel het geval is voor nieuwe overeenkomsten vanaf 1 januari 2019.

4.2. 90% > Opslagruimte > 50%

183. Een tweede categorie omvat de huurovereenkomsten m.b.t. ruimten voor het opslaan van goederen die onder het oude regime niet kwalificeerden als ‘opslagruimte’, maar wel als zodanig kwalificeren onder de huidige regeling. Ruimten die niet voldeden aan de strikte administratieve interpretatie kunnen echter wel voldoen aan de nieuwe versoepelde regeling. Wanneer een gebouw bv. voor 70% werd aangewend als opslagruimte, valt deze sedert 1 januari 2019 wel onder het toepassingsgebied. Ook wanneer een kleine verkoopsruimte van minder dan 10% aanwezig is, wat onder de huidige regeling wel wordt geaccepteerd, zal de ruimte voortaan als ‘opslagruimte’ kwalificeren in de zin van art. 44, §3, 2°, tweede streepje W.BTW.

²¹³ MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 13.

184. Deze terbeschikkingstellingen waren in het verleden vrijgesteld van BTW. De memorie van toelichting bepaalt in dit kader dat voor overeenkomsten in B2B-context vanaf 1 januari 2019 overgeschakeld kan worden naar de optionele belastingheffing als bedoeld in art. 44, §3, 2°, d) W.BTW. Art. 44, §3, 2°, a), tweede streepje W.BTW geeft aan dat het regime inzake opslagruimten niet van toepassing is wanneer geopteerd kan worden voor de optionele belastingheffing. Men heeft in B2B-context voor dergelijke terbeschikkingstellingen dus de keuze: men opteert voor een belaste onroerende verhuur of de terbeschikkingstelling blijft zoals voorheen vrijgesteld van BTW.

185. Wat dergelijke overeenkomsten in een B2C-context betreft, werd daarentegen niet voorzien in een overgangsregeling. Dit betekent dat een terbeschikkingstelling die voor 2019 niet voldeed aan de definitie van ‘opslagruimte’, vanaf 1 januari 2019 onderworpen wordt aan BTW.

4.3. Opslagruimte <50%

186. Een laatste categorie betreft de overeenkomsten die noch onder het oude noch onder het nieuwe regime onder het toepassingsgebied van de terbeschikkingstelling inzake opslagruimten vallen. Dit is bv. het geval wanneer de ruimte voor minder dan 50% aangewend voor de opslag van goederen of de verkoopsruimte meer dan 10% van de oppervlakte bedraagt. Zoals aangegeven in randnummer 179 is het ook mogelijk dat voor de verhuur van dergelijk gebouw wordt geopteerd voor een optionele belastingheffing. Zoals reeds opgemerkt speelt dan wel de nieuweheidsvereiste, aangezien het niet gaat over een opslagruimte in de zin van art. 44, §3, 2°, tweede streepje W.BTW.

Opdat de verhuur van dergelijke opslagruimte aan BTW onderworpen zou zijn, dient aldus ofwel het percentage van gebruik als opslagruimte te stijgen, of dient het gebouw dermate gerenoveerd te worden dat het voldoet aan de nieuweheidsvereiste.²¹⁴

²¹⁴ Circ. 2019/C/25 van 21 maart 2019, nr. VII. 25.2.

§5. Deelconclusie: de terbeschikkingstelling van opslagruimten

187. De nieuwe BTW-regeling inzake de terbeschikkingstelling van opslagruimten zorgde voor een ruimere invulling van het begrip ‘opslagruimte’. Voortaan mag er ook een verkoopsruimte aanwezig zijn, die niet meer dan 10% van de oppervlakte of van het volume inneemt. Daarnaast volstaat het nu om het onroerend goed voor meer dan 50% aan te wenden als opslagruimte. De strikte 10%-regel is aldus verleden tijd.

Deze verplichte belastingheffing geldt echter niet indien men ingevolge art. 44, §3, 2°, d) kan opteren voor een belaste verhuur zoals besproken in het vorige hoofdstuk. Men dient aldus een onderscheid te maken tussen de B2B- en B2C-verhuur van opslagruimten. Voor de professionele verhuur van opslagruimten, waarbij geopteerd dient te worden voor belastingheffing, wordt niet vereist dat de opslagruimte een ‘nieuw’ gebouw is. Wel dient de opslagruimte (een gedeelte van) een gebouw te zijn, ingevolge de eerste grondvoorwaarde van het optionele stelsel. Indien de opslagruimte niet als een gebouw kwalificeert (bv. een verhard terrein), geldt wel de verplichte belastingheffing inzake opslagruimten.

Deze vernieuwde regeling trad in werking op 1 januari 2019. Voor bestaande contracten heeft men in een overgangsregeling voorzien.

Hoofdstuk 3. Kortdurende verhuur

§1. Inleiding

188. Een derde en laatste hervorming van de wet van 14 oktober 2018 betreft de kortetermijnverhuur. Sinds 1 januari 2019 wordt een onroerende verhuur die niet langer dan zes maanden bedraagt, in principe onderworpen aan BTW.²¹⁵ De reden van deze nieuwe uitzondering op de principiële vrijstelling voor onroerende verhuur is meervoudig. De memorie van toelichting stelt dat met deze nieuwe regeling een einde wordt gesteld aan een traditionele discussie met de fiscus. In het verleden waren er immers afbakeningsproblemen tussen de vrijgestelde verhuur van onroerende goederen uit hun aard en diensten van terbeschikkingstelling van onroerende goederen voor een korte periode (bv. de verhuur van een tentoonstellingsruimte) die gedeeltelijk belast worden, in het bijzonder wanneer deze terbeschikkingstelling gepaard gaat met de terbeschikkingstelling van roerende goederen of andere bijkomende diensten.²¹⁶ De vraag was steeds of de terbeschikkingstelling van een onroerend goed voor de BTW beschouwd diende te worden als een principieel vrijgestelde passieve terbeschikkingstelling dan wel als een actieve dienstverlening die in principe onderworpen is aan BTW.²¹⁷

In het verleden zorgde deze discussie voor de nodige problemen. Wanneer bijvoorbeeld een congreszaal verhuurd werd en een projector ter beschikking werd gesteld moest de huurprijs opgesplitst worden. De verhuur van het onroerend goed, de congreszaal was vrijgesteld van BTW en de verhuur van de randapparatuur zoals een projector werd onderworpen aan BTW. Dit was zeer nadelig voor de verhuurder aangezien hij ingevolge het onderscheid dat gemaakt diende te worden als een gemengde belastingplichtige werd aangemerkt. Deze gemengde belastingplicht brengt immers met zich mee dat men geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft. Daarnaast beoogde men, met de kortetermijnverhuur verplicht aan BTW te onderwerpen, ook de budgettaire impact van de invoering van het optionele BTW-stelsel te beperken. Voortaan wordt een onroerende verhuur met een duurtijd die de zes maanden niet overschrijdt, in principe aldus onderworpen aan BTW. In dit hoofdstuk zal deze nieuwe regeling en de uitzonderingen erop worden besproken. De impact van deze nieuwe regeling in de praktijk zal vervolgens in Deel III aan bod komen.

²¹⁵ 44, § 3, 2°, a), zevende streepje W.BTW.

²¹⁶ MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 16.

²¹⁷ J. OPREEL, “Kortetermijnverhuur: nieuwe regeling schiet zijn doel voorbij”, *Fisc. Act.*, nr. 2019/23, 1-3.

§2. De verplichte belastingheffing

2.1. Principe en toepassingsgebied

189. Art. 44, § 3, 2°, a), zevende streepje W.BTW bepaalt dat de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen voor een periode die niet meer dan zes maanden bedraagt, niet onder de principiële vrijstelling voor onroerende verhuur valt. Op de uitzonderingen na, die in de volgende paragraaf besproken worden, is een kortetermijnverhuur van minder dan zes maanden vanaf 1 januari 2019 aldus steeds aan BTW onderworpen. In de circulaire van 21 maart 2019 wordt bevestigd dat alle onroerende goederen gevisieerd worden onder deze regeling. De aard van het gebouw is irrelevant. Zowel gebouwen verbonden aan de grond als terreinen zonder vasthechtend wegdek vallen onder het toepassingsgebied.²¹⁸ Verder is er ook geen nieuweheidsvereiste waar rekening mee gehouden moet worden.

2.2. Zes maanden

190. Zoals reeds aangegeven betreft het aldus een onroerende verhuur die de periode van zes maanden niet overschrijdt. De circulaire van 21 maart 2019 geeft duiding over hoe deze termijn van zes maanden berekend en beoordeeld dient te worden. In eerste instantie dient men te kijken naar de gebruiksduur zoals voorzien in de huurovereenkomst. Wat de werkelijke gebruiksduur betreft, vormt deze overeenkomst immers een vermoeden dat met alle middelen in feite of in rechte kan worden weerlegd. Uiteraard is het mogelijk dat gebruik gemaakt wordt van opeenvolgende contracten tussen dezelfde partijen betreffende eenzelfde goed. Wanneer dit het geval is, dient men na te gaan wat de totale aaneengesloten gebruiksduur betreft door de duurtijden van de verscheidene overeenkomsten op te tellen.²¹⁹ De administratie gaat deze termijnen dan samenvoegen. Indien de opeenvolgende contracten samen meer dan zes maanden bedragen, zal de verplichte belastingheffing o.b.v. de regeling inzake de kortetermijnverhuur geen toepassing vinden.

VOORBEELD 6

Wanneer een huurovereenkomst gesloten wordt voor de huur van een pop-up store gedurende een termijn van vier maanden, zal deze verhuur onderworpen zijn aan BTW krachtens het regime inzake kortdurende verhuur. Het gaat immers om een verhuur van

²¹⁸ Circ. 2019/C/25, 21 maart 2019, III. 11.

²¹⁹ Circ. 2019/C/25, 21 maart 2019, III. 12.

een onroerend goed die niet meer bedraagt dan zes maanden. De huurder zal aldus BTW moeten betalen over de huurprijs van de pop-up store. Wanneer echter na dit eerste contract een tweede opeenvolgend contract wordt gesloten voor een periode van drie maanden, zal de btw-administratie deze twee contracten samenvoegen en beoordelen of er in totaliteit sprake is van een kortdurende verhuur. Indien de optelsom van de duur van de twee contracten niet meer zou bedragen dan zes maanden, zou de verhuur opnieuw BTW belast zijn. In dit voorbeeld bedraagt de totale duur echter zeven maanden. Wanneer de grens van zes maanden overschreden wordt, bepaalt de BTW-administratie dat deze laatste overeenkomst die de grens van zes maanden doet overschrijden, niet onder het regime inzake kortdurende verhuur valt. Voor de eerste overeenkomst van vier maand in dit voorbeeld, gaat de administratie geen retroactieve wijziging doen. Maar de laatste verhuur van drie maanden zal aldus vrijgesteld zijn, tenzij geopteerd wordt voor belastingheffing.

2.3. Overgangsregeling

191. Net zoals het optionele stelsel en de nieuwe regeling inzake opslagruimten, trad ook het stelsel inzake de kortetermijnverhuur in werking op 1 januari 2019. Wat overeenkomsten aangevallen voor 1 januari 2019 betrof, werd voorzien in een overgangsregeling. Dergelijke overeenkomsten die niet meer bedroegen dan zes maanden waren krachtens art. 44, §3, 2° W.BTW vrijgesteld van BTW en bleven dit ook tot het einde van de oorspronkelijke looptijd van de overeenkomst.²²⁰ Met deze overgangsregeling beoogde men in alle omstandigheden te verzekeren dat de oorspronkelijke prijsafspraken tussen partijen ongewijzigd gehonoreerd konden worden. Het initiële BTW-regime werd aldus behouden tot het einde van de normale looptijd van de huurovereenkomst.²²¹ Ook wanneer er sprake was van opeenvolgende contracten die de duur van zes maanden samen overschreden, moest rekening gehouden worden met de overgangsregeling. Wanneer een eerste overeenkomst drie maanden betreft maar aanvang voor 1 januari 2019, zal een tweede overeenkomst van 5 maanden die inwerking trad na 1 januari 2019 alsnog kwalificeren als kortetermijnverhuur. Met de overeenkomst

²²⁰ Art. 8, lid 2 wet van 14 oktober tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft en 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 het verlaagde btw-tarief inzake de belaste verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft, *BS* 25 oktober 2018, 81.448.

²²¹ MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 30.

aangevangen voor de inwerkingtreding van de nieuwe regeling wordt immers geen rekening gehouden.

§3. Uitzonderingen

192. Zoals reeds aangegeven bestaan er enkele uitzonderingen op de verplichte belastingheffing inzake kortetermijnverhuur. Een aantal categorieën wordt uitgesloten van het toepassingsgebied van art. 44, §3, 2°, a), zevende streepje W.BTW. In dergelijk geval is de verhuur aldus vrijgesteld van BTW op grond van art. 44, §3, 2° W.BTW tenzij een andere uitzondering op de vrijstelling toepassing vindt.

3.1. Uitzondering 1: onroerende verhuur voor bewoning

193. Een eerste categorie van huurovereenkomsten die niet onder de verplichte belastingheffing inzake kortdurende verhuur valt, betreft de verhuur van onroerende goederen voor bewoning. Hierbij is het zonder belang of het gaat om een privéwoning, hoofdverblijfplaats, tweede verblijfplaats, vakantiewoning, studentenverblijf of woning gebruikt voor beroepsdoeleinden (bv. in het kader van een teambuilding).²²² Ook wanneer de overeenkomst wordt afgesloten met een rechtspersoon zal de onroerende verhuur aldus vrijgesteld zijn, wanneer het onroerend goed effectief voor bewoning wordt gebruikt.²²³

3.2. Uitzondering 2: onroerende verhuur aan natuurlijke personen voor privédoeleinden

194. Een tweede uitzondering betreft de verhuur aan natuurlijke personen waarbij deze het onroerend goed aanwenden voor privédoeleinden of, meer in het algemeen, voor andere doeleinden dan die van hun economische activiteit.²²⁴ De memorie van toelichting bij de wet van 14 oktober geeft als voorbeeld aan dat de verhuur van een ontmoetingsruimte voor de organisatie van een familiefeest onder deze uitzonderingscategorie valt. Zo zal de verhuur van deze ruimte voor een babyborrel of communiefeest aldus niet onder de verplichte belastingheffing vallen.²²⁵

²²² MvT, *Parl. St. Kamer* 2017-2018, nr. 54-3254, 14.

²²³ MvT, *Parl. St. Kamer* 2017-2018, nr. 54-3254, 15.

²²⁴ Art. 44, §3, 2°, a) zevende streepje W.BTW

²²⁵ MvT, *Parl. St. Kamer* 2017-2018, nr. 54-3254, 15.

3.3. Uitzondering 3: onroerende verhuur aan organisaties zonder winstoogmerk

195. Ook de verhuur van onroerende goederen aan organisaties zonder winstoogmerk wordt uitgesloten van de verplicht belaste kortdurende verhuur. Als voorbeeld kan hier gedacht worden aan de verhuur van een vergaderzaal aan een vereniging van mede-eigenaars.²²⁶

3.4. Uitzondering 4: onroerende verhuur aan organisaties voor sociaal-culturele vrijgestelde handelingen

196. Ten slotte wordt de verhuur aan eenieder die het onroerend goed aanwendt voor handelingen als bedoeld in art. 44, §2 W.BTW, uitgesloten van de verplichte belastingheffing voor de kortdurende verhuur. Het voormelde art. 44, §2 W.BTW somt een aantal sociaal-culturele en syndicale activiteiten op die vrijgesteld zijn van BTW. Zo wordt in de memorie van toelichting bij wijze van voorbeeld gesteld dat de verhuur van lokalen aan jeugdbewegingen voor de organisatie van een weekend of kamp vrijgesteld is van BTW. Wanneer een Chiro bijvoorbeeld een lokaal huurt voor een periode van 14 dagen gedurende de zomermaanden om er een kamp te organiseren, zal de vrijstelling van toepassing zijn. Ook de verhuur van een feestzaal aan een syndicale instelling of aan een studentenvereniging is vrijgesteld van BTW.

3.5. Gevolgen van de uitzonderingen: bewijslast en kritiek

3.5.1. Bewijs: attest

197. Deze uitzonderingen op de verplichte belastingheffing brengen met zich mee dat het niet steeds duidelijk is of een verhuur onderworpen dient te worden aan BTW of niet. De hoedanigheid van de huurder en de aanwending van het onroerend goed kunnen immers bepalend zijn. De verhuurder zal dus telkens moeten nagaan wat de hoedanigheid van de huurder is en waarvoor hij het onroerend goed zal gebruiken. Hij moet immers ten aanzien van de administratie kunnen aantonen of het al dan niet om een belaste verhuur gaat. Niettemin wou men de verhuurder geen excessieve last opleggen. Een verklaring waarin de huurder aangeeft dat hij onder een van de uitzonderingscategorieën valt, volstaat.²²⁷

²²⁶ MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 15.

²²⁷ Circ. 2019/C/25, 21 maart 2019, V. 20.

3.5.2. Kritiek

198. Hoewel volgens sommige auteurs deze nieuwe regeling tot een welgekomen vereenvoudiging leidt inzake de discussie met de fiscus omtrent de kwalificatie als vrijgestelde passieve terbeschikkingstelling of belaste actieve dienstverlening²²⁸, kan deze nieuwe regeling in de rechtsleer toch op kritiek rekenen. Zo wordt gevreesd dat de vele uitzonderingen uitnodigen tot “gesjoemel”.²²⁹ Daarnaast wordt in de rechtsleer ook geopperd dat de kortetermijnverhuur zijn doel voorbij schiet. Zoals reeds aangegeven beoogde deze regeling de discussie te vermijden of er sprake was van een passieve terbeschikkingstelling, dan wel van een actieve dienstverlening. Niettemin slaagt deze regeling er niet in om alle discussies van de baan te ruimen. Zo blijft de kwalificatie toch van belang wanneer de actieve dienstverlening aan een verlaagd BTW-tarief onderworpen zou zijn, terwijl de gewone kortdurende verhuur in principe aan 21 procent BTW onderworpen is. Daarnaast blijft de discussie ook relevant wanneer een verhuur onder een van de uitzonderingscategorieën valt.²³⁰ Of aldus echt een vereenvoudiging wordt bewerkstelligd met deze nieuwe regeling, valt te betwijfelen.

199. Mijns inziens wordt ook de budgettaire doelstelling van deze hervorming niet bereikt. Zoals reeds aangegeven in de inleiding van dit hoofdstuk beoogde men met de verplichte belastingheffing voor kortetermijnverhuur de budgettaire impact van het optionele BTW-regime op te vangen. De invoering van de verplichte belastingheffing voor kortetermijnverhuur had m.i. budgettair uitsluitend zijn doel kunnen halen, indien men geen uitzonderingen had ingevoerd. Het zijn immers net die huurovereenkomsten die onder de uitzonderingen vallen die budgettair iets hadden kunnen opleveren voor de Schatkist. Wanneer bijvoorbeeld een zaal wordt verhuurd voor een trouwfeest, zal ingevolge de tweede uitzondering deze verhuur zonder BTW zijn. Indien dezelfde zaal door een bedrijf wordt gehuurd als vergaderzaal, zal de verplichte belastingheffing wel van toepassing zijn. In dit geval zal het bedrijf echter de BTW kunnen recupereren. Indien de verhuur voor het trouwfeest toch aan BTW onderworpen zou zijn, zou de belastingplichtige huurder de BTW betaald over de huurprijs niet kunnen recupereren. Het is in dergelijke gevallen, waar men de BTW niet zou kunnen recupereren, dat het budgettair interessant zou zijn voor de Schatkist. Door al deze gevallen onder uitzonderingen op te nemen, bereikt men aldus niet het gewenste effect, het opvangen van de budgettaire impact van de optionele belastingheffing.

²²⁸ RUYSSCHAERT, S., “Verkoop en verhuur van onroerende goederen anno 2020”, *OGP*, 340, 352-353.

²²⁹ JANSSENS K., “De stilte na de storm, *Fisc. Act.* nr. 2019/01. 1-9.

²³⁰ J. OPREEL, “Kortetermijnverhuur: nieuwe regeling schiet zijn doel voorbij”, *Fisc. Act.* nr. 2019/23, 1-3.

Hoofdstuk 4. Overzicht - Welk stelsel primeert?

200. In de vorige hoofdstukken werden de drie hervormingen inzake onroerende verhuur en BTW besproken. Na het overlopen te hebben van deze stelsels, rijst de vraag nog welk stelsel wanneer toepassing vindt. Welk BTW-regime dient toegepast te worden voor de verhuur in B2B-context van een opslagruimte voor minder dan zes maanden? Een specifieke situatie kan onder verschillende regelingen vallen. Daarom wordt in dit hoofdstuk nagegaan welke regeling wanneer van toepassing is.

201. Een onroerende verhuur is in principe vrijgesteld van BTW. Op deze principiële vrijstelling bestaan echter uitzonderingen, zoals reeds aangehaald in Deel I. Naast de optionele uitzondering bestaan ook de (reeds besproken) verplichte uitzonderingen. Art. 135, lid 2 BTW-richtlijn stelt dat bepaalde verhuringen verplicht uitgesloten zijn van de principiële vrijstelling van onroerende verhuur. Het gaat onder meer over de verhuur van parkeerruimten voor voertuigen en de verhuur van safeloketten. Het betreffen uitzonderingen die de nationale wetgever verplicht dient toe te passen conform de BTW-richtlijn.²³¹ Wanneer terbeschikkingstellingen verplicht uitgesloten zijn van de vrijstelling, kan aldus niet geopteerd worden voor belastingheffing.²³² Deze diensten blijven van rechtswege belast. Hieruit kan aldus worden vastgesteld dat verplicht belaste verhuur primeert op de optioneel belaste verhuur.

202. Wat de belastingheffing voor de terbeschikkingstelling van opslagruimten betreft, gaat het niet om een door Europa verplicht gestelde belastingheffing. Zoals reeds aangegeven gaat het hier om een louter nationale uitzondering op de vrijstelling van BTW voor onroerende verhuur. Wanneer een opslagruimte ter beschikking wordt gesteld aan een belastingplichtige is er mogelijks een samenloop tussen de verplichte belastingheffing en de optionele belastingheffing. Zoals reeds aangegeven in randnummer 180, heeft de wetgever voorzien in de oplossing wat de concurrentie tussen deze regimes betreft. Art. 44, §3, 2°, a) tweede streepje, *in fine* W.BTW vermeldt immers expliciet dat het regime inzake opslagruimten geen toepassing vindt, wanneer geopteerd kan worden voor belastingheffing ingevolge art. 44, §3, 2°, d) W.BTW. Indien er dus geen verplichte uitzondering speelt en er concurrentie is tussen deze twee regimes, primeert het optionele BTW-stelsel.

²³¹ MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 10.

²³² Circ. 2019/C/25 van 21 maart 2019, V.16.

203. De verplichte belastingheffing inzake de kortdurende verhuur ten slotte, primeert op het optionele BTW-stelsel.²³³ Wanneer aldus een opslagruimte ter beschikking wordt gesteld voor een periode van minder dan zes maanden zal deze verhuur onderworpen zijn aan BTW op grond van de verplichte belastingheffing voor de kortdurende verhuur voorzien in art. Art. 44, § 3, 2°, a), zevende streepje W.BTW.

Uit bovenstaande kan aldus volgende hiërarchie van BTW-regimes worden afgeleid:

1. De communautair verplichte uitzonderingen
2. De kortdurende verhuur
3. Het optionele BTW-stelsel
4. Het regime inzake opslagruimten.

²³³MvT, *Parl. St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-3254, 16.; S. RUYSSCHAERT, “Onroerende verhuur mét btw: welk stelsel primeert?” *Fisc. Week.*, 2019/75, nr. 389, 7.

DEEL III. DE HERVORMINGEN: IMPACT IN DE PRAKTIJK

Hoofdstuk 1. Algemeen

204. Na de bespreking van de betekenis van ‘onroerende verhuur’ voor de toepassing van de BTW en de hervormingen van de wet van 14 oktober 2018 inzake de belasting van deze onroerende verhuur, wordt in dit derde deel ingegaan op de impact van de hervormingen in de praktijk.

Om na te gaan wat de hervormingen teweeg hebben gebracht in de praktijk werden semigestructureerde interviews afgenomen bij Joaquim Heirman (Director, Deloitte Legal), Stijn Vastmans (Partner, Tibergien), Eline van Impe (Head of Tax, AG Real Estate; verantwoordelijk voor de commissie Fiscaliteit binnen BVS), Tim van Sant (Partner, PwC) en Kim Verdonck (Executive Director, CBRE).

Aan de hand van de inzichten die verworven werden door het afnemen van deze interviews, wordt in wat volgt besproken wat de gevolgen zijn van de hervormingen voor de vastgoedsector. Zoals aangegeven, was de vastgoedsector reeds jaren vragende partij van de invoering van een optioneel BTW-stelsel. In dit deel wordt nagegaan of de hervormingen dan ook zorgden voor een revolutie op de vastgoedmarkt. Hierbij wordt o.m. nagegaan welke moeilijkheden men in de praktijk ondervindt door de nieuwe regelingen en wat de impact ervan is op de huurprijzen. Ook wordt nagegaan of de vooropgestelde doelstellingen behaald worden, met in het bijzonder: het wegwerken van de concurrentiële handicap.

Hoofdstuk 2. Vereenvoudiging

205. Vereenvoudiging is een van de doelstellingen die bij de hervormingen duidelijk vooropgesteld werd. Zowel met het optionele BTW-stelsel, de regeling inzake opslagruimten en de kortdurende verhuur werd beoogd de BTW-regeling te vereenvoudigen.²³⁴ In dit hoofdstuk wordt per hervorming nagegaan of deze doelstelling in de praktijk behaald werd.

§1. Het optionele BTW-stelsel

206. Met de invoering van het optionele BTW-stelsel beoogde men de BTW-regeling eenvoudiger en transparanter te maken. In de toekomst zou immers geen toevlucht meer genomen moeten worden tot alternatieve constructies om recht op aftrek van voorbelasting te genereren. De wildgroei aan diverse regels zorgde er volgens E. Van Impe voor dat men steeds meer beroep diende te doen op juristen.

1.1. Alternatieve constructies verleden tijd?

207. Aangezien men voortaan, voor ‘nieuwe’ gebouwen, kan opteren voor een belaste verhuur, kan men zich afvragen of de alternatieve constructies van het toneel verdwijnen in de verhuurcontext of althans meer gebruikt zullen worden waarvoor ze initieel bedoeld zijn.²³⁵ Wordt bijvoorbeeld de onroerende leasing voortaan gebruikt als financieringstransactie en niet langer louter opgezet om BTW te kunnen recupereren, indien de optie voor een belaste verhuur mogelijk is? Het antwoord op deze vraag is genuanceerd.

208. Vooreerst dient opgemerkt te worden dat aangezien uitsluitend nieuwe en grondig gerenoveerde gebouwen onder het toepassingsgebied vallen, voor ‘oude gebouwen’ nog steeds beroep wordt gedaan op de alternatieven, zoals in het verleden. Daarnaast dient een onderscheid gemaakt te worden tussen de verhuur *intragroup* en de verhuur naar externen toe. Zoals aangegeven, werden de alternatieven zoals zakelijke rechten en onroerende leasing veelal gebruikt in een *intragroup*-context. De eigenheden van elk van deze verschillende regelingen zorgden immers dat de constructies minder bruikbaar waren wanneer men een onroerend goed ter beschikking wou stellen van derden. Zo was bijvoorbeeld de verplichte aankoopoptie bij onroerende leasing en de voorfinanciering bij vruchtgebruik een hinderpaal, die het gebruik

²³⁴ Mvt, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3254/001, 11 en 16.

²³⁵ Zie randnummers 98-105.

ervan als alternatief voor verhuur aan derden afremde. In context van verhuur aan derden was de regeling inzake de bedrijvencentra van grotere betekenis. Door het aanbieden van extra diensten kwalificeerde de overeenkomst immers als een actieve onroerende verhuur en ontstond de mogelijkheid om BTW te recupereren.

Intragroup is de impact van de hervormingen op het gebruik van alternatieve constructies aldus groter. Toch zijn de alternatieve constructies in de praktijk niet volledig verdrongen. Zo stelt E. Van Impe dat er in praktijk nog vaak gebruik wordt gemaakt van vruchtgebruik of erfpacht. De verhuurder heeft bij dergelijke figuren immers een sterkere positie om de kosten bij de huurder te leggen en deze contracten zijn bovendien niet verbreekbaar. De juridische zekerheid die dergelijke contracten bieden, zorgen er aldus mee voor dat de alternatieven minder snel verdwijnen dan door sommigen werd verwacht. Het grootste voordeel van de alternatieve constructies is de herzieningstermijn van 15 jaar. Zoals nog aan bod komt in hoofdstuk 5, vormt de bijzonder lange herzieningstermijn van 25 jaar onder het optionele stelsel, immers een struikelblok. De kortere termijn van 15 jaar bij de alternatieve constructies, is aldus iets dat mee in overweging genomen wordt. In de praktijk dient nog steeds, afhankelijk van de concrete aard van het project, nagegaan te worden welke figuur het meest geschikt is.

De alternatieve constructies en uitzonderingsmechanismen blijven bestaan. Op dat punt is het niet eenvoudiger geworden. Toch kan niet ontkend worden dat er toch sprake is van enige vereenvoudiging. In bepaalde sectoren, bijvoorbeeld bij *Retail* of de verhuur van kantoren, boden de bestaande figuren immers niet veel mogelijkheden. Door de invoering van het optionele stelsel heeft men daar nu mogelijkheden gecreëerd, wat toch een aanzienlijke vereenvoudiging meebrengt.

1.2. Administratieve vereenvoudiging en betwistingen

1.2.1. Administratieve vereenvoudiging

209. Indien men wil opteren voor een belaste onroerende verhuur, lijkt dit in de praktijk zeer eenvoudig te zijn. Zoals eerder aangegeven, volstaat het immers om een gezamenlijke verklaring van huurder en verhuurder op te nemen in de huurovereenkomst. Dit zorgt voor flexibiliteit in de praktijk: het is een makkelijk te implementeren gegeven. Bovendien is er geen voorafgaande kennisgeving aan de administratie vereist, wanneer men opteert om de verhuur aan BTW te onderwerpen.

1.2.2. Betwistingen

210. Om echter te weten of deze nieuwe regeling tot minder geschillen en betwistingen zal leiden is het op vandaag te vroeg. Gebouwen die ‘nieuw’ zijn en waarvoor aldus geen BTW over de materiële bouwwerken opeisbaar werd voor 1 oktober 2018, worden pas sinds kort opgeleverd en in gebruik genomen. Overeenkomsten waarin geopteerd wordt voor een belastingheffing, treden bijgevolg pas nu in werking. Over een aantal jaar zullen pas de eerste geschillen en betwistingen omtrent de nieuwe regeling naar boven komen. De discussies die men momenteel ziet, gaan grotendeels omtrent de oude regelingen.

211. De nieuwe vereiste en de befaamde datum van 1 oktober 2018, leiden in de praktijk soms tot moeilijkheden. De problemen die omtrent deze temporele vereiste waargenomen worden, komen aan bod in hoofdstuk 3. Ook de herzieningstermijn van 25 jaar zal in de toekomst naar alle waarschijnlijkheid tot betwistingen leiden. Aangezien de verlenging van de herzieningstermijn een belangrijk aspect vormt van het optionele BTW-stelsel, wordt hier uitgebreider op ingegaan in hoofdstuk 5.

Naast betwistingen omtrent de herzieningstermijn, verwacht men in de praktijk ook betwistingen omtrent de hoedanigheid van de huurder. Zoals aangegeven is een van de grondvoorwaarden dat de huurder (het gedeelte van) het gehuurde gebouw volledig moet aanwenden voor zijn economische activiteit.²³⁶ Over deze voorwaarde heeft de verhuurder geen controle. Wanneer blijkt dat de huurder (het gedeelte van) het gebouw niet aanwendt voor zijn beroepsactiviteit, zal dit in de praktijk tot betwistingen aanleiding kunnen geven. De verhuurder zou in dergelijk geval immers geconfronteerd worden met een BTW-herziening. Zoals reeds aangegeven in randnummers 128-130, doet de verhuurder er aldus goed aan zich te beschermen tegen een eenzijdige, niet toegestane bestemmingswijziging. Indien de huurovereenkomst bepaalt dat de lasten en kosten van een BTW-herziening ten gevolge van een bestemmingswijziging van de huurder verhaald kunnen worden op deze laatste, kunnen deze discussies vermeden worden. De hoedanigheid van de huurder kan aldus aanleiding geven tot geschillen. Niettemin dient opgemerkt te worden dat de Belgische regeling op dit punt eenvoudiger is in vergelijking met de andere lidstaten. Om als huurder in aanmerking te komen om te opteren voor de belaste verhuur, volstaat het dat hij een BTW-plichtige is. Het is hierbij niet relevant of hij een volledige, gedeeltelijke, gemengde of vrijgestelde belastingplichtige is.

²³⁶ Zie randnummers 126-127

In andere landen is bv. vereist dat de huurder een bepaald percentage recht op aftrek van voorbelasting geniet. Zo is naar de Nederlandse regeling bijvoorbeeld vereist dat de huurder het gebouw voor 90% of meer aanwendt voor prestaties die recht geven op aftrek van voorbelasting.²³⁷

Uiteraard kunnen ook andere geschillen en betwistingen opduiken. Naast de hoedanigheid van de huurder, zal dit volgens T. Van Sant echter beperkt blijven door de ruime invulling van de grondvoorwaarden.

§2. De regeling inzake opslagruimten

2.1. Interpretatieproblemen weggewerkt?

212. Ook de regeling inzake opslagruimten was aan vereenvoudiging toe. Zoals aangegeven, waren er immers interpretatieproblemen onder de oude regeling.²³⁸ Vooral de strikte 10%-regel zorgde voor moeilijkheden.

213. In de praktijk blijkt dat deze doelstelling inderdaad behaald werd. De regeling wordt soepeler geïnterpreteerd en er is zichtbaar sprake van vereenvoudiging. De discussies uit het verleden zijn sterk afgenomen. De enige discussie omtrent de vernieuwde regeling die men op vandaag lijkt te voeren, betreft de verkoopruimte die slechts 10% mag bedragen. Dit maximumpercentage werd voorzien om te vermijden dat men zou gaan optimaliseren. Men wou vermijden dat bijvoorbeeld de volledige Meir in Antwerpen als ‘opslagruimte’ zou kwalificeren in plaats van als winkel. Op dit punt ziet men nu in de praktijk toch discussies. Wat wordt nu precies verstaan onder “verkoopruimte” als bedoeld in art. 44, §3, 2°, a), tweede streepje W.BTW? Dit blijkt voor interpretatie vatbaar te zijn. Zo rijst de vraag of het een winkel in de strikte zin van het woord betreft (een ruimte met toonbank, kassa ed.) of ook ruimten waar mensen ontvangen worden en producten getoond worden, waarna eventueel een verkoop plaatsvindt.

Dit interpretatieprobleem dat men ziet op vandaag, dient echter echter genuanceerd te worden: Bij grote logistieke projecten zal men wat verkoopruimten betreft immers zelden de grens van

²³⁷ Art. 11, lid1, b), 5° wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Nederlandse wetgeving); https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/onroerende_zaken/verhuur_onroerende_zaak/belaste_verhuur/voorwaarde_belaste_verhuur/voorwaarden_belaste_verhuur.

²³⁸ Zie randnummers 169-171.

10% overschrijden. Het is voornamelijk bij kleinere projecten dat deze discussie zich kan voordoen. Op dit punt na, zijn de interpretatieproblemen sterk verminderd en is er duidelijk sprake van vereenvoudiging in de praktijk.

2.2. Complexiteit?

214. Uit de bevragingen bleek dat er consensus was over de vereenvoudiging en de soepelere interpretatie onder de nieuwe regeling. Zoals reeds aangegeven, wordt er toch kritiek geuit op de ingreep van de wetgever om in B2B-context de verhuur van een gebouw als opslagruimte onder de optionele belastingheffing te brengen.²³⁹ Deze kritiek blijkt terecht te zijn. Volgens J. Heirman is de complexiteit het zwakke punt van deze regeling. Het uitleggen van de BTW-regeling inzake opslagruimten, is volgens hem bijzonder ingewikkeld. Zoals aangegeven, heeft men in een B2B-context voor de verhuur van een *gebouw* als opslagruimte de keuze om te opteren voor belastingheffing. Recent werd door Deloitte Legal een analyse uitgevoerd m.b.t. het verhuren van een verhard terrein als opslagruimte. Volgens Heirman is de regeling complex omdat men denkt altijd te moeten opteren voor BTW in B2B-context. Maar voor de optionele regeling komt de verhuur van een onbebouwd terrein niet in aanmerking. Het aanwenden van een verhard terrein als opslagruimte, is aldus verplicht onderworpen aan BTW, ingevolge art. 44, §3, 2°, a), tweede streepje W.BTW. Daarnaast dient men steeds in detail te bekijken hoe de opslagruimte eruitziet en dient men na te gaan met wat soort klanten men te maken heeft (B2B, B2C of B2G).

Om onnodige complexiteit te vermijden was het volgens J. Heirman wenselijker geweest de terbeschikkingstelling voor opslagruimten verplicht aan BTW te onderwerpen, tenzij partijen een vrijgestelde verhuur zouden verkiezen. Aangezien de hervormingen zoveel mogelijk budgetneutraal dienden te zijn, is de ingevoerde regeling volgens T. Van Sant echter de best haalbare geweest. Daarnaast stelt de regeling ook duidelijk welke percentages behaald moeten zijn (meer dan 50% en minder dan 10%). Met deze grenzen kan men makkelijk rekening houden bij de bedrijfsvoering. Mijns inziens is ook wat de regeling inzake opslagruimten betreft, de doelstelling tot vereenvoudiging over het algemeen behaald. Er komt enige complexiteit bij kijken, maar t.o.v. vroeger is er zeker een positieve evolutie merkbaar.

²³⁹ Zie randnummer 180.

§3. De kortdurende verhuur

215. Zoals aangegeven bij de uiteenzetting van de nieuwe regeling inzake de kortdurende verhuur, beoogde men een einde te maken aan de traditionele discussie met de fiscus. Deze discussie bestond er in of de terbeschikkingstelling van een onroerend goed voor de toepassing van de BTW beschouwd moest worden als een passieve terbeschikkingstelling (vrijgesteld) of als een actieve dienstverlening (onderworpen aan BTW).

In de praktijk was de regeling in België inzake BTW de verhuur van o.m. vergaderruimtes en seminarielokalen complex. Er diende steeds een onderscheid gemaakt te worden tussen de verhuur van het onroerend goed, die vrijgesteld was van BTW, en de verhuur van het meubilair, die onderworpen werd aan BTW. Dit gaf in het verleden veel aanleiding tot betwistingen met de administratie. De fiscus wou de huurprijs van het onroerend goed zo hoog mogelijk zetten en de belastingplichtige wou deze zo laag mogelijk houden. Voor een gemengde belastingplichtige is het, m.o.o. het recupereren van BTW immers voordeliger een zo groot mogelijke omzet te halen uit handelingen die recht op aftrek van voorbelasting genereren.²⁴⁰

Geïnspireerd op de Nederlandse regeling hieromtrent, wou men de kortetermijnverhuur verplicht aan BTW onderwerpen. Dit zou in de praktijk leiden tot minder betwistingen tussen het onroerend en roerend gedeelte. Net zoals het geval is in de Nederlandse regeling m.b.t. kortdurende verhuur, was er bij de opmaak van de Belgische regeling één uitzondering voorzien: kortetermijnverhuur die bestemd was tot bewoning. Bij het bediscussiëren van deze maatregel, kwam er voornamelijk kritiek van CD&V. Men wou vermijden dat o.m. parochieverenigingen en jeugdbewegingen geconfronteerd zouden worden met hogere BTW-kosten. Dit heeft er vervolgens toe geleid een aantal uitzonderingen in te schrijven op de verplichte belastingheffing van kortdurende verhuur.

216. Over deze hervorming omtrent de kortdurende verhuur, zijn de geïnterviewde experts merkbaar kritischer. Men wou een einde maken aan de traditionele discussie, maar deze nieuwe regeling is in de praktijk niet werkbaar voor professionele uitbatingen. Wanneer men verhuurt aan een van de uitzonderingscategorieën, die niet onder de verplichte belastingheffing vallen,

²⁴⁰ Voor de berekening van het recht op aftrek van gemengde belastingplichtigen: zie randnummer 40.

zal men immers nog steeds dezelfde opsplitsing moeten maken zoals in het verleden. Dit leidt tot onzekerheid bij de verhuurders.

VOORBEELD X.

Indien een verhuurder van vergaderlokalen verhuurt aan een lokale VZW, dient hij de huurprijs op te splitsen. Uitsluitend over de huur van de meubels ed. kan de verhuurder BTW aanrekenen. Indien daarentegen een lokale onderneming een vergaderlokaal huurt, wordt wel over de gehele huurprijs BTW aangerekend.

Van vereenvoudiging is hier aldus duidelijk geen sprake. Verhuurders zullen hun boekhouding en administratie zodanig moeten organiseren om met voorgaande rekening te houden. Daarnaast moet de verhuurder ook beschikken over een attest voor elke kortetermijnverhuur dat aangeeft of de huurder al dan niet onder een van de uitzonderingen op de verplichte BTW-heffing valt. Dit brengt met zich mee dat de verhuurder moet vertrouwen op informatie die door zijn huurder wordt aangereikt, die niet altijd even accuraat is. Net zoals de hoedanigheid van de huurder en de eenzijdige bestemmingswijziging als besproken onder het optionele BTW-stelsel, zou hier de oplossing voor de verhuurder er ook in kunnen bestaan zich contractueel te beschermen. Zo kan een clause in de huurovereenkomst worden ingelast dat indien de door de huurder verstrekte informatie niet overeenstemt met zijn BTW-statuut, eventuele BTW-kosten bij hem verhaald kunnen worden.

217. Aangezien deze regeling moeilijk toe te passen is in de praktijk, blijft men alsnog de discussie voeren die met deze nieuwe regeling vermeden zou worden. Volgens S. Vastmans gaat men in de praktijk nog steeds verdedigen dat het een complexe dienstprestatie betreft, door diensten te voorzien zoals onthaal, bewaking, ter beschikking stellen van presentatiemateriaal ed. Uitbaters gaan aldus stellen dat hun activiteit geen vrijgestelde verhuur vormt, maar een belaste exploitatie. Hieromtrent worden op vandaag ook nog zaken ingediend bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen.

Hoofdstuk 3. De temporele vereiste van het optioneel BTW-stelsel

§.1 De vereiste van een ‘nieuw’ gebouw

218. Wat het optionele BTW-stelsel betreft, geldt zoals aangegeven een nieuweheidsvereiste. Voor de bespreking van deze grondvoorwaarde die stelt dat uitsluitend ‘nieuwe’ gebouwen onder het toepassingsgebied vallen wordt verwezen naar randnummers 122-125 Zoals aangegeven, dient deze voorwaarde niet vervuld te zijn indien de optie tot belaste verhuur wordt uitgeoefend voor een gebouw dat aangewend wordt als opslagruimte in de zin van art. Art. 44, §3, 2°, a), tweede streepje W.BTW.

1.1. Discriminatie t.o.v. oude gebouwen?

219. Uiteraard valt de opgelegde nieuweheidsvereiste te betreuren voor ‘oude’ gebouwen. Vooral wanneer het gaat om recent opgerichte gebouwen, die net niet onder het toepassingsgebied vallen, is er volgens E. Van Impe een grote bezorgdheid. Zoals besproken, valt ook vernieuwbouw onder het toepassingsgebied van het optionele BTW-stelsel. Gebouwen die aan renovatie toe zijn, kunnen gerenoveerd worden en opnieuw btw-technisch als ‘nieuw’ aangemerkt worden. Gebouwen die echter nog in goede staat zijn en geen renovatie nodig hebben, liggen moeilijker in de markt. Zij kunnen niet zoals ‘nieuwe’ gebouwen opteren voor een belaste verhuur.

Op het moment dat de eerste ontwerp teksten verschenen, werd gedacht aan het opstarten van een procedure tegen deze nieuweheidsvereiste. Niettemin heeft men binnen de beroepsgroepen besloten om niet de hele regeling te gaan ondergraven. Een mogelijk gevolg van dergelijke procedure zou er immers in bestaan dat het Grondwettelijk Hof oordeelt dat er sprake is van discriminatie en dat ook ‘oude’ projecten onder het toepassingsgebied moeten vallen. Het invoeren van de nieuweheidsvereiste werd zoals besproken, ingegeven door budgettaire overwegingen. Er was bij de invoering van de regeling geen budget om ook ‘oude’ gebouwen onder de regeling te betrekken. Door de huidige covid-19 crisis is dit budgettaire probleem op vandaag bovendien alleen maar toegenomen. Indien het Grondwettelijk Hof aldus zou beslissen dat de regeling strijdig is met de grondwet, is het risico reëel dat de hele regeling zou verdwijnen. De vastgoedsector was reeds jaren vragende partij van deze regeling. Daarom heeft men besloten om de gevolgen van deze regeling en de nieuweheidsvereiste te ondergaan. Het mag dan wel discriminatoir zijn, het aanvechten van de regeling zou mogelijks tot veel ergere gevolgen geleid hebben.

§2. De economische waarde van een Voorafgaande Beslissing

220. Opdat voldaan zou zijn aan de nieuwevereiste, is het noodzakelijk dat geen BTW opeisbaar is geworden over de aankoop, oprichtings-of verbouwingswerken op 1 oktober 2018. In de rechtsleer werd opgemerkt dat er geen duidelijkheid bestaat over wie deze bewijslast draagt.²⁴¹ Het is echter van aanzienlijk belang wie effectief de bewijslast draagt en aldus de nodige documenten dient te kunnen voorleggen. Om problemen in de toekomst te vermijden, adviseerde J. Heirman aan zijn cliënten een Voorafgaande Beslissing aan te vragen, een gerechtsdeurwaardersakte te laten akteren, of een combinatie van beide.

De reden waarom dit zo belangrijk wordt geacht, is dat de verhuurmarkt gekenmerkt wordt door heel wat investeerders die na zo'n 15 jaar de intentie hebben hun onroerend goed te verkopen. In de praktijk gebeurt dergelijke verkoop vaak met een *share-deal*: een kantoorgebouw zit in een vennootschap en de aandelen van deze vennootschap worden verkocht. Anders dan bij een *asset-deal*, neemt de nieuwe aandeelhouder de bestaande fiscale risico's aldus mee over. Investeerders die over 10 tot 15 jaar hun onroerend goed wensen te verkopen, en niet in het bezit zijn van een Voorafgaande Beslissing of een gerechtsdeurwaardersakte, zullen dan met een probleem geconfronteerd worden. Wanneer een *due diligence* opgestart wordt, zal de koper immers willen weten of voldaan werd aan de temporele vereiste. Indien dan geen sluitend bewijs kan worden voorgelegd, zal de koper stellen er sprake is van een groot risico, aangezien de aftrek van BTW verworpen kan worden. Het bedrag van de betaalde BTW over de oprichtingskosten, die mogelijks onterecht in aftrek werd gebracht door de investeerder, zal dan integraal van de aandelenprijs afgetrokken worden. De koper zal dit risico immers willen incalculeren, daar hij de fiscale risico's met inbegrip van een mogelijke BTW-herziening draagt. Uiteraard gaat dit bij grote projecten over aanzienlijke bedragen. Daarom heeft dergelijke Voorafgaande Beslissing in de praktijk aldus een economische waarde. De verkoopprijs kan aanzienlijk dalen, wanneer men niet over dergelijke beslissing beschikt.

²⁴¹ NATANELOV A. en COBBAERT L., "Optionele btw-heffing op onroerende verhuur: bewijslast voor fiscus of (ver)huurder?" *Fis. Act*, nr. 2019/40, 12-14.

§3. Praktische moeilijkheden inzake ‘vernieuwbouw’

221. Niet alleen het bewijs leveren dat nog geen BTW opeisbaar werd op 1 oktober 2018 kan in de praktijk tot problemen leiden. Ook het aantonen dat voldaan is aan de voorwaarden om van ‘vernieuwbouw’ te kunnen spreken, gaat gepaard met de nodige moeilijkheden. Zoals aangegeven in het tweede deel zijn er twee mogelijkheden om een oud gebouw BTW-technisch als ‘nieuw’ te kwalificeren: Een eerste mogelijkheid bestaat erin werken uit te voeren waardoor het gebouw een ‘ingrijpende wijziging’ ondergaat in zijn wezenlijke elementen. Een tweede mogelijkheid bestaat erin aan te tonen dat de kostprijs van de werken 60% (excl. BTW) bedraagt van de verkoopwaarde na de werken.²⁴² In de praktijk ondervindt men bij beide regelingen moeilijkheden, die in wat volgt worden toegelicht.

3.1. Het concept ‘ingrijpende wijzigingen’

222. Het concept ‘ingrijpende wijzigingen’ blijkt in de praktijk ingewikkeld te zijn. Uit de afgenomen interviews werd duidelijk dat de verschillende experts andere ervaringen hebben met de interpretatie die de administratie geeft aan het concept ‘ingrijpende wijzigingen’

223. De wezenlijke elementen van het gebouw dienen ingrijpende wijzigingen te hebben ondergaan. Zoals aangegeven, gaat het hierbij over wijzigingen in de aard, de bestemming of structuur. Volgens J. Heirman kijkt de administratie niet naar de wijzigingen in bestemming of aard, maar naar de wijzigingen in de structuur. Uit zijn ervaring met de administratie blijkt dat ‘structuur’ door de Dienst Voorafgaande Beslissingen geïnterpreteerd wordt als de ‘dragende structuur’: draagmuren, funderingen, ed. Opdat er sprake zou zijn van een nieuw gebouw, dient deze structuur voor meer dan de helft gewijzigd te zijn. Deze strenge invulling komt volgens J. Heirman bijna overeen met het afbreken van een gebouw. Op vandaag blijkt het in de praktijk aldus niet evident om een gebouw als ‘nieuw’ te kwalificeren aan de hand van het structureel criterium. Om discussies te vermijden en om rechtszekerheid te bekomen vraagt men in de praktijk hieromtrent Voorafgaande Beslissingen aan. Bij dergelijke projecten organiseert de Dienst Voorafgaande Beslissingen in de praktijk vaak een plaatsbezoek. Men gaat ter plaatse en bekijkt op de site wat er gewijzigd is.

²⁴² Zie randnummer 124.

Hoewel volgens Heirman door de administratie dit eerste criterium getoetst wordt op de structuur, blijkt uit de ervaring van T. Van Sant dat ook vaak een bestemmingswijziging vereist wordt door de administratie. Dit leidt in de praktijk volgens Van Sant soms tot moeilijkheden. Een voorbeeld van een bestemmingswijziging is bijvoorbeeld het ombouwen van een schoolgebouw tot kantoorgebouw.

Volgens E. Van Impe is de interpretatie afhankelijk van de administratie waaraan de vraag wordt voorgelegd: de lokale administratie, centrale administratie of Dienst Voorafgaande beslissingen. Sommigen aanvaarden bijvoorbeeld uitsluitend het criterium van de 60%-regel, anderen willen dan weer een combinatie van beide criteria. De wetgeving mag dan wel pragmatisch en liberaal geschreven zijn, de stugge houding van de administratie leidt in de praktijk tot geschillen en betwistingen.

3.2. De 60% -regel

3.2.1. Het concept ‘verkoopwaarde’ in de verhuurcontext

224. Aangezien het niet evident is te voldoen aan de strikte interpretatie van ‘ingrijpende wijzigingen’, werkt men in de praktijk volgens S.Vastmans, veeleer met de 60%-regel. Toch zijn er ook opmerkingen te maken bij dit criterium. Vooreerst dient opgemerkt te worden dat deze regel verwijst naar de ‘verkoopwaarde’ na de werken. Het betreft hier echter een verhuurcontext, waar andere parameters gebruikt worden dan in een verkoopcontext. De berekening van de verkoopwaarde gebeurt door een taxateur, schattingsbureaus, landmeters ed. Zij gebruiken naar gelang de context andere parameters. In een verhuurcontext gaat men bijvoorbeeld na hoeveel kantoren in de nabijheid zijn, hoeveel vierkante meter de stad nodig heeft aan huurkantoren de komende tien jaren, wat de gemiddelde *yield* is, ed. Op basis daarvan bepaalt men dan wat een onroerend goed waard is in verhuurtermen. Wanneer men de verkoopwaarde wilt bepalen, kijkt men echter naar andere parameters: Men kijkt naar de ligging, de staat van het gebouw ed. Hoewel het concept ‘verkoopwaarde’ in de commentaren vermeld wordt en het in de praktijk wordt toegepast, past het volgens J. Heirman niet in de realiteit van de verhuurmarkt.

225. Een andere moeilijkheid die men ondervindt bij deze regel, is volgens E. Van Impe het gegeven dat men moet kijken naar de verkoopwaarde op het ogenblik van de oplevering. Dit brengt grote onzekerheden mee wanneer men een businessplan dient op te stellen. Wanneer

men een project opstart, hoopt men uiteraard dat de kostprijs van de werken 60% zal bedragen van de verkoopwaarde na de werken. Dit heeft men echter niet volledig in de hand. Wanneer de locatie waar het project gevestigd is bijvoorbeeld plots zeer aantrekkelijk wordt op de markt, zou de verkoopwaarde van het gebouw weleens sterk kunnen stijgen. Volgens E. Van Impe bemoeilijkt dit de regeling, maar zij wijst er wel op dat deze regels hieromtrent in de andere landen niet duidelijker zijn. Het is aldus niet zo dat België het op dit punt aanzienlijk slechter doet dan de buurlanden.

3.2.2. Voorafgaande beslissingen

226. Wanneer men zekerheid wil verkrijgen en een Voorafgaande beslissing aanvraagt, zijn er ook moeilijkheden waar men in de praktijk op stuit. In dit geval zal men een verslag vragen aan een taxateur, die onafhankelijk een schatting maakt van de verkoopwaarde van het onroerend goed. Hoewel men deze schatting overmaakt aan de Dienst Voorafgaande beslissingen, bekijkt deze het verslag pas na de oplevering van het gebouw. De Dienst laat dan een onafhankelijke schatting uitvoeren door de Patrimoniumdocumentatie. Deze werkwijze, brengt met zich mee dat men gedurende de hele bouwfase geen verhuurcontract kan afsluiten. Meestal tracht men echter reeds verhuurcontracten af te sluiten tijdens de bouwfase. Naar prijszetting toe, is het immers van belang om te weten of de BTW aftrekbaar zal zijn.²⁴³ Wat rechtszekerheid betreft, zit men tijdens de bouwfase in een grijze zone, wat onderhandelingen bemoeilijkt. Aangezien men contracten dus pas kan finaliseren wanneer de gebouwen opgeleverd worden, wordt men als gevolg geconfronteerd met een periode van leegstand. Dit is volgens J. Heirman een grote rem op dergelijke projecten: Gaat men voor een Voorafgaande Beslissing of niet? Als men de geschatte verkoopwaarde afzet tegenover de kostprijs van de werken die gebudgetteerd werd, en het blijkt dat men rond de 60% zit, zal men best een aanvraag indienen. Bij een eventuele latere verkoop wil men uiteraard een goede prijs kunnen vragen. In dergelijke gevallen staat de verhuurder aldus voor een moeilijke keuze: leegstand incalculeren of rechtsonzekerheid incalculeren.

²⁴³ Zie ook randnummer 229.

§4. Stijging van nieuwbouw en vernieuwbouw?

227. Naast de reeds besproken doelstelling tot vereenvoudiging, werd door deze hervormingen ook beoogd nieuwbouw en vernieuwbouw te stimuleren. Volgens T. Van Sant is de hervorming een trigger geweest om vervroegd te gaan investeren of vernieuwbouw vervroegd toe te passen. Hoe verder we van de datum van 1 oktober 2018 gaan, hoe meer men volgens Van Sant ziet dat de wetgeving op dit vlak zijn effect heeft gehad.

K. Verdonck ziet in de praktijk echter geen significante toename van nieuwbouwprojecten of grondige renovaties. Hij wijst erop dat de laatste jaren een duidelijke trend zichtbaar, waarbij ontwikkelaars een kantoorgebouw liever omvormen tot residentieel vastgoed. Volgens Verdonck leidt dit tot een ongeziene schaarste aan nieuwe kantoorgebouwen. Tot nog toe lijkt deze trend niet veranderd. Ondanks het BTW-nadeel, verkiezen investeerders toch nog steeds residentieel vastgoed.

Investeerders die toch kantoorgebouwen willen verhuren, kijken bovendien voornamelijk naar de aantrekkelijkheid van de stad waarin ze wensen te verhuren. Het gegeven dat een gebouw BTW-technisch als nieuw of oud wordt aangemerkt, lijkt in de praktijk niet van doorslaggevend belang te zijn voor investeerders. Indien men geïnteresseerd is in een specifiek kantoorgebouw en het in de portefeuille wil om te verhuren, ligt men volgens J. Heirman niet zozeer wakker van de BTW. In dat opzicht is de nieuwe regeling volgens hem een “*nice to have*” eerder dan een “*must have*”: Indien men de marge kan optimaliseren door het recht op aftrek van voorbelasting is dat mooi meegenomen, maar indien men dit recht op aftrek niet genereert, dan zij het zo.

Hoofdstuk 4. Impact op de huurprijzen

228. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de impact van de hervormingen op de huurprijzen. Aangezien de verhuurder onder het optionele stelsel nu BTW kan recupereren zou men immers kunnen verwachten dat de huurprijzen dalen, aangezien er geen remanente BTW meer verrekend dient te worden in de huurprijzen. Anderzijds is het ook mogelijk dat de winstmarge van verhuurders nu geoptimaliseerd wordt.

§1. Sterkere onderhandelingspositie voor huurder of optimalisatie winstmarge verhuurder?

229. Al dan niet opteren voor een belaste onroerende verhuur hangt veelal af van de prijszetting die de verhuurder wenst. Met bedrijven die BTW kunnen recupereren, wordt anders onderhandeld dan met bv. verzekeringsmaatschappijen, banken of overheidsinstellingen. Zoals aangegeven in Deel II, zullen deze laatsten niet zeer gewillig zijn om te opteren voor belaste verhuur, daar de BTW voor hen een kost uitmaakt.²⁴⁴ Wanneer een huurder de BTW niet kan recupereren, ziet men in de praktijk een bepaalde dynamiek tijdens de onderhandelingen: Deze huurders zien zich gesterkt om een lagere huurprijs te onderhandelen aangezien de verhuurder alle voordeel haalt uit de belaste verhuur. Indien de verhuurder toch voor een belaste verhuur wenst te opteren, zal hij inspanningen moeten leveren om de huurder te overtuigen om in te stemmen. Zo zou hij bijvoorbeeld bepaalde verbouwingswerken voor zijn rekening kunnen nemen of een lagere huurprijs aanbieden.

230. Indien de markt schaars is, zal de huurder echter een minder sterke onderhandelingspositie hebben. K. Verdonck (CBRE) duidde dit met een voorbeeld uit de praktijk in Luxemburg: Wanneer een verhuurder, die kan opteren voor belaste verhuur, in de onderhandelingen geconfronteerd wordt met een niet-belastingplichtige overheid als huurder, kan de verhuurder eventueel eisen dat deze overheid het BTW-nadeel compenseert. Dit is een soort van ‘*top-up*’: De verhuur is zonder BTW, wat nadelig is voor de verhuurder, maar dit nadeel wordt dan gecompenseerd door de betaling van een hogere huurprijs. Volgens K. Verdonck is het echter op vandaag niet mogelijk om de impact van de hervormingen op de huurprijzen vast te stellen. Volgens hem zullen investeerders die een zeer sterk product hebben, hun winstmarge zullen willen maximaliseren en het BTW-voordeel niet delen met de huurder. Toen de maatregelen besproken werden, dacht men dat dit een mogelijks resultaat zou zijn.

²⁴⁴ Zie randnummer 134.

Men dacht dat er een soort *gentlemen's agreement* zou ontstaan tussen verhuurder en huurder, maar in de praktijk blijkt dit niet zo te zijn.

Of er al dan niet sprake is van leegstand, zal uiteraard een invloed hebben op de onderhandelingsposities. Wanneer men met leegstand geconfronteerd wordt, zullen verhuurders meer bereid zijn de huurprijs te doen dalen, om zo hun gebouwen toch verhuurd te krijgen. Tot op vandaag is de situatie van leegstand volgens K. Verdonck vrij beperkt. De COVID-19 crisis zal echter mogelijks in de komende jaren tot meer leegstand leiden. Men is ingevolge de pandemie immers grotendeels overgeschakeld naar thuiswerk. Deze shift van thuiswerk vs. kantoorwerk zal waarschijnlijk ook in de toekomst behouden blijven, waardoor er minder kantoorruimte nodig zal zijn. Een voorbeeld uit de praktijk hieromtrent, betreft een geannuleerde uitbreiding van de kantoorgebouwen van Deloitte. Voor de pandemie had Deloitte een optie op een belendend gebouw in Zaventem om uit te breiden. Men zou voor 500 personen in extra kantoorruimte voorzien. Bij het begin van de crisis heeft men deze optie echter laten varen, aangezien duidelijk werd dat thuiswerk geïntroduceerd zou worden. Ook andere bedrijven zullen deze redenering volgen. Volgens J. Heirman zal de COVID-19-crisis onmiddellijk leiden tot een correctie van de huurprijzen. In die zin zal de regeling voornamelijk zorgen voor het beschermen van de marge, eerder dan het optimaliseren. Wanneer de verhuurder de prijs moet laten dalen omwille van economische omstandigheden, maar nu BTW kan recupereren, zal zijn marge behouden kunnen blijven.

231. J. Heirman wijst er op dat omwille van de coronacrisis de regeling in de praktijk bijdraagt tot het behoud van de marge van de verhuurder. De regeling op zich heeft volgens hem echter geen impact op de huurprijzen. Het is niet omdat de verhuurder nu BTW kan recupereren dat men de huurprijzen laat dalen. De huurprijzen in België waren immers al redelijk laag in vergelijking met bv. steden als Londen of Parijs. België was qua huurprijzen reeds hyperconcurrentieel. Afgelopen decennia leefden de verhuurders voornamelijk van de index. Er werd geen gigantische marge gecreëerd, het bleef heel stabiel. In Londen en Parijs heeft men wel enorme marges kunnen creëren en zijn de huurprijzen een stuk hoger. Brussel heeft dit nooit kunnen waarmaken, omwille van verschillende redenen: zowel economische redenen als bv. de reputatie van Brussel in vergelijking met Parijs. België heeft nooit kunnen profiteren van die gigantische stijgingen op de verhuurmarkt. Dit is goed voor de huurder, die een relatief lage prijs dient te betalen, maar natuurlijk minder goed voor de verhuurder.

232. Hoewel de impact van de pandemie en de mogelijke leegstand die daaruit mogelijks zal volgen, voelbaar zullen zijn, zullen de huurprijzen voor de “*prime rent*” gebouwen, volgens K. Verdonck, niet al te veel zakken. Vastgoed is een zeer heterogeen product. Het is daarom niet gemakkelijk vast te stellen wat de gemiddelde huurprijs is in een bepaalde wijk. Men gaat meestal kijken naar de huurprijs van “het beste gebouw” uit een bepaalde wijk. Dit noemt men dan de ‘*prime rent*’. Voor dergelijke gebouwen verwacht men geen significante dalingen in huurprijzen. Als gevolg van de coronacrisis werken misschien wel minder mensen vanuit kantoor, maar dat zal er volgens Verdonck voor zorgen dat men net een “prime rent” gebouw zal willen als kantoor, waar mensen graag naar toe zullen komen om er te werken.

Uiteraard moeten de gevolgen van de coronacrisis nog afgewacht worden. Het is mogelijk dat er minder kantoorgebouwen nodig zullen zijn, maar ze zullen zeker nog gebouwd worden, zij het anders ingevuld. Het is denkbaar dat men bijvoorbeeld meer *coworking-spaces* zal willen in de toekomst. In bepaalde gevallen zal men dan weer aparte afgesloten ruimten verkiezen, uit voorzorg voor een nieuwe pandemie. Het is een evolutie die nog af te wachten valt.

§2. Oude gebouwen uit de markt geprijsd?

233. Aangezien het voor ‘oude’ gebouwen niet mogelijk is om te opteren voor een belaste onroerende verhuur, dient voor de verhuur van dergelijke gebouwen de remanente BTW verrekend te worden in de huurprijs. In dit kader rijst de vraag of verhuurders van oude kantoorgebouwen nu genoodzaakt zijn om hun prijzen te laten dalen omwille van de concurrentie met ‘nieuwe’ gebouwen.

T. Van Sant wijst er in dit kader op dat uit gesprekken met bouwpromotoren en projectontwikkelaars blijkt dat losstaand van het BTW-verhaal, oude kantoorgebouwen, ook voor de pandemie, moeilijk in de verhuurmarkt lagen aangezien zij minder aangepast waren aan de nieuwe noden van huurders.

Voor oude gebouwen die net niet onder het toepassingsgebied vallen, en naar alle waarschijnlijkheid wel aan de nieuwe noden van huurders voldoen, gaat deze redenering echter niet op. In de praktijk blijkt dat verhuurders van dergelijke gebouwen hun huurprijzen niet hoeven te laten dalen om concurrentieel te blijven met de ‘nieuwe’ gebouwen. Zoals reeds aangegeven waren de huurprijzen in België reeds hyperconcurrentieel in vergelijking met andere landen. Hoewel het op vandaag nog niet volledig duidelijk is, verwacht men niet dat huurprijzen zullen dalen ingevolge deze BTW-regeling. Oude gebouwen worden door deze regeling aldus niet uit de markt geprijsd. In tegenstelling tot verhuurders van nieuwe gebouwen, zullen verhuurders van ‘oude’ gebouwen er wel minder in slagen om hun marge te behouden, wanneer de huurprijzen zakken ingevolge de economische omstandigheden.

Hoofdstuk 5. Het grote struikelblok: de 25-jarige herzieningstermijn

234. In de vorige hoofdstukken werden reeds een aantal praktische moeilijkheden van de nieuwe regeling toegelicht. Het grootste struikelblok van de hervorming is echter de verlenging van de herzieningstermijn. Wanneer men opteert voor een belaste verhuur, wordt men geconfronteerd met een herzieningstermijn van 25 jaar. Zoals aangegeven in Deel II, werd deze verlenging van de herzieningsperiode ingegeven door budgettaire overwegingen. Deze 25-jarige herzieningstermijn blijkt in de praktijk een enorme hinderpaal te zijn. De invoering van het optionele BTW-stelsel zou volgens S. Vastmans dan ook een veel groter succes geweest zijn, mocht men dit niet gekoppeld hebben aan deze lange herzieningstermijn.

§1. Struikelblok bij het verkopen van het gebouw

235. Op vandaag lijkt de verlengde herzieningstermijn niet zo zeer een struikelblok te zijn om te investeren in bijvoorbeeld kantoorgebouwen en deze belast te verhuren. Men zal echter met problemen geconfronteerd worden wanneer men de gebouwen die nu onder het optioneel stelsel verhuurd worden, wenst te verkopen. Bij het voorbereiden van deze *exits*, zal men stoten op deze aanzienlijk lange herzieningstermijn.

Een typische investeerder in bijvoorbeeld Antwerpen of Brussel, richt een kantoorgebouw op en begint na ongeveer 15 jaar een *exit* voor te bereiden. Na 15 jaar heeft een gebouw misschien wel nood aan renovatie, na 20 jaar zal dit zeker het geval zijn. Men moet dan beslissen al dan niet te investeren. Hiertoe voert men een *pipeline analysis* uit. Men gaat na welke contracten op korte termijn aflopen, of deze contracten vernieuwd kunnen worden, of er nieuwe huurders geïnteresseerd zijn in het gebouw. Men kijkt vervolgens naar de *yield*: wat zou het opbrengen? In dit soort gevallen heeft men steeds twee opties: Men kan het gebouw vernieuwen, nieuwe huurders aanbrengen ofwel verkopen. De 25-jarige herzieningstermijn zal naar alle waarschijnlijkheid een rem zijn op de verkoop van kantoorgebouwen binnen de 20 jaar. De herziening valt immers zwaar aangezien men nog binnen de 25-jarige herzieningstermijn zit. Wanneer men na 20 jaar zou beslissen het gebouw te verkopen zal 5/25^{ste} van de voorheen gerecupereerde BTW immers teruggestort moeten worden. Deze niet-recupereerbare BTW zal de verkoopprijs van het gebouw aldus verhogen.

Om enigszins aan dit probleem tegemoet te komen heeft men in KB nr.3 art. 21^{quater} ingevoerd. Zoals aangegeven voorziet dit artikel in een gunstregeling.²⁴⁵ Indien men het gebouw overdraagt aan een belastingplichtige en de bestaande huurovereenkomst(en) verder blijven lopen, wordt geen herziening toegepast in hoofde van de verhuurder-overdrager. Hoewel deze mogelijkheid voor een BTW-neutrale overdracht zeer positief is, biedt het toch geen volledige oplossing. Art. 21^{quater} is volgens J. Heirman immers zodanig strikt geformuleerd dat het toch niet zo'n flexibel gegeven is in de praktijk. Zo moet het gebouw volledig verhuurd zijn en moeten de huurcontracten blijven doorlopen. In de praktijk is dit volgens Heirman niet altijd het geval. Deze BTW-neutrale overdracht zal dus niet in elke specifieke situatie een oplossing bieden, maar het is zeker een flankerende maatregel die de moeilijkheden omtrent de lange herzieningstermijn van 25 jaar mildert.

§2. Onverenigbaarheid met de BTW-richtlijn

236. Zoals aangegeven, lijkt deze herzieningstermijn van 25 jaar bovendien flagrant in strijd te zijn met de BTW-richtlijn die voor onroerende investeringsgoederen een maximale herzieningstermijn van 20 jaar voorziet.²⁴⁶ Bij de invoering van het optionele BTW-stelsel werd vanuit beroepsorganisaties dan ook gedacht aan procedures voor het Grondwettelijk Hof om de verlengde herzieningstermijn aan te vechten. Net zoals bij de vermeende discriminatie t.o.v. 'oude' gebouwen, heeft men echter besloten geen procedures te starten. Opnieuw wou men niet riskeren dat de regeling integraal zou verdwijnen. Bovendien hield men ook in het achterhoofd dat wanneer het fundamenteel tot een betwisting zou leiden, dit argument van strijdigheid met de BTW-richtlijn, wel uitgespeeld zou worden voor een rechtbank in de toekomst

In de nabije toekomst zal hieromtrent nog geen procedure opgestart worden. Op vandaag heeft men immers geen mandaat hiertoe. Men verwacht dat de eerste procedures opgestart zullen worden rond 2030-2035, op het moment dat investeerders een gebouw dat onderworpen is aan deze herzieningstermijn wensen te verkopen. Op dat moment zullen volgens J. Heirman heel wat investeerders deze regeling proberen aanvechten. Aangezien het een flagrante schending betreft, zullen de investeerders naar alle waarschijnlijkheid slagen in hun opzet.

²⁴⁵ Zie randnummer 150.

²⁴⁶ Zie randnummer 157.

Indien de uitkomst van deze procedures er effectief in bestaat dat de herzieningstermijn van 25 jaar strijdig wordt bevonden met de BTW-richtlijn, zal men automatisch terugvallen op de bestaande regeling: een herzieningstermijn van 15 jaar. De fiscus zal dit dan mogelijks willen verlengen naar 20 jaar, de maximumtermijn waarin de richtlijn voorziet, maar die zal dan enkel gelden voor projecten in de toekomst. Men kan immers niet retroactief een herzieningstermijn van 20 jaar invoeren.

§3. Conclusie: toch geen drama?

237. Ook T. Van Sant, die auteur is van de wetgeving die de optioneel belaste verhuur mogelijk maakte, had liever een herzieningstermijn van 15 jaar ingevoerd. De verlenging tot 25 jaar was een politiek compromis. Hoewel deze verlenging het grootste pijnpunt van het optionele BTW-stelsel blijkt te zijn, zijn er voldoende flankerende maatregelen genomen, waardoor de herzieningstermijn in de praktijk in de meeste situaties geen beletsel vormt. Zoals aangegeven is er de gunstregeling van art. 21^{quater} KB nr.3. Daarnaast werd ook voorzien dat leegstand t.g.v. overmacht geen aanleiding geeft tot herziening. Een andere flankerende maatregel bestaat erin dat men enkel rekening moet houden met de datum van 31 december ieder jaar, om uit te maken of een herziening dient te gebeuren.

Indien men in een concrete situatie de herzieningstermijn van 25 jaar toch als een te grote hinderpaal zou zien, is er uiteraard nog steeds een arsenaal aan alternatieve constructies die mogelijks een betere optie zijn. T. Van Sant stelt echter dat men in de praktijk, wanneer men de regeling van het optionele BTW-stelsel kent, opteert voor belaste verhuur. In de praktijk lijkt men niet al te veel te struikelen over deze herzieningstermijn. De echte moeilijkheden omtrent deze herzieningstermijnen zullen zich zoals aangegeven, manifesteren bij het voorbereiden van de verkoop van de gebouwen binnen de herzieningstermijn. Het is vooralsnog wachten op de procedures die binnen een 10-tal jaren opgestart zullen worden.

Hoofdstuk 6. De concurrentiële handicap weggewerkt?

238. Naast vereenvoudiging en het stimuleren van (ver)nieuwbouw, was de belangrijkste doelstelling die voorop werd gesteld het wegwerken van de concurrentiële handicap. De initiële insteek van de BTW-hervormingen was tegemoetkomen aan de logistieke sector, aangezien deze concurrentieel benadeeld werd t.o.v. de buurlanden. Van die gelegenheid heeft men dan gebruik gemaakt om een optioneel BTW-stelsel in te voeren en ook de concurrentiële handicap van onroerende verhuur in een niet sectorspecifieke B2B-context weg te werken. In wat volgt wordt nagegaan of de E-commerce in België effectief bevorderd werd en of de concurrentiële handicap inzake B2B-verhuur verleden tijd is.

§1. De E-commerce bevorderd?

239. De laatste jaren werd duidelijk dat België geen aantrekkelijk vestigingsland was voor E-commerce giganten, zoals Bol.com. België verloor het pleit aan de buurlanden. De reden van de concurrentiële handicap t.o.v. andere landen lag echter niet zozeer in de BTW-regeling. Men wou Bol.com naar België halen en ging hiervoor in concurrentie met Duitsland, waar Bol.com zich uiteindelijk vestigde. Dat de BTW-regeling in België inzake de terbeschikkingstelling van opslagruimten nadeliger was dan in Duitsland heeft hier misschien wel een rol gespeeld, maar was niet de oorzaak. Om de E-commerce effectief te bevorderen had men andere problemen dan uitsluitend de nadeligere BTW-regeling moeten wegwerken: Toen men in 2017 wou tegemoetkomen aan de logistieke sector had men eerder een oplossing omtrent nachtwerk in E-commerce moeten zoeken. De toenmalige minister van werk was echter geen voorstander van dergelijke regeling. Volgens T. Van Sant was het voorstel om het BTW-regime inzake de verhuur van opslagruimten te versoepelen, een lapmiddel om dit wezenlijk probleem omtrent nachtwerk te verdoezelen. Om het bevorderen van de E-commerce in België waar te maken, had men naast deze versoepeling andere maatregelen moeten nemen, die zich eerder situeren op arbeidsrechtelijk en sociaalrechtelijk vlak. De versoepelde BTW-regeling is alvast positief, maar dit zal België ook volgens S.Vastmans niet tot een aantrekkelijk vestigingsland maken voor E-commerce.

Deloitte voerde in opdracht van BVS recentelijk een studie uit met betrekking tot de arbeidskosten en -reglementering in de logistieke sector en maakte hierbij de vergelijking tussen Nederland en België. Volgens E. Van Impe blijkt uit de brute cijfers en analyse van deze studie dat België vooral de perceptie tegen heeft.²⁴⁷ In onderstaande tabel, afkomstig uit de studie, wordt een algemeen overzicht weergegeven van de vergelijking tussen België en Nederland.

Tabel 8. Vergelijking arbeidskosten België-Nederland
Bron: Deloitte and UPSI-BVS, "A high-level comparative analysis", March 5, 2021.

GENERAL COMPARATIVE OVERVIEW – FIRST INDICATION

	Belgium	The Netherlands
Working time	●	●
Allowances	●	●
Sick leave and unplanned absence	●	●
Dismissal	●	●
Incentives	●	●
Social security rates	●	●

- Positive
- Neutral
- Negative

© 2021 Deloitte Belgium

K. Verdonck meent dat België recentelijk toch wat populairder is geworden wat E-commerce betreft. Of dit te maken heeft met de BTW-regels, betwijfelt hij echter. Hij gaf aan dat niet genoeg flankerende maatregelen genomen zijn en dat vooral inzake de regeling omtrent nachtwerk versoepeling nodig is. Dit is ook merkbaar in bovenstaande tabel.²⁴⁸ Hoewel de studie aantoont dat de vermeende arbeidsrechtelijke concurrentiële handicap genuanceerd dient te worden, blijkt de regeling inzake nachtwerk, ondergebracht onder ‘working time’ alsnog een werkpunt te zijn voor België. Aangezien het doel van deze masterproef bestaat in het onderzoeken van (de impact van) de BTW-regeling, wordt voor meer uitgebreide informatie omtrent de vergelijking van de arbeidsrechtelijke vergelijking tussen België en Nederland, verwezen naar deze studie van Deloitte en BVS.²⁴⁹

²⁴⁷ Deloitte and UPSI-BVS, "A high-level comparative analysis", March 5, 2021.

²⁴⁸ Zie blauwe cirkel, tabel 8 (eigen markering).

²⁴⁹ Deloitte and UPSI-BVS, "A high-level comparative analysis", March 5, 2021.

Uit bovenstaande blijkt aldus dat de versoepeling inzake de verhuur van opslagruimten geen oplossing biedt voor de E-commerce. Opdat België een even pragmatisch en liberaal regime zou kennen zoals bv. Duitsland of Nederland, moeten de regels inzake nachtarbeid aldus versoepeld worden. Deze BTW-maatregel op zich is te eng en niet daadkrachtig genoeg om de E-commerce in België te bevorderen.

§2. Het optionele BTW-stelsel

240. Op vlak van E-commerce is de concurrentiële handicap aldus niet weggewerkt. Men heeft bij de bespreking van de hervorming de discussie breder getrokken dan opslagruimten, en ervoor gekozen een optioneel BTW-stelsel in te voeren voor B2B-verhuur. In tegenstelling tot wat het geval is voor de E-commerce, lag het Belgische BTW-regime wel aan de oorzaak van de concurrentiële handicap wat onroerende verhuur betreft in een niet- sectorspecifieke B2B-context. Onze buurlanden kenden wel een optioneel BTW-stelsel en dit bracht ondernemingen er in het verleden toe voor bepaalde projecten niet in België te investeren, vanwege het nadeligere BTW-stelsel.

241. België is niet langer de blinde vlek in Europa, en kent sedert 1 januari 2019 ook een optioneel BTW-stelsel voor professionele onroerende verhuur. Daarenboven is onze regeling in vergelijking met deze van de buurlanden pragmatischer: Het volstaat dat de huurder een BTW-plichtige is en er dient geen voorafgaande kennisgeving te gebeuren aan de administratie. Daarnaast komen ook gedeelten van gebouwen in aanmerking en worden de bijhorende terreinen inbegrepen in de optie. Op dat vlak lijkt de concurrentiële handicap weggewerkt te zijn.

Hoewel men de verlenging van de herzieningstermijn naar 25 jaar als een grote ergernis ervaart, kan men m.i. niet ontkennen dat de concurrentiële handicap t.o.v. de buurlanden is weggewerkt. Het feit dat bouwpromotoren en projectontwikkelaars unaniem tevreden zijn en de maatregel door BVS op gejuich onthaald werd, bevestigt m.i. deze stelling.

ALGEMEEN BESLUIT

In deze masterproef werd nagegaan wat de impact van de BTW-hervormingen van 2018 is op de toepassing van de BTW inzake onroerende verhuur.

242. Vooreerst werd in **Deel I** duidelijk wat de betekenis is van ‘onroerende verhuur’ voor de toepassing van de BTW. In essentie houdt dit communautair begrip in dat een verhuurder tegen de betaling van een huurprijs voor een overeengekomen tijdsduur het recht verleent aan een huurder een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en andere personen daarvan uit te sluiten. Indien een overeenkomst als ‘onroerende verhuur’ gekwalificeerd wordt, geldt in principe een vrijstelling van BTW ingevolge art. 44, §3, 2° W.BTW. Niettemin bestaan er uitzonderingen op deze principiële vrijstelling en worden daarnaast ook alternatieve constructies en technieken aangewend m.o.o. het genereren van een recht op aftrek. Ook na de invoering van het optionele BTW-stelsel blijven deze uitzonderingsmechanismen bestaan.

243. In **Deel II** werd vervolgens ingegaan op eigenlijke hervormingen. Het grootste luik van dit deel omhelsde de invoering van het optioneel BTW-stelsel. Sinds 1 januari 2019 hebben huurder en verhuurder in B2B-context gezamenlijk de keuze om hun huurovereenkomst aan BTW te onderwerpen, indien de overeenkomst betrekking heeft op een ‘nieuw’ of vernieuwd (gedeelte van een) gebouw. Daarnaast werd het BTW-regime inzake opslagruimten versoepeld en werd een verplichte belastingheffing voorzien wat kortdurende verhuur van minder dan zes maanden betreft.

244. Ten slotte werd in **Deel III** nagegaan wat deze hervormingen teweeg hebben gebracht in de praktijk. Wat de kortetermijnverhuur betreft, kan gesteld worden dat de doelstelling tot vereenvoudiging niet behaald werd. De vele uitzonderingen op de principiële belastingheffing zorgen immers dat de regeling in de praktijk niet werkbaar is. De traditionele discussie met de fiscus, die met de invoering van deze regeling zou verdwijnen, wordt op vandaag nog steeds gevoerd.

Om tegemoet te komen aan de logistieke sector, wou men het BTW-regime inzake opslagruimten versoepelen. Door de versoepeling van de regeling, worden de vele interpretatieproblemen uit het verleden achterwege gelaten. Wat het theoretische aspect van de regelgeving betreft, heeft men op dat punt een grote vooruitgang geboekt. Hoewel volgens

sommigen de regeling te complex is, onder meer door de verplichting om te opteren voor belastingheffing in B2B-context, zorgt ze wel voor een behoorlijke vereenvoudiging in de praktijk t.o.v. vroeger. De voornaamste doelstelling van deze hervorming betrof echter het wegwerken van de concurrentiële handicap t.o.v. de buurlanden. Onze buurlanden hadden een gunstiger BTW-regime en België verloor op vlak van E-commerce het pleit aan de buurlanden. Men wou tegemoetkomen aan de logistieke sector en versoepelde zodoende de regeling inzake de verhuur van opslagruimten. Om de concurrentiële handicap op dit vlak weg te werken, is de BTW-regeling op zich echter niet daadkrachtig genoeg. Om dit probleem te verhelpen dient men andere maatregelen te nemen, die zich eerder situeren op arbeidsrechtelijk en sociaalrechtelijk vlak. Het versoepelen van dit BTW-regime was zoals Van Sant aangaf een lapmiddel om het werkelijke probleem, de regeling inzake nachtarbeid, te verdoezelen.

245. Van groter belang binnen deze hervormingen, is echter de invoering van het optionele BTW-stelsel, die reeds decennia op zich liet wachten. Hoewel reeds jaren verschillende constructies aangewend werden m.o.o. het recupereren van BTW, zorgt deze nieuwe optie in de praktijk voor vereenvoudiging en biedt ze mogelijkheden, waar alternatieve constructies geen uitweg boden. Daarenboven is het opteren voor belaste verhuur ook zeer eenvoudig: een gezamenlijk akkoord opnemen in het huurcontract volstaat en er is geen voorafgaande kennisgeving vereist.

De grootste minpunten van deze regeling zijn ingegeven door budgettaire overwegingen: Uitsluitend nieuwe gebouwen vallen onder het toepassingsgebied en de herzieningstermijn wordt verlengd naar 25 jaar. Dat ‘oude’ gebouwen uit de boot vallen, valt te betreuren. In de praktijk blijkt evenwel dat oude gebouwen niet uit de markt geprijsd worden. Aangezien de huurprijzen in België al dermate concurrentieel waren, heeft de regeling geen daling van huurprijzen tot gevolg. In tegenstelling tot verhuurders die wel kunnen opteren voor belastingheffing, zullen verhuurders van ‘oude’ gebouwen hun marges minder kunnen behouden, wanneer huurprijzen als gevolg van economische omstandigheden dalen. Een van de doelstelling was echter vernieuwbouw stimuleren. Voor gebouwen die aan renovatie toe zijn, kan de mogelijkheid voor belaste verhuur na verbouwing m.i. dan ook een stimulans zijn om te investeren en te vernieuwen. Wat gebouwen betreft die net niet onder het toepassingsgebied vallen en nog niet aan renovatie toe zijn, ligt dit moeilijker. Toch heeft men besloten deze nieuwheidsvereiste niet aan te vechten. Het aanvechten van de regeling zou

immers tot de verdwijning van het optionele BTW-stelsel kunnen leiden, waardoor men in de praktijk besloot “de bluts met de buil te nemen”.

Ook de verlenging van de herzieningstermijn kon op veel kritiek rekenen. Uit de bevestigingen van de experts bleek dat men ervan overtuigd is dat in de toekomst procedures opgestart zullen worden om deze flagrante schending van de BTW-richtlijn aan te vechten. Deze procedures zullen echter pas opgestart worden op het moment dat deze ‘nieuwe’ gebouwen verkocht worden en men geconfronteerd wordt met een zware herzieningskost. De verlengde herzieningstermijn valt zwaar, maar de besproken flankerende maatregelen, zoals de gunstregeling voorzien in art. 21^{quater} KB nr.3, milderen dit enigszins. Vooralsnog lijkt de herzieningstermijn van 25 jaar op vandaag geen struikelblok te zijn voor investeerders en wordt veelvuldig gebruik gemaakt van de optie. Volgens T. Van Sant zal men in de praktijk bijna altijd voor het optionele BTW-stelsel gaan wanneer men de regeling kent, wat niet altijd het geval is omdat de regeling nog jong is.

De optie wordt in de praktijk aldus vaak uitgeoefend en investeerders, die zich in het verleden door de BTW-regeling soms genoodzaakt zagen om in het buitenland te investeren, kunnen voortaan ook in België de BTW-kost van hun investeringen recupereren. Bovendien hebben we ons op dit vlak niet alleen gelijkgeschakeld met de buurlanden, onze optionele BTW-regeling is ook pragmatischer en liberaler in vergelijking met deze van de buurlanden. Concluderend kan gesteld worden dat de concurrentiële handicap op het vlak van professionele verhuur ingevolge de invoering van het optioneel BTW-stelsel werd weggewerkt. Hoewel de regeling zijn eigenheden kent, is het toch een welgekomen evolutie voor de vastgoedsector. Of de 25-jarige herzieningstermijn al dan niet stand kan houden, dient afgewacht te worden tot de procedures die binnen een 10-tal jaar opgestart zullen worden: *to be continued...*

Bibliografie

1. Rechtspraak

1.1 Rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU

- HvJ 13 juli 1989, nr. C-173/88, ECLI:EU:C:1989:329, Skatterministeriet/Henriksen.
- HvJ 4 december 1990, nr. C-186/90, ECLI:EU:C:1990:429, Van Tiem.
- HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, Inzo.
- HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95, ECLI:EU:C:1998:1, Ghent Coal Terminal.
- HvJ 12 februari 1998, nr. C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, Blasi.
- HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304, Breitsohl.
- HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97, ECLI:EU:C:2000:245, Commissie/Ierland.
- HvJ 12 september 2000, nr. C-359/97, ECLI:EU:C:2000:426, Commissie/Verenigd Koninkrijk.
- HvJ 14 september 2000, nr. C-384/98, ECLI:EU:C:2000:444, D.
- HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99, ECLI:EU:C:2001:34, Stockholm Lindöpark.
- HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, Goed Wonen.
- HvJ 9 oktober 2001, nr. C-409/98, ECLI:EU:C:2001:524, Mirror Group.
- HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:2993:23, Maierhofer.
- HvJ 8 mei 2003, nr. C-269/00, ECLI:EU:C:2003:254, Seeling.
- HvJ 12 juni 2003, nr. C-275/01, ECLI:EU:C:2003:34, Sinclair Collins.
- HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, Temco.
- HvJ 3 maart 2005, nr. C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.
- HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195, Aktiebolaget NN.
- HvJ 25 oktober 2007, nr. C-174/06, ECLI:EU:C:2007:634, Ministero delle Finanze - Ufficio IVA di Milano/ CO.GE.P. Srl.
- HvJ 6 december 2007, nr. C-541/06, ECLI:EU:C:2007:761, Walderdorff.
- HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722, Don Bosco Onroerend Goed.
- HvJ 11 juni 2009, nr. C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365, RLRE Tellmer Property.
- HvJ 2 december 2010, nr. C-276/09, ECLI:EU:C:2010:730, Everything Everywhere.
- HvJ 9 oktober 2011, nr. C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526, Cantor Fitzgerald International.
- HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597, Field fisher Waterhouse.
- HvJ 17 januari 2013, nr. C-224/1, ECLI:EU:C:2013:15 BGŻ Leasing.
- HvJ 18 juli 2013, nr. C-210/11, ECLI:EU:C:2013:479, Medicom en Maison Patrice Alard.
- HvJ 5 juni 2014, nr. C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, Gmina Międzyzdroje.
- HvJ 22 januari 2015, C-55/14, ECLI:EU:C:2015:29, Régie communale autonome du stade Luc Varenne.

- HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie.
- HvJ 10 november 2016, nr. C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855, Baštová.
- HvJ 18 januari 2018, nr. C-463/16, EU:C:2018:22, Stadion Amsterdam.
- HvJ 28 februari 2018, nr. C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, Imofloresmira.
- HvJ 2 juli 2020, nr. C-231/19, ECLI:EU:C:2020:513, Blackrock Investment Management UK.

1.2 Belgische rechtspraak

- GwH 27 mei 2008, nr. 86/2008.
-
- Cass. 14 februari 2008, F.05.0022.N.
- Cass. 4 juni 2010, AR C.09.0285.F.
- Cass. 22 juni 2012, F.11.0090.F.
- Cass. 6 juni 2013, F.12.0005.F.
- Cass. 15 maart 2018, F.16.0141.N.
-
- Brussel 23 mei 1996, *Fiscoloog* 1996, nr. 572, 6.
- Bergen 22 november 2002, *Fiscoloog*, 2002 nr. 871, 9.
- Antwerpen 18 oktober 2005, *Fiscoloog*, 2006, nr. 1008,8
- Brussel, 7 november 2017, nr. 2014/AF/187, <http://www.monkey.be>.
-
- Rb. Luik 7 februari 2000, *Fiscoloog*, 2000, nr. 757, 3.
- Rb. Brussel, 26 april 2002, nr. 00/883/A en 00/14340/A, <http://www.monkey.be>.
- Rb. Brussel, 19 mei 2004 nr. 00/8719/A, <http://www.monkey.be>.
- Rb. Antwerpen, 12 september 2005, nr. 03/7115/A, <http://www.monkey.be>.
-

2. Rechtsleer

2.1 Boeken

- DE NEEF G., HUBER W., JANS K., en VAN DE VELDE, A., *Vastgoed en BTW*, Intersentia 2020, 184 p.
- VAN DE WOESTEYNE I., *Handboek personenbelasting 2020-2021*, Mortsel, Intersentia, 2020, 849 p.
- RUYSSCHAERT S., en DE VULDER V., *Alternatieven voor de onroerende verhuur*, Antwerpen, Maklu, 2011, 206 p.
- V. SAGAERT e.a., *Het nieuwe goederenrecht*, Mortsel, Intersentia, 2021, 534 p.

2.2. Nieuwsbrieven en tijdschriften

- AMAND C., “Location immobilière en TVA belge. Approche formelle, historique et prospective de l’arrêt de la Cour de cassation du 4 juin 2010, ‘Mons Expo’”, *TFR*, 2011, nr. 410, 851-878.
- COUSSÉE V. en VAN BEVEREN T., “Onttrekkingen en herzieningen inzake onroerende goederen”, *Not.Fisc.M.*, 2018/6, 156.
- GEBROERS L. en DE MAEIJER S., “Btw-aftrek bij gemengde belastingplichtigen”, *TFR*, 2020, nr. 585, 619.
- JANSSENS K., “De stilte na de storm”, *Fisc. Act.* nr. 2019/01, 1-9.
- MASSIN I., Bijkomende diensten onroerende verhuur: twee hoofdscenario's, *Fiscoloog* 2015, nr. 1434, 10.
- MASSIN, I. “BTW op onroerende verhuur wordt mogelijk vanaf 1 januari 2019”, *T.NOT.*, 2018, nr.7- 8.
- NATANELOV A. en COBBAERT L., “Optionele btw-heffing op onroerende verhuur: bewijslast voor fiscus of (ver)huurder?” *Fis. Act.* nr. 2019/40, 12-14.
- OPREEL J., “Is verhuur gemeubeld vakantie-huis dan toch 'hoteldienst'?”, *Fisc.Act.* nr. 2012/24, 5-8.
- OPREEL J., “Btw op opslagruimte: achter nieuwe regels gaan heel wat complicaties schuil”, *Fisc. Act.* nr.2019/21, 4-8.
- OPREEL J., “Kortetermijnverhuur: nieuwe regeling schiet zijn doel voorbij”, *Fisc. Act.* nr. 2020/23, 1-3.
- PANIS W., “De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven”, *TFR*, 2005, nr. 275, <https://www.stradalex.com/nl>.
- PEETERS B., “Verhuur en verpachting van onroerende goederen: een van BTW vrijgestelde handeling”, *TFR*, 2005 nr. 275, 97-102.
- PEETERS B., “De vereiste van exclusiviteit voor de vrijstelling van BTW inzake onroerende verhuur”, *TFR*, 2008, nr. 341, 489-490.

- PEETERS B., “Onroerende verhuur: meer of minder Europa?”, *TFR*, 2012, nr. 415, 130-135.
- ROBBEN W., “Belastingplicht en belastbare handelingen inzake btw sedert 1 januari 1993”, *AFT*, 1994, nr. 2, 56.
- RUYSSCHAERT S., “Winkelcentra en btw: eindelijk rechtszekerheid”, *Fisc.Week.* 2012 nr. 82, 2.
- RUYSSCHAERT S., “Niet alle “nieuwe gebouwen” kunnen als “nieuw gebouw” verhuurd worden mét btw...”, *Fisc.Week.*, 2018, nr. 44, 7.
- RUYSSCHAERT S., “Onroerende verhuur mét btw: welk stelsel primeert?”, *Fisc.Week.*, 2019, nr. 389, 7.
- RUYSSCHAERT, S., “Verkoop en verhuur van onroerende goederen anno 2020”, *OGP*, 340, 352-353.
- RUYSSCHAERT, “Kwijtschelding van huur door COVID-19 in het kader van onroerende leasing: boekhoudkundige en fiscale gevolgen”, *Fisc.Week.*, 2021, nr.464, 5.
- SCHELFHAUT G. en UYTTENDAELE R., “BTW en onroerende verhuur anno 2019”, *TAA*, 2019, nr. 64, 44.
- STAS D., “Cassatie laat nog weinig ruimte in Temco-zaak”, *Fisc. Act.*, 2013, nr. 26, 3-5.
- VAN DYCK J., “Parkeren" van boten valt ook onder toepassing van de BTW”, *Fiscoloog*, 2005, nr. 972, 7.
- VAN DYCK J., “Antwerpen past principe van ‘minimale voorzienbaarheid’ consequent toe”, *Fiscoloog*, 2009, nr. 1155, 4
- VAN STIPHOUT T. en STROOBANTSSEN B., “Huur met btw vanaf 1 januari 2019: een overzicht van de wijzigingen van de wet van 14 oktober 2018”, *T.NOT.*, 2019, nr. 8, 10.