

KONINKRIJK VAN BELGIE

ROYAUME DE BELGIQUE

—
**FEDERALE OVERHEIDSDIENST
FINANCIEN**

—
**SERVICE PUBLIC FEDERAL
FINANCES**

—
**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**

—
**AVANT - PROJET DE LOI MODIFIANT LE
CODE DE LA TAXE SUR LA VALEUR
AJOUTEEEN CE QUI CONCERNE LA
LOCATION DE BIENS IMMEUBLES PAR
NATURE**

MEMORIE VAN TOELICHTING

EXPOSE DES MOTIFS

DAMES EN HEREN,

MESDAMES, MESSIEURS,

Het ontwerp van wet dat de Regering de eer heeft u ter goedkeuring voor te leggen wijzigt het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde door de invoering van een optionele belastingheffing met betrekking tot de verhuur van onroerende goederen uit hun aard.

Le projet de loi que le Gouvernement a l'honneur de soumettre à votre approbation modifie le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'instauration d'une taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature.

Toelichting bij de artikelen

Commentaire des articles

Artikel 1

Article 1^{er}

Overeenkomstig artikel 83 van de Grondwet preciseert dit artikel dat het ontwerp een fiscale aangelegenheid betreft bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

Conformément à l'article 83 de la Constitution, cet article précise que le projet concerne une matière fiscale visée à l'article 74 de la Constitution.

HOOFDSTUK 1. – Optionele belastingheffing voor de verhuur van uit hun aard onroerende goederen

Art. 2 tot en met 8

Artikel 5 voegt in artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-Wetboek (hierna Wetboek) een nieuwe uitzondering in op de vrijstelling voor de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen.

In het kader van die wijziging, beperkt het artikel 5 het toepassingsgebied van de vrijstelling voorzien in artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek, tot de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen. Voortaan is de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen derhalve van die vrijstelling uitgesloten.

Deze wijziging zorgt voor een betere omzetting van artikel 135, lid 1, l) van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Deze bepaling stelt immers enkel een vrijstelling in voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

Op grond van artikel 137, lid 1, d), van voornoemde richtlijn kunnen de lidstaten aan de belastingplichtigen evenwel het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen ter zake van de verhuur en verpachting van onroerende goederen. Artikel 137, lid 2, van die richtlijn bepaalt tenslotte dat de lidstaten de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 van artikel 137 bedoelde keuzerecht vaststellen en de omvang van dit keuzerecht kunnen beperken.

Artikel 5 van dit ontwerp voert in artikel 44, § 3, 2°, d), nieuw, van het Wetboek een gezamenlijke optie in voor de verhuurder en de huurder om de verhuur te belasten van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend samen met de bijhorende grond, aan een huurder die de betrokken goederen uitsluitend gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

De optie tot belastingheffing voor de verhuur is onderworpen aan twee grondvoorwaarden:

CHAPITRE 1^{er}. – Taxation optionnelle de la location de biens immeubles par nature

Art. 2 à 8

L'article 5 insère à l'article 44, § 3, 2°, du Code de la T.V.A. (ci-après Code) une nouvelle exception à l'exemption pour l'affermage et la location de biens immeubles par nature.

Dans le cadre de cette modification, l'article 5 réduit le champ d'application de l'exemption prévue à l'article 44, § 3, 2°, du Code, à l'affermage et à la location de biens immeubles par nature. Est dorénavant par conséquent exclue de cette exemption, la cession de bail portant sur un immeuble par nature.

Cette modification constitue une transposition plus fidèle de l'article 135, paragraphe 1, l), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette disposition prévoit en effet uniquement une exonération en faveur de l'affermage et de la location de biens immeubles.

Sur base de l'article 137, paragraphe 1, d), de la directive précitée, les Etats membres peuvent cependant accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de l'affermage et la location de biens immeubles. L'article 137, paragraphe 2, de cette directive prévoit enfin que les Etats membres peuvent déterminer les modalités de l'exercice du droit d'option visé au paragraphe 1 de l'article 137 et restreindre la portée de ce droit d'option.

L'article 5 de ce projet introduit dans un article 44, § 3, 2°, d), nouveau, du Code, une option conjointe pour le loueur et le preneur de taxer la location de bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant, avec le sol y attenant, à un preneur qui utilise les biens visés exclusivement pour l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti.

L'option pour la taxation de la location est soumise à deux conditions de fond :

- de verhuur heeft betrekking op gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorende terrein;

- de betrokken goederen worden verhuurd aan een (belastingplichtige) huurder die de betrokken goederen gebruikt in het kader van de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

De optie kan dus vooreerst enkel betrekking hebben op gebouwen of gedeelten van gebouwen. Indien ook het bij het gebouw of het gedeelte van het gebouw bijhorende terrein mee wordt verhuurd, strekt de optie zich eveneens uit tot dat bijhorende terrein. Op die manier wordt vermeden dat verhuurders in dergelijke gevallen het gedeelte van de huurprijs dat op de bijhorende grond betrekking heeft, zouden moeten vrijstellen van btw waardoor ze gemengde belastingplichtigen zouden worden.

Met het begrip "bijhorend terrein" wordt bedoeld 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 het gedeelte van dat gebouw wordt of worden verhuurd. De inhoud van dit begrip verschilt van het identieke begrip dat wordt gehanteerd in het kader van de belaste levering van gebouwen en gedeelten van gebouwen (artikel 44, § 3, 1^o van het Wetboek). Dat laatste begrip werd gedefinieerd in artikel 1, § 9, 2^o, van het Wetboek en omvat een aantal elementen die specifiek zijn voor de levering van het bijhorende terrein. Om die reden werd een specifieke definitie voor de onroerende verhuur opgenomen in artikel 44, § 3, 2^o, d), derde lid (nieuw), van het Wetboek. Artikel 2 past daarom artikel 1, § 9, 2^o, van het Wetboek aan door te verduidelijken dat de definitie van "bijhorend terrein", niet van toepassing is op het begrip "bijhorend terrein" bedoeld in artikel 44, § 3, 2^o, d), van het Wetboek.

Bovendien is de optie ook alleen maar mogelijk voor de gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorende terrein, indien de huurder die goederen uitsluitend gebruikt in het kader van de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 4 van het Wetboek verleent.

Deze voorwaarde heeft in het bijzonder tot gevolg dat de verhuur van gebouwen of gedeelten van

- la location concerne des bâtiments ou des fractions de bâtiments, y compris, le cas échéant, le sol y attenant ;

- les biens visés sont loués à un preneur (assujetti) qui les utilise exclusivement dans le cadre de l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti.

L'option ne peut donc concerner que des bâtiments ou fractions de bâtiments. Si le sol attenant au bâtiment ou à la fraction de bâtiment est loué conjointement, l'option s'étend également à ce sol y attenant. De cette manière, on évite que les loueurs, dans de tels cas, doivent exempter de la T.V.A. la partie du prix du loyer relative à ce sol y attenant de sorte qu'ils seraient alors considérés comme des assujettis mixtes.

Sous la notion de "sol y attenant", sont visées la parcelle cadastrale ou les parcelles cadastrales sur laquelle ou lesquelles le bâtiment ou la fraction de bâtiment a été érigé(e) et qui est donnée ou sont données en location simultanément avec ce bâtiment ou cette fraction de bâtiment. Le contenu de cette notion diffère de la notion identique qui est utilisée dans le cadre de la livraison taxable de bâtiments ou de fractions de bâtiments (article 44, § 3, 1^o, du Code). Cette dernière notion est définie à l'article 1^{er}, § 9, 2^o, du Code et contient un nombre d'éléments qui sont spécifiquement liés à la livraison du sol y attenant. Pour cette raison, une définition spécifique à la location immobilière a été reprise à l'article 44, § 3, 2^o, d), alinéa 3 (nouveau), du Code. L'article 2 adapte par conséquent l'article 1^{er}, § 9, 2^o, du Code en précisant que la définition de "sol y attenant" qui y est reprise ne s'applique pas à la notion de "sol y attenant" visée à l'article 44, § 3, 2^o, d), du Code.

En outre, l'option n'est possible, pour les bâtiments ou fractions de bâtiments, y compris le cas échéant le sol y attenant, que si le preneur utilise ces biens exclusivement dans le cadre de l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti au sens de l'article 4 du Code.

Cette condition a, en particulier, pour conséquence que la location de bâtiments ou

gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorende terrein, niet voor belastingheffing in aanmerking komt als ze worden verhuurd aan één van de volgende personen:

- particulieren en andere niet-belastingplichtigen zoals niet-belastingplichtige rechtspersonen (bv. zuivere holdings of overheden zonder enige economische activiteit), ook als die laatstgenoemden een btw-identificatienummer zouden bezitten omdat ze bijvoorbeeld de drempel voor intracommunautaire verwervingen zouden hebben overschreden of schuldenaar zouden zijn van de btw op grond van artikel 51, § 2, 1°, van het Wetboek;

- belastingplichtigen die de goederen gebruiken voor hun privédoeleinden (bv. privé-bewoning) of, meer in het algemeen, voor doeleinden andere dan die van hun economische activiteit;

- (gedeeltelijk) belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen die de goederen gebruiken buiten hun economische activiteit of buiten de economische activiteit waarvoor ze belastingplichtig zijn (bv. in het kader van een economische activiteit waarvoor het publiekrechtelijk lichaam optreedt als overheid zonder dat er sprake is van enige concurrentievervalsing).

Het gebouw of het gedeelte van het gebouw mag dienovereenkomstig niet als woning, of meer in het algemeen, voor andere doeleinden dan die van een economische activiteit, worden gebruikt. Het residentieel vastgoed is dienovereenkomstig uitgesloten van de optie ten aanzien van de verhuur aan de bewoners, en blijft dus vrijgesteld van de belasting op grond van artikel 44, § 3, 2° (nieuw), van het Wetboek. De verhuur van residentieel vastgoed, zoals bejaardentehuizen of studentenhuisen, door de eigenaar aan de exploitant is anderzijds uiteraard niet van de optie uitgesloten.

Gedeelten van gebouwen komen uitsluitend in aanmerking als ze economisch zelfstandig kunnen worden geëxploiteerd. Dat is het geval als die gedeelten zelfstandig verhuurd en gebruikt kunnen worden. Dat houdt onder meer in dat men zich van buitenaf toegang moet kunnen verschaffen tot die gedeelten, zonder zich doorheen ruimten te moeten begeven die uitsluitend voor andere doeleinden dan de economische activiteit worden aangewend door

fractions de bâtiments, y compris le cas échéant le sol y attenant, n'est pas susceptible d'être taxée s'ils sont loués à une des personnes suivantes :

- des particuliers ou d'autres non-assujettis tels que des personnes morales non-assujetties (par ex. des holdings pures ou des autorités publiques sans aucune activité économique) même si ces dernières disposent d'un numéro d'identification à la T.V.A. p.ex. parce qu'elles ont franchi le seuil des acquisitions intracommunautaires ou parce qu'elles sont redevables de la T.V.A. sur base de l'article 51, § 2, 1°, du Code ;

- des assujettis qui utilisent les biens pour leurs besoins privés (par ex. habitation privée) ou, plus généralement, à des fins autres que celles de l'activité économique ;

- des organismes publics assujettis (partiels) qui utilisent les biens en dehors de leur activité économique pour laquelle ils ont la qualité d'assujetti (par ex. dans le cadre de l'activité économique pour laquelle l'organisme public agit comme autorité publique sans qu'il soit question d'une quelconque distorsion de concurrence).

Le bâtiment ou la fraction de bâtiment ne peut par conséquent pas être utilisé(e) comme logement ou, plus généralement, à des fins autres qu'une activité économique. L'immobilier résidentiel est par conséquent exclu de l'option en cas de location à des résidents et reste donc exonéré de la taxe sur base de l'article 44, § 3, 2° (nouveau), du Code. Bien entendu, la location de l'immobilier résidentiel, tel que des maisons de repos ou des résidences d'étudiants, par le propriétaire à l'exploitant de ces maisons ou résidences n'est quant à elle pas exclue de l'option.

Les fractions de bâtiments ne peuvent être prises en considération que lorsqu'elles peuvent être économiquement exploitées de façon autonome. Tel est le cas lorsque ces fractions de bâtiment peuvent être louées et utilisées de façon autonome. Cela signifie notamment que le preneur doit pouvoir avoir accès à ces fractions de bâtiments depuis l'extérieur sans devoir passer par des espaces qui sont exclusivement utilisés à des fins autres que l'activité économique du

de huurder of andere huurders (bijvoorbeeld in het geval van een winkelcentrum of een bedrijvencentrum). Het is van geen belang of laatstgenoemden de optie voor belastingheffing ten aanzien van de verhuur van het door hen gebruikte gedeelte van het gebouw al dan niet hebben uitgeoefend. De toegang tot het gedeelte van het gebouw hoeft in die omstandigheden dus niet exclusief zijn.

Bij een gebouw dat gedeeltelijk wordt gebruikt voor de economische activiteit en gedeeltelijk voor privédoeleinden, is het dus mogelijk enkel het gedeelte dat voor de economische activiteit wordt gebruikt met btw te verhuren als dat gedeelte zelfstandig kan worden geëxploiteerd. De vereiste dat de huurder het gebouw of het gedeelte van het gebouw uitsluitend voor de doeleinden van zijn economische activiteit moet gebruiken moet dan ook in die zin worden genuanceerd: een gebouw dat gemengd wordt gebruikt, kan immers worden opgesplitst in twee gedeelten waarvan er één exclusief voor de doeleinden van de economische activiteit wordt gebruikt. Dat laatste gedeelte kan dan middels uitoefening van de optie met btw worden verhuurd, terwijl het andere gedeelte dat voor privédoeleinden wordt aangewend (bv. een residentieel gedeelte) buiten de btw-heffing kan blijven.

De belastingheffing op de verhuur van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorende terrein, is naast de twee grondvoorwaarden ook onderworpen aan een vormvoorwaarde. De belastingheffing op de verhuur van de betrokken goederen is maar mogelijk mits daarvoor uitdrukkelijk wordt geopteerd.

De optie tot belastingheffing moet gezamenlijk worden uitgeoefend door de verhuurder en de huurder. De Koning zal de concrete toepassingsmodaliteiten van die optie bepalen, zoals het tijdstip waarop de optie moet worden uitgeoefend en de formaliteiten die daarbij moeten worden nagekomen.

De optie geldt voor de gehele duur van de huurovereenkomst. De verhuurder en de huurder kunnen dus niet terugkomen op deze optie vóór het einde van de huurovereenkomst. Deze vereiste heeft tot doel om zowel voor de betrokken belastingplichtigen als voor de administratie praktische moeilijkheden te vermijden die een andere benadering met zich mee zou brengen.

preneur ou d'autres preneurs (s'il s'agit par exemple d'un centre commercial ou d'un centre d'affaires). Cela n'a pas d'importance si ces derniers ont exercé l'option pour la taxation de la location de la fraction de bâtiment qu'ils utilisent ou non. L'accès à la fraction du bâtiment ne doit donc pas être exclusif dans ces circonstances.

S'agissant d'un bâtiment qui est utilisé en partie pour l'activité économique et en partie à des fins privées, il est donc possible de louer avec T.V.A. uniquement la partie utilisée pour l'activité économique si cette partie peut être exploitée de manière autonome. L'exigence selon laquelle le locataire doit utiliser le bâtiment ou la fraction du bâtiment exclusivement aux fins de son activité économique doit néanmoins être nuancée en ce sens : un bâtiment qui est utilisé de manière mixte peut être divisé en deux parties, dont l'une est utilisée exclusivement aux fins de l'activité économique. Cette dernière peut ensuite, au travers de l'exercice de l'option, être louée avec T.V.A., tandis que l'autre partie utilisée à des fins privées (par exemple, une partie résidentielle) peut rester en dehors de la taxation T.V.A.

La taxation de la location de bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y adossé, est également soumise à une condition de forme en plus des deux conditions de fond. La taxation de la location des biens visés n'est seulement possible que si on a opté expressément en ce sens.

L'option pour la taxation doit être exercée conjointement par le loueur et le preneur. Le Roi déterminera les modalités d'application concrètes de cette option, comme le moment auquel l'option doit être exercée et les formalités à observer.

L'option vaut pour toute la durée du contrat de location. Le loueur et le preneur ne peuvent donc pas revenir sur cette option avant la fin du contrat de location. Cette exigence a pour but d'éviter les difficultés pratiques, tant pour les assujettis concernés que pour l'administration, qui découleraient d'une autre approche.

Indien de verhuurder en de huurder een nieuwe huurovereenkomst sluiten, zullen de contractspartijen uiteraard opnieuw de vrijheid hebben om de optie tot belastingheffing ten aanzien van die overeenkomst al dan niet uit te oefenen. Hetzelfde geldt eveneens bij de verlenging van een huurovereenkomst.

De optie kan uiteraard maar rechtsgeldig worden uitgeoefend indien de voorwaarden voor de uitoefening van de optie vervuld zijn.

De invoering van de optionele belastingheffing voor de verhuur van bepaalde onroerende goederen zal geen invloed hebben op overeenkomsten waarin expliciet of impliciet gebruiksrechten worden verleend op onroerende goederen als de betrokken handelingen niet kunnen worden gekwalificeerd als een "passieve" onroerende verhuur die onder de principiële btw-vrijstelling zou vallen (bv. verlenen van het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, "actieve" onroerende verhuur...). Dergelijke diensten waren en blijven immers van rechtswege belast omdat ze geen diensten van onroerende verhuur uitmaken die principieel van btw vrijgesteld zijn.

De invoering van de optionele belastingheffing heeft anderzijds wel belangrijke gevolgen voor de bestaande uitzonderingen op de vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen uit hun aard.

De bestaande uitzonderingen op de principiële vrijstelling voor onroerende verhuur kunnen juridisch worden opgedeeld in twee categorieën:

- de uitzonderingen die door de Belgische wetgever verplicht moeten worden toegepast op grond van de bepalingen van de richtlijn 2006/112/EG (verplichte, communautaire uitzonderingen);

- uitzonderingen die door de Belgische wetgever werden ingevoerd op grond van de mogelijkheid die hem hiertoe door de richtlijn 2006//112/EG werden gelaten (louter nationale uitzonderingen, facultatief voor de lidstaten).

Als wettelijke uitzonderingen op de principiële vrijstelling voor verhuur van uit hun aard onroerende goederen, worden beide categorieën van diensten momenteel van rechtswege belast.

Si le loueur et le preneur concluent un nouveau contrat de location, les parties contractantes auront bien sûr à nouveau la liberté d'exercer ou non l'option pour la taxation concernant ce contrat. Cela vaut aussi en cas de prolongation d'un contrat de location.

Bien entendu, l'option ne peut être valablement exercée que si les conditions pour l'exercice de l'option sont remplies.

L'introduction d'une taxation optionnelle pour la location de certains biens immeubles n'aura aucune influence sur les contrats en vertu desquels explicitement ou implicitement des droits d'utilisation ont été concédés sur des biens immeubles, si les opérations concernées ne peuvent pas être qualifiées de location immobilière "passive" qui tomberait sous l'exemption de principe de la T.V.A. (p. ex. concession du droit d'exercer une activité professionnelle, location immobilière "active"...). De telles prestations de services étaient et restent donc taxées de plein droit étant donné qu'elles ne constituent pas une location immobilière qui est par principe exemptée de la T.V.A.

Par contre, l'introduction de la taxation optionnelle a des conséquences importantes pour les exceptions à l'exemption qui existent en matière de location de biens immeubles par nature.

Les exceptions existantes à l'exemption de principe qui s'applique à la location immobilière peuvent être juridiquement divisées en deux catégories :

- les exceptions qui doivent être appliquées obligatoirement par le législateur belge sur la base des dispositions de la directive 2006/112/CE (exceptions communautaires obligatoires) ;

- les exceptions qui ont été introduites par le législateur belge sur la base de la possibilité qui lui a été offerte par la directive 2006/112/CE (exceptions purement nationales, facultatives pour les Etats membres).

En tant qu'exceptions légales au principe de l'exemption pour la location des biens immeubles par nature, ces deux catégories de prestations de services sont taxables de plein droit.

De invoering van de optionele belastingheffing voor de verhuur van bepaalde onroerende goederen kan geen invloed hebben op de verplichte communautaire uitzonderingen op de btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen uit hun aard. Die diensten moeten immers van rechtswege belast blijven op basis van de bepalingen van de richtlijn 2006/112/EG.

Er is anderzijds wel een wisselwerking tussen de nieuwe regeling voor optionele belastingheffing voor bepaalde onroerende goederen en de facultatieve uitzondering met betrekking tot de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen in de mate dat die betrekking heeft op diensten die aan belastingplichtigen worden verleend. Voor dergelijke diensten zou er immers een samenloop zijn tussen de verplichte belastingheffing en de optionele belastingheffing, waarbij zonder bijkomende aanpassing de optionele belastingheffing geen uitwerking zou hebben ten aanzien van die diensten die aldus van rechtswege belast zouden blijven.

Ten aanzien van die nationale uitzonderingen is evenwel vastgesteld dat de aanwending ervan in de praktijk wordt bemoeilijkt door talrijke interpretatie- en toepassingsproblemen. De bedoeling bij de invoering van de nieuwe regeling van de optionele belastingheffing voor bepaalde onroerende goederen is derhalve om binnen het toepassingsgebied van die nieuwe regeling belastingplichtigen op een ruime, eenvoudige en flexibele manier toegang te verlenen tot belastingheffing op de onroerende verhuur van goederen die door de belastingplichtige huurder in het kader van zijn economische activiteit worden aangewend. Op die manier kan de neutraliteit van de btw binnen het geïndiceerde segment van de economie aanzienlijk worden vergroot en de concurrentiepositie van de Belgische economie worden versterkt (met name in de logistieke sector en ten aanzien van de nieuwbouw).

Bij toepassing van de algemene regeling voor optionele belastingheffing met betrekking tot diensten van onroerende verhuur wordt de belastingheffing eenvoudiger (omdat bestaande interpretatie- en toepassingsproblemen worden uitgeschakeld) en flexibeler (omdat de belastingplichtige huurders zullen kunnen kiezen om al dan niet de onroerende verhuur te belasten al naargelang ze, rekening houdend met de omvang van hun recht op aftrek, al of niet

L'introduction de la taxation optionnelle de la location de certains biens immeubles ne peut avoir d'implications sur les exceptions communautaires obligatoires à l'exemption pour la location des biens immeubles par nature. Ces services doivent en effet rester taxés de plein droit sur base des dispositions de la directive 2006/112/CE.

D'autre part, il existe bien une interaction entre le nouveau régime de taxation optionnelle de certains biens immeubles et l'exception facultative relative à la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens, dans la mesure où elle concerne des prestations de services fournies à des assujettis. Pour de telles prestations de services, il y aurait un conflit entre la taxation obligatoire et la taxation optionnelle qui impliquerait, sans modification complémentaire, que la taxation optionnelle ne trouverait pas à s'appliquer pour ces prestations de services qui resteraient ainsi taxées de plein droit.

À l'égard des exceptions nationales, il est toutefois établi que leur mise en pratique est rendue compliquée en raison de problèmes nombreux d'interprétation et d'application. L'objectif de l'introduction de la nouvelle réglementation concernant la taxation optionnelle pour certains biens immeubles est dès lors dans le cadre du champ d'application de la nouvelle réglementation d'accorder aux assujettis, d'une manière large, simple et flexible, la possibilité de taxer la location immobilière de biens qui sont utilisés par les preneurs assujettis dans le cadre de leur activité économique. De cette manière, la neutralité de la T.V.A. peut dans le secteur visé de l'économie être considérablement améliorée et la position concurrentielle de l'économie belge renforcée (par rapport au secteur logistique et au secteur des nouvelles constructions).

En appliquant le régime général de la taxation optionnelle relative aux services de location immobilière, la taxation devient plus simple (car l'interprétation existante et les problèmes d'application sont écartés) et plus flexible (car les preneurs assujettis pourront choisir de taxer la location immobilière en fonction du fait que, compte tenu de l'étendue de leur droit à déduction, ils peuvent effectivement obtenir un

daadwerkelijk financieel voordeel halen uit het belasten van de onroerende verhuur).

Dienovereenkomstig werd de bestaande nationale uitzondering voor de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen beperkt tot die gevallen waar die diensten worden verstrekt aan huurders die de bergruimte niet gebruiken voor hun economische activiteit. De terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen (gebouwen, gedeelten van gebouwen, desgevallend met het bijhorend terrein) aan huurders die de bergruimte gebruiken voor hun economische activiteit is niet meer opgenomen in deze nationale uitzondering, en zal belast kunnen worden via de uitoefening van de optie overeenkomstig artikel 44, § 3, 2^o, d) (nieuw), van het Wetboek. Alle beperkingen en toepassingsvoorwaarden die voortvloeien uit de administratieve beslissing nr. E.T. 108.597 van 13 januari 2005 en die werden hernomen in de administratieve beslissing nr. E.T. 124.412 van 2 juni 2014 onder punt 4.2.1., in fine, worden dan ook opgeheven met ingang van 1 oktober 2018. Deze opheffing geldt eveneens voor de lopende contracten. Gebouwen of gedeelten van gebouwen worden dienovereenkomstig als bergruimte voor het opslaan van goederen beschouwd als zij daartoe hoofdzakelijk gebruikt worden. Deze versoepeling is ten aanzien van belastingplichtige huurders ook nog relevant na 1 oktober 2018, omdat de voorwaarde opgenomen in artikel 44, § 3, 2^o, d), derde lid (nieuw), van het Wetboek niet van toepassing is op dergelijke overeenkomsten.

Anderzijds wordt de bestaande nationale uitzondering voor onroerende financieringshuur of onroerende leasing behouden, zodat die diensten van rechtswege belast blijven mits de strikte voorwaarden van het koninklijk besluit nr. 30 van 29 december 1992 met betrekking tot de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de onroerende financieringshuur worden nageleefd.

Naast de wijzigingen van de bestaande nationale uitzonderingen op de vrijstelling voor de onroerende verhuur, wordt tot slot een nieuwe uitzondering op die vrijstelling ingevoerd voor de kortdurende verhuur, i.e. de huur voor een periode van niet meer dan zes maanden.

Voor de berekening van die periode van zes maanden wordt in eerste instantie rekening

avantage financier par la taxation de la location immobilière).

Compte tenu de ce qui précède, l'exception nationale existante pour la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens a été limitée aux cas dans lesquels ces services sont fournis à des preneurs qui n'utilisent pas ces emplacements pour leur activité économique. La mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens à des preneurs qui utilisent ces emplacements (bâtiments, fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant) pour leur activité économique n'est plus reprise dans cette exception nationale et pourra donc être taxée par le biais de l'exercice de l'option conformément à l'article 44, § 3, 2^o, d) (nouveau), du Code. Toutes les restrictions et conditions d'application qui découlent de la décision administrative n° E.T. 108.597 du 13 janvier 2005 et qui ont été reprises dans la décision administrative n° E.T. 124.412 du 2 juin 2014 sous le point 4.2.1., in fine, sont dès lors supprimées à partir du 1^{er} octobre 2018. Cette suppression vaut également pour les contrats en cours. Des bâtiments ou fractions de bâtiments sont par conséquent considéré(es) comme emplacement pour l'entreposage de biens s'ils sont principalement utilisés à cet effet. En ce qui concerne les preneurs assujettis, cet assouplissement est encore pertinent après le 1^{er} octobre 2018, étant donné que la condition reprise à l'article 44, § 3, 2^o, d), alinéa 3(nouveau), du Code n'est pas applicable à de tels contrats.

Par ailleurs, l'exception nationale existante pour la location-financement d'immeubles ou le leasing immobilier est maintenue de sorte que ces services restent taxés de plein droit moyennant le respect des conditions strictes de l'arrêté royal n° 30 du 29 décembre 1992 relatif à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à la location-financement d'immeubles.

Enfin, outre les modifications apportées aux exceptions nationales existantes à l'exemption pour la location immobilière, une nouvelle exception à cette exemption est introduite pour la location de courte durée, à savoir la location pour une période qui ne dépasse pas six mois.

Pour le calcul de cette période de six mois, il est tenu compte dans un premier temps de la durée

gehouden met de gebruiksduur van het goed zoals voorzien in de overeenkomst. De overeenkomst vormt een vermoeden dat met alle middelen in feite of in rechte kan worden weerlegd om de werkelijke gebruiksduur vast te stellen. Als de verhuur van eenzelfde goed het voorwerp uitmaakt van opeenvolgende contracten van korte duur tussen dezelfde partijen, wordt rekening gehouden met de totale aaneengesloten gebruiksduur van het goed krachtens alle overeenkomsten samen. In dat verband worden een overeenkomst en de verlengingen ervan worden als opeenvolgende contracten beschouwd.

Worden niet bedoeld in deze bepaling met betrekking tot de kortdurende verhuur, en blijven derhalve vrijgesteld, de terbeschikkingstellingen van onroerende goederen uit hun aard die aangewend worden voor:

- bewoning;
- handelingen bedoeld in artikel 44, paragrafen 1 en 2 van het Wetboek en voornamelijk die sociaal-cultureel van aard zijn.

De nieuwe bepaling is dus voornamelijk van toepassing voor kortdurende verhuur van congres-, seminarie-, vergader-, beurs- en tentoonstellingsruimten. Voor de toepassing van deze bepaling is het verder van geen belang of de huurder de hoedanigheid heeft van belastingplichtige dan wel van niet-belastingplichtige.

Deze uitzondering zal ook een belangrijke vereenvoudiging met zich mee brengen in de mate dat een einde wordt gesteld aan de aflijningsproblemen tussen vrijgestelde en belaste diensten van terbeschikkingstelling van onroerende goederen voor een korte periode (bv. verhuur van zalen voor allerlei evenementen voor één of een paar dagen...). Daarom zal deze nieuwe uitzondering ook primeren op de nieuwe regeling voor optionele belastingheffing op onroerende verhuur. In geval van verhuur van een berguimte voor het opslaan van goederen voor een periode van minder dan zes maanden, zal die verhuur derhalve van rechtswege belast worden.

De invoering van de optionele belastingheffing voor bepaalde onroerende goederen levert een belangrijke bijdrage aan de verbetering van de neutraliteit van de btw door binnen het

d'utilisation du bien telle que prévue par le contrat. Le contrat constitue une présomption qui peut être réfutée par tout moyen de fait ou de droit permettant d'établir la durée d'utilisation réelle. Lorsque la location d'un même bien fait l'objet de contrats de courte durée successifs entre les mêmes parties, il est tenu compte de la durée totale continue d'utilisation du bien au titre de l'ensemble des contrats. Dans ce cadre, un contrat et ses prorogations sont considérés comme des contrats successifs.

Ne sont pas visés par cette disposition concernant la location de courte durée et restent par conséquent exemptées, les mises à disposition de biens immeubles par nature qui sont affectés :

- à des fins d'habitation ;
- à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, paragraphes 1^{er} et 2, du Code et principalement des opérations à caractère socio-culturel.

La nouvelle disposition s'applique dès lors principalement à la location de courte durée d'emplacements pour des congrès, séminaires, réunions, foires et expositions. Pour l'application de cette disposition, il est du reste sans importance que le preneur ait la qualité d'assujetti ou de non-assujetti.

Cette exception constituera aussi en elle-même une importante simplification dans la mesure où il est mis fin aux problèmes de différenciation entre les services exemptés et les services taxés de mise à disposition pour une courte période de biens immeubles par nature (p. ex. location de salles pour toutes sortes d'évènements pour un ou plusieurs jours...). Pour cette raison, la nouvelle exception aura aussi la priorité sur la nouvelle réglementation pour la taxation optionnelle de la location immobilière. Dans le cas d'une location d'un emplacement pour le stockage de biens pour une période de moins de six mois, cette location sera dès lors taxée d'office.

L'introduction de la taxation optionnelle pour certains biens immeubles contribue de manière importante à l'amélioration de la neutralité de la T.V.A. en ôtant dans le cadre du champ

toepassingsgebied van de nieuwe regeling (met name in de logistieke sector en de te verhuren nieuwbouw) op een transparante, eenvoudige en flexibele manier de voordruk van de belasting in hoofde van de verhuurder weg te nemen waardoor ook de huurder niet langer wordt geconfronteerd met de in de huurprijs opgenomen niet-afrekbare of remanente btw.

De btw geheven op de oprichting of verwerving van het gebouw of gedeelte van het gebouw zal door de verhuurder onmiddellijk in aftrek kunnen worden gebracht in de mate waarin hij dat gebouw of gedeelte van het gebouw bestemt voor een belaste verhuur door middel van de uitoefening van de optie. Die regel geldt in het bijzonder ten aanzien van de btw geheven van de oprichting van het gebouw of het gedeelte van het gebouw dat wordt bestemd voor belaste verhuur, zelfs alvorens het goed in gebruik wordt genomen. Deze aftrek is verworven en zal geen voorwerp uitmaken van enigerlei regularisatie als blijkt dat bij de ingebruikname van het goed op een rechtsgeldige wijze werd geopteerd om de huurvergoedingen te belasten.

In die context wordt er bijgevolg via de optionele belastingheffing wel btw geheven op de aangerekende huurvergoeding, maar die btw zal in hoofde van de huurder veelal volledig aftrekbaar zijn. Is dat slechts voor een beperkt gedeelte of helemaal niet het geval, dan biedt de optionele belastingheffing de flexibiliteit om niet voor belastingheffing te opteren, en een vrijgestelde onroerende verhuur met een lagere remanente btw (niet-afrekbare btw begrepen in de prijs) als financieel meest voordelige oplossing aan te wenden.

Indien blijkt dat het onroerend goed geheel of gedeeltelijk wordt verhuurd zonder dat de optie werd uitgeoefend, zal de btw die initieel op de bouw of aankoop van het gebouw of van het gedeelte van het gebouw in aftrek werd gebracht het voorwerp uitmaken van een herziening.

Meteen ontstaat evenwel ook het risico dat belastingplichtigen in de verleiding zouden kunnen komen om bij onroerende verhuur met optie voor belastingheffing een onevenwicht te creëren tussen de in aftrek gebrachte btw op de oprichtings- of aanschafkosten (of desgevallend verbeteringswerken) en de verschuldigde btw op de huurvergoedingen. Inzake btw geldt immers, behoudens uitdrukkelijke afwijking, het principe

d'application du nouveau régime (notamment dans le secteur logistique et pour les nouvelles constructions destinées à la location) d'une manière transparente, simple et flexible, le poids de la taxe dans le chef du loueur de sorte que le preneur ne soit également plus confronté à une T.V.A. non déductible ou rémanente incluse dans le loyer.

La T.V.A. grevant la construction ou l'acquisition du bâtiment ou la fraction de bâtiment pourra être déduite immédiatement par le loueur dans la mesure où il destine ce bâtiment ou la fraction de bâtiment à une location taxée au travers de l'exercice de l'option. Cette règle vaut tout particulièrement pour la T.V.A. qui a grevé la construction du bâtiment ou fraction de bâtiment destiné(e) à la location taxée avant même l'entrée en service de ce bien. Cette déduction sera acquise et ne fera l'objet d'aucune régularisation s'il apparaît que lors de la mise en service du bien, l'option a été valablement exercée afin de soumettre les loyers à la taxe.

Dans ce cadre, la T.V.A. sera par conséquent portée en compte sur les loyers réclamés par l'effet de la taxation optionnelle mais cette T.V.A. sera le plus souvent entièrement déductible dans le chef du preneur. Dans la mesure où cette T.V.A. n'est que partiellement ou pas du tout déductible, la taxation optionnelle offre la souplesse nécessaire pour ne pas opter pour la taxation et pour appliquer une location immobilière exemptée avec une T.V.A. rémanente (T.V.A. non déductible comprise dans le prix) limitée comme solution économiquement plus avantageuse.

Dans l'hypothèse où il apparaît que l'immeuble est entièrement ou partiellement donné en location sans que l'option ait été exercée, la T.V.A. déduite initialement sur les coûts de construction ou d'acquisition du bâtiment ou de la fraction de bâtiment fera l'objet d'une révision.

En conséquence, il existe cependant le risque que des assujettis soient tentés de créer, au travers de la location immobilière avec option pour la taxation, un déséquilibre entre la T.V.A. déduite sur les coûts de construction ou d'acquisition (ou, le cas échéant, des travaux d'améliorations) et la taxe due sur les loyers. En matière de T.V.A., sous réserve d'une dérogation explicite, le principe est que la base d'imposition est constituée de la

dat de maatstaf van heffing wordt gevormd door de daadwerkelijke tegenprestatie. De contractspartijen zouden derhalve de huurvergoedingen kunstmatig laag kunnen houden terwijl de verhuurder toch volledig recht op aftrek zou hebben met betrekking tot de btw op de oprichtings- of aanschafkosten (of desgevallend verbeteringswerken).

Om dergelijke manipulaties tegen te gaan voert artikel 4 in artikel 33 van het Wetboek een nieuwe paragraaf *2bis* in op grond waarvan, enkel voor de belaste verhuur van gebouwen of gedeelten van gebouwen ingevolge uitoefening van de optie tot belastingheffing, de normale waarde van de verhuurdienst geldt als maatstaf van heffing. Die waarde die overeenkomt met de marktprijs voor een verhuur in gelijkaardige omstandigheden, geldt als maatstaf van heffing onder de volgende cumulatieve voorwaarden:

- de tegenprestatie is lager dan de normale waarde;
- de huurder heeft geen volledig recht op aftrek van de verschuldigde btw;
- de huurder is met de verhuurder verbonden op basis van een limitatieve lijst van persoonlijke, financiële of organisatorische banden.

De nieuwe bepaling herneemt de banden die al werden opgesomd in een ruimere context in artikel 33, § 2, van het Wetboek en voegt daar nog de financiële en organisatorische banden aan toe zoals die reeds werden toegepast in het kader van artikel 1, § 1, 1° en 2° van het koninklijk besluit nr. 55 van 9 maart 2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen. De invulling die aan de inhoud van deze begrippen moet worden gegeven in het kader van de nieuwe bepaling is dan ook dezelfde als die wordt gegeven aan die begrippen in het kader van de btw-regeling met betrekking tot de btw-eenheid.

In dat verband moet er nog op worden gewezen dat het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-103/09 (Weald Leasing Ltd.) heeft geoordeeld dat de keuze van belastingplichtigen (ook als zij niet op enigerlei manier met elkaar verbonden zijn) om een bedrijfsmiddel te leasen in plaats van dat rechtstreeks te verwerven niet ipso facto leidt tot een belastingvoordeel dat is toegekend in strijd met het doel nagestreefd door

contrepartie effective. Les parties contractantes pourraient donc maintenir des loyers artificiellement faibles alors que le loueur disposerait pourtant d'un droit à déduction intégral sur les coûts de construction ou d'acquisition (ou, le cas échéant, de travaux d'améliorations).

Afin d'éviter pareilles manipulations, l'article 4 insère un nouveau paragraphe *2bis* à l'article 33 du Code en vertu duquel la base d'imposition consiste, uniquement en ce qui concerne la location taxée de bâtiments ou de fractions de bâtiments résultant de l'exercice de l'option pour la taxation, en la valeur normale. Cette valeur qui correspond à la valeur du marché pour une location dans des conditions similaires, vaut comme base d'imposition sous les conditions cumulatives suivantes :

- la contrepartie est inférieure à la valeur normale ;
- le preneur ne dispose pas d'un droit à déduction intégral de la T.V.A. ;
- le preneur est lié avec le loueur sur base d'une liste limitative de liens personnels, financiers ou organisationnels.

La nouvelle disposition reprend les liens entre les parties qui étaient déjà énumérés dans un contexte plus large dans l'article 33, § 2, du Code et y ajoute les liens financiers et organisationnels tels qu'ils sont déjà appliqués dans le cadre de l'article 1^{er}, § 1^{er}, 1° et 2°, de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité T.V.A. L'interprétation qu'il convient de donner au contenu de ces notions doit s'entendre dans le cadre de la nouvelle disposition et est alors ainsi le même que celle qui est donnée aux mêmes notions dans le cadre du régime T.V.A. concernant les unités T.V.A.

A cet égard, il convient encore signaler que la Cour de Justice de l'Union européenne a jugé dans l'affaire C-103/09 (Weald Leasing Ltd) que le choix par des assujettis (également lorsqu'ils ne sont liés entre eux sous quelque forme que ce soit) de recourir à des opérations de crédit-bail d'un actif plutôt qu'à l'achat direct de cet actif, ne constitue pas ipso facto un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par les

de relevante bepalingen van de Europese btw-reglementering. Dat geldt evenwel alleen maar, alsnog volgens het Hof, op voorwaarde dat de contractvoorwaarden van die leasetransacties, in het bijzonder die met betrekking tot de vaststelling van de leasevergoeding, overeenstemmen met de normale marktvoorwaarden.

Indien de optie initieel rechtsgeldig werd uitgeoefend is het mogelijk dat de voorwaarden voor de belastingheffing tijdens de looptijd van de huurovereenkomst niet langer zijn vervuld. Dat is in het bijzonder het geval wanneer het gebouw of het gedeelte van het gebouw tijdens de looptijd van de overeenkomst door de afnemer geheel of gedeeltelijk voor privédoeleinden (bv. als woning) in gebruik wordt genomen of nog als de huurder een overheid is die het betrokken gebouw of het gedeelte van het gebouw herbestemt voor de doeleinden van haar economische activiteit die haar niet de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

In dergelijke omstandigheden, zal de optie van rechtswege ophouden uitwerking te hebben omdat de voorwaarden voor de optionele belastingheffing niet langer vervuld zijn. Daardoor kan de verhuur niet langer met btw belast worden voor het jaar (of de jaren) waarin de voorwaarden niet langer vervuld zijn. Vermits de huur voor dat jaar of die jaren derhalve vrijgesteld is op grond van artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek, zal de aangerekende btw voor die periode het voorwerp moeten uitmaken van een regularisatie.

De verhuurder zal bovendien in die situatie, zolang de herzieningstermijn loopt, de door hem initieel in aftrek gebrachte btw op de oprichtingskosten of aankooprijks van het gebouw of het gedeelte van het gebouw moeten herzien voor de verdere looptijd van de huurovereenkomst. Deze herzieningsverplichting kan juridisch niet ten laste worden gelegd van de huurder: ondanks het feit dat diens gedragwijziging de rechtstreekse oorzaak is van de herzieningsverplichting, kan die regularisatie immers maar worden doorgevoerd ten laste van de belastingplichtige die de betrokken btw initieel in aftrek heeft gebracht en dat is de verhuurder. Niets verzet zich er uiteraard tegen dat, zoals ook in andere lidstaten - bv. Nederland - het geval is, de verhuurder zich contractueel indekt ten aanzien van de huurder voor de financiële gevolgen van een eventuele

dispositions pertinentes de la législation T.V.A. européenne. Cela vaut cependant uniquement, également selon la Cour, à condition que les conditions contractuelles relatives à ces opérations de crédit-bail, notamment celles concernant la fixation du montant des loyers, correspondent à des conditions normales de marché.

Si l'option a été exercée initialement de manière régulière, il est possible que les conditions pour la taxation ne soient plus remplies pendant la durée du contrat de location. C'est en particulier le cas lorsque le bâtiment ou la fraction de bâtiment est utilisé(e) par le preneur pendant la durée du contrat en tout ou en partie à des fins privées (par ex. pour le logement) ou encore si le preneur est une autorité publique qui réaffecte le bâtiment ou la fraction de bâtiment en question aux fins de son activité économique qui ne lui confère pas la qualité d'assujetti.

Dans de telles circonstances, l'option cessera d'avoir effet de plein droit dès lors que les conditions pour la taxation optionnelle ne sont plus remplies. En conséquence, la location ne peut plus être soumise à la T.V.A. pour l'année (ou les années) pour laquelle (ou lesquelles) les conditions ne sont plus remplies. Dès lors, étant donné que la location pour cette année ou ces années est exemptée en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du Code, la T.V.A. portée en compte pour cette période fera l'objet d'une régularisation.

En outre, tant que la période de révision n'a pas expiré, le loueur doit dans cette situation procéder à la révision de la T.V.A. déduite initialement sur le coût de construction ou le prix d'acquisition du bâtiment ou de la fraction de bâtiment pour la durée du bail restante. Cette obligation de révision ne peut être légalement mise à charge du locataire : malgré le fait que le changement de comportement de celui-ci soit la cause directe de l'obligation de révision, cette régularisation ne peut être effectuée que dans le chef de l'assujetti qui a initialement déduit la T.V.A. en question, c'est-à-dire le loueur. Rien n'empêche évidemment, comme c'est le cas dans d'autres États membres - p. ex. les Pays-Bas - que le loueur se prémunisse contractuellement à l'égard du locataire des conséquences financières d'une éventuelle obligation de révision résultant d'une

herzieningsverplichting die zijn oorsprong vindt in een wijziging van het gebruik van het gebouw of het gedeelte van het gebouw door de huurder.

Het initiële huurcontract kan anderzijds ook aflopen binnen de herzieningstermijn die geldt voor de btw geheven van het gebouw of het gedeelte van het gebouw, zonder enige gebruikswijziging ten aanzien van de goederen gedurende de looptijd van het contract. In dat geval moet uiteraard nog rekening worden gehouden met een eventuele herzieningsverplichting voor de verhuurder in functie van het daadwerkelijk gebruik van het gebouw of gedeelte van het gebouw tijdens het verdere verloop van de herzieningsperiode. Het is immers mogelijk dat na afloop van een huurcontract dat het voorwerp heeft uitgemaakt van een rechtsgeldig uitgeoefende optie tot belastingheffing op een onroerende verhuur, het betrokken gebouw of het gedeelte van het gebouw wordt aangewend voor doeleinden die geen of slechts gedeeltelijk recht op aftrek verlenen.

Zo zal tot herziening moeten worden overgegaan van de oorspronkelijk met betrekking tot het gebouw of het gedeelte van het gebouw in aftrek gebrachte btw, indien het binnen de herzieningstermijn gedurende een bepaalde tijd wordt verhuurd aan een huurder zonder dat de optie tot belastingheffing werd of kon worden uitgeoefend. Het goed kan eveneens door een verhuurder worden gebruikt voor zijn eigen economische activiteit die geen volledig recht op aftrek verleent. In al die gevallen zal de verhuurder de door hem initieel in aftrek gebrachte btw op de oprichtingskosten of aankoopprijs van het gebouw of het gedeelte van het gebouw eveneens moeten herzien.

Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (arrest van 28 februari 2018 in de zaak C-672/16, Imofloresmira) en het beginsel van de fiscale neutraliteit waarnaar het Hof in die rechtspraak verwijst, moet onder bepaalde voorwaarden evenwel niet tot een dergelijke herziening worden overgegaan voor het tijdvak gedurende dewelke het gebouw of het gedeelte van het gebouw is blijven leegstaan alvorens een eerste verhuurcontract werd afgesloten of tussen twee verhuurperiodes met belastingheffing. Dit principe is van toepassing voor zover de verhuurder te goeder trouw die zijn recht op aftrek met betrekking tot de

modification de l'utilisation du bâtiment ou de la fraction de bâtiment dans le chef du preneur.

D'autre part, le contrat de location initial peut également venir à expiration dans le délai de révision qui s'applique à la T.V.A. grevant le bâtiment ou fraction du bâtiment, sans qu'il n'y ait eu modification de l'utilisation des biens pendant la durée du contrat. Dans ce cas, il faut bien entendu encore tenir compte d'une obligation de révision éventuelle dans le chef du loueur en fonction de l'utilisation effective du bâtiment ou fraction du bâtiment au cours de la durée restante de la période de révision. En effet, il se peut qu'après l'expiration d'un contrat de location qui a fait l'objet de l'exercice régulier d'une option pour la taxation d'une location immobilière, le bâtiment concerné ou fraction de bâtiment soit destiné pour des besoins qui n'ouvrent pas ou seulement en partie un droit à déduction.

Ainsi la révision devra porter sur la T.V.A. initialement déduite concernant le bâtiment ou fraction du bâtiment si dans le délai de révision, il est loué pendant une certaine période à un preneur sans que l'option de taxer n'ait été ou n'ait pu être exercée. Le bien peut également être utilisé par le loueur pour sa propre activité économique qui n'ouvre pas un droit intégral à déduction. Dans tous ces cas, le loueur devra également revoir la T.V.A. qu'il a initialement déduite sur les frais de construction ou d'acquisition du bâtiment ou fraction du bâtiment.

Par contre, conformément à la jurisprudence récente de la Cour de Justice de l'Union européenne (arrêt du 28 février 2018 dans l'affaire C-672/16, Imofloresmira) et au principe de neutralité fiscale que la Cour rappelle dans cette jurisprudence, une telle révision ne doit pas être effectuée, sous certaines conditions, pour les périodes au cours desquelles le bâtiment ou la fraction de bâtiment est resté(e) inoccupé(e) avant un premier bail soumis à la T.V.A. ou entre deux périodes de location avec application de la taxe. Ce principe est applicable pour autant que le loueur de bonne foi qui a exercé son droit à déduction sur les travaux de construction ou le

oprichtingswerken of aanschafprijs van het gebouw of het gedeelte van het gebouw heeft uitgeoefend, op een redelijke manier aantoonbaar dat hij voldoende stappen heeft ondernomen om zijn goed met toepassing van de btw te verhuren maar dat desondanks het goed is blijven leegstaan door omstandigheden buiten zijn wil. In die specifieke context en mits aan die voorwaarden wordt voldaan, is de leegstand van het goed geen factor die toelaat om het initieel uitgeoefende recht op aftrek in vraag te stellen.

Er moet bijvoorbeeld niet worden overgegaan tot een herziening in het geval de leegstand het gevolg is van omstandigheden die een belemmering vormen voor de normale uitoefening van de economische activiteit van de huurder of een toekomstige huurder en die in principe een onderbreking of schorsing van het huurcontract tot gevolg hebben. Hierbij worden met name bedoeld de leegstand ingevolge gevallen van overmacht zoals rampen of branden. Hieronder valt eveneens de leegstand ingevolge de verbouwings- of renovatiewerken van het gebouw of van het gedeelte van het gebouw, die worden uitgevoerd door de verhuurder of de huurder, in het kader van het lopende huurcontract of met het oog op het sluiten van een nieuw huurcontract met toepassing van btw door middel van de uitoefening van de optie.

Er moet evenmin tot een herziening worden overgegaan in het geval van huurvrije periodes die worden aangeboden aan de huurder als een vorm van commerciële korting om tot een huurovereenkomst te komen.

Om rekening houden met de specificiteit van de nieuwe regeling en in het bijzonder met de omstandigheid dat opeenvolgende overeenkomsten van onroerende verhuur aan verschillende belastingregelingen kunnen onderworpen zijn, vult artikel 6 artikel 48, § 2, van het Wetboek aan met een nieuwe alinea waarin wordt bepaald dat de herziening ter zake van overeenkomsten van verhuur van onroerende goederen uit hun aard waarvoor de optie bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) (nieuw), van het Wetboek werd uitgeoefend, zal gebeuren overeenkomstig de volgende basisprincipes:

- de herzieningstermijn wordt op 25 jaar gebracht;
- de herziening zal plaatsvinden op grond van een voor herziening vatbaar bedrag dat gelijk is aan

prix d'achat du bâtiment ou de la fraction de bâtiment démontre de manière raisonnable qu'il a entrepris des démarches suffisantes en vue de louer son bien avec application de la T.V.A. mais que le bien est néanmoins resté inoccupé du fait de circonstances indépendantes de sa volonté. Dans ce cadre précis et sous réserve du respect de ces conditions, l'inoccupation du bien ne constitue pas un facteur permettant de remettre en cause le droit à déduction initialement exercé.

Cette révision ne devra dès lors pas être opérée, par exemple, dans l'hypothèse où cette inoccupation résulte de circonstances qui empêchent l'exercice normal de l'activité économique du preneur ou d'un futur preneur et qui entraînent en principe une interruption ou une suspension du contrat de bail. Est notamment visée l'inoccupation suite à des cas de force majeure tels que des calamités ou des incendies. Est également visée l'inoccupation suite aux travaux de transformation ou de rénovation du bâtiment ou de la fraction de bâtiment, entrepris par le bailleur ou le preneur, dans le cadre du bail en cours ou en vue de conclure un nouveau bail avec application de la T.V.A. au travers de l'exercice de l'option.

Une révision ne doit pas non plus être effectuée en cas de périodes avec application d'un loyer gratuit, offertes au locataire sous forme de remise commerciale en vue de conclure un contrat de location.

Afin de prendre en considération la spécificité de la nouvelle réglementation et singulièrement la circonstance que des contrats de location immobilière successifs peuvent subir différents régimes de taxation, l'article 6 insère un nouvel alinéa à l'article 48, § 2, du Code dans lequel il est précisé qu'en ce qui concerne les contrats de location de biens immeubles par nature pour lesquels l'option visée à l'article 44, § 3, 2°, d) (nouveau), du Code a été exercée, la révision interviendra à cet égard selon les principes de base suivants :

- le délai de révision est porté à 25 ans ;
- la révision aura lieu sur la base d'un montant révisable qui correspond à $1/25^{\text{ème}}$ ou $1/5^{\text{ème}}$,

1/25^{ste} of 1/5de, al naargelang, van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw;

- bij de bepaling van het gedeelte van het voor herziening vatbare bedrag dat daadwerkelijk moet worden herzien, zal rekening worden gehouden met een evaluatie van het gebruik van het gebouw of het gedeelte van het gebouw op maandbasis.

Deze maatregel inzake de herzieningstermijn en de modaliteiten van de herziening van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de oprichtings- of aankoopkosten van het gebouw of het gedeelte van het gebouw, maakt een specifieke toepassingsmodaliteit uit die inherent is aan de nieuwe optionele regeling voor de belastingheffing op onroerende verhuur, overeenkomstig de mogelijkheden geboden aan de lidstaten op grond van artikel 137, lid 2, van de richtlijn 2006/112/EG.

Tot slot wordt erop gewezen dat de termen "onroerende goederen uit hun aard en zakelijke rechten" werden vervangen door de term "onroerende bedrijfsmiddelen" om de eenvormigheid van terminologie te verzekeren tussen artikel 48 van het Wetboek en de bepalingen van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (in het bijzonder artikel 9, § 1, tweede en derde lid). Deze aanpassing brengt derhalve geen inhoudelijke wijzigingen met zich mee in de mate dat de term "onroerende bedrijfsmiddelen" zowel betrekking heeft op de lichamelijke onroerende goederen in de strikte zin van het woord (artikel 9, eerste lid, van het Wetboek) als de zakelijke rechten op onroerende goederen die voor btw-doeleinden als lichamelijke onroerende goederen worden beschouwd (artikel 9, tweede lid, 2^o, van het Wetboek).

De toepassingsmodaliteiten van die principes zullen verder worden uitgewerkt in het voornoemd koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969. Om die reden voorziet artikel 7 ter zake een bijkomende specifieke machtiging aan de Koning in die zin. Het artikel 49 van het Wetboek wordt aldus aangevuld met een punt 5^o.

Het is gebleken dat in de praktijk de toepassing van de normale regels inzake herzieningen aanleiding kan geven tot toepassings- en interpretatiemoeilijkheden, in het bijzonder met

selon les cas, de la T.V.A. qui a initialement été déduite ;

- lors de la détermination de la partie du montant révisable qui doit effectivement être révisée, il sera tenu compte d'une évaluation de l'utilisation du bâtiment ou fraction du bâtiment, sur une base mensuelle.

Cette mesure particulière concernant la période et les modalités de révision de la T.V.A. initialement déduite sur les frais de construction ou d'acquisition du bâtiment ou fraction du bâtiment constitue une modalité d'application spécifique inhérente au nouveau régime optionnel pour la taxation de la location immobilière, conformément à la possibilité laissée aux Etats membres par l'article 137, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE.

Il convient enfin de noter que les termes "biens immobiliers par nature et droits réels" ont été remplacés par les termes "biens d'investissement immobiliers" afin de garantir l'uniformité de terminologie entre l'article 48 du Code et les dispositions de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (en particulier l'article 9, § 1^{er}, deuxième et troisième alinéas). Cette adaptation n'entraîne donc pas de modifications substantielles dans la mesure où les termes "biens d'investissement immobiliers" couvrent tant les biens corporels immobiliers au sens strict du terme (article 9, alinéa 1^{er}, du Code) que les droits réels sur des biens immobiliers qui sont considérés, aux fins de la T.V.A., comme des biens corporels (article 9, alinéa 2, 2^o, du Code).

Les modalités d'application de ces principes seront développées plus en détail dans l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 précité. Pour ces raisons, l'article 7 prévoit à cet égard une délégation au Roi spécifique et complémentaire dans ce sens. L'article 49 du Code est ainsi complété par un 5^o.

Il est apparu qu'en pratique, l'application des règles normales en matière de révisions peut donner lieu à des difficultés d'application et d'interprétation en ce qui concerne en particulier

betrekking tot de btw geheven van onroerende bedrijfsmiddelen waarvan de bouw zich uitstrekt over meer dan een jaar uitstrekt. In dat geval zal de effectieve ingebruikname immers pas veel later plaatsvinden dan het moment waarop de belasting opeisbaar is geworden.

Om die redenen voorziet de administratieve beslissing nr. E.T. 121.450 van 27 maart 2012 al, op grond van de machtiging voorzien in artikel 9, § 2, van het voornoemd koninklijk besluit nr. 3, dat voor onroerende bedrijfsmiddelen die in gebruik werden genomen vanaf 1 januari 2012, de herzieningstermijn altijd geacht wordt aan te vangen op 1 januari van het jaar waarin die bedrijfsmiddelen in gebruik werden genomen zonder dat daarvoor een toelating van de administratie nodig is.

In het kader van de bepalingen inzake de optionele belastingheffing op de verhuur van een gebouw of een gedeelte van een gebouw, zal de herzieningstermijn in deze specifieke situatie dus maar beginnen lopen op de eerste dag van het jaar waarin het goed in gebruik werd genomen. Deze benadering sluit ook aan bij de specifieke herzieningsregels die voorzien in een evaluatie van het gebruik van het goed op maandelijks basis.

Er zal in dat kader dus geen herziening moeten worden toegepast voor de periode die de ingebruikname van het goed voorafgaat, als op het moment van de ingebruikname blijkt dat de optie om de huurvergoedingen te belasten rechtsgeldig werd uitgeoefend. Zo moet er derhalve geen enkele herziening worden uitgevoerd door de verhuurder die het onroerend goed bestemt voor een belaste verhuur middels de uitoefening van de optie, voor de periode van leegstand die de ingebruikname van het gebouw of het gedeelte van het gebouw voorafgaat.

In eerste instantie heeft de hervorming tot doel om onmiddellijk een belangrijke ingreep te doen ten voordele van de logistieke sector in België, waarvan de laatste jaren bijzonder duidelijk is geworden dat de huidige btw-regeling hen met een concurrentiële handicap opzadelt in internationaal perspectief.

Daarnaast voorziet de hervorming tevens in een bredere, niet-sectorespecifieke hervorming op langere termijn waarbij er in het bijzonder wordt naar gestreefd om met name de nieuwbouw (met

la T.V.A. grevant les biens d'investissement immobiliers dont l'édification s'étale sur plus d'un an. Dans ce cas, la mise en service effective intervient alors beaucoup plus tard que le moment où la taxe est devenue exigible.

Pour ces raisons, la décision administrative n° E.T. 121.450 du 27 mars 2012 prévoit déjà, sur base de l'habilitation prévue à l'article 9, § 2, de l'arrêté royal n° 3 précité, qu'en ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers qui ont été mis en service à partir du 1^{er} janvier 2012, le délai de révision est toujours censé commencer à courir à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle ces biens d'investissement ont été mis en service, sans qu'il soit dès lors besoin d'une autorisation de l'administration.

Dans le cadre des présentes dispositions concernant la taxation optionnelle de la location d'un bâtiment ou d'une fraction d'un bâtiment, le délai de révision ne commencera donc à courir, dans cette situation particulière, qu'au premier jour de l'année au cours duquel ce bien a été mis en service. Cette approche se rattache également aux règles particulières en matière de révision prévoyant une évaluation de l'utilisation du bien en question sur une base mensuelle.

Aucune révision de la taxe déduite ne devra dès lors opérée dans ce cadre pour la période qui précède la mise en service du bien s'il apparaît qu'au moment de cette mise en service, l'option a été valablement exercée afin de taxer les loyers. Ainsi aucune révision ne doit être effectuée par le loueur qui destine le bien immobilier à une location taxée au travers de l'exercice de l'option, pour la période d'occupation qui précède l'entrée en service du bâtiment ou de la fraction de bâtiment.

La réforme a d'abord pour but de prendre une mesure importante en faveur du secteur de la logistique en Belgique, pour lequel il est devenu particulièrement clair ces dernières années que le régime T.V.A. actuel le met, dans une perspective internationale, dans une position de handicap concurrentiel.

A côté de cela, la réforme contient également une réforme plus étendue, non spécifique à un secteur particulier et sur un plus long terme, qui s'efforce de procurer un important stimulus fiscal au

inbegrip van de fundamentele vernieuwbouw) op de verhuurmarkt een belangrijke fiscale stimulus toe te kennen.

Om die redenen voorziet artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid (nieuw), van het Wetboek, ingevoegd bij artikel 5, in een in de tijd gedifferentieerde toepassing van de nieuwe maatregel door middel van een niet-sectorspecifieke bepaling voor de nieuwbouwprojecten en een sectorspecifieke bepaling voor de logistieke sector.

Als basisregel geldt in essentie dat de nieuwe optionele regeling voor belastingheffing op onroerende verhuur maar zal kunnen toegepast worden voor de overeenkomsten die betrekking hebben op nieuwbouwprojecten, i.e. gebouwen of gedeelten van gebouwen die nieuw opgericht worden vanaf 1 oktober 2018.

Worden derhalve in concreto bedoeld, de nieuwbouwprojecten die worden opgestart na 1 oktober 2018, waarvoor derhalve nog geen btw opeisbaar is geworden op aan die projecten rechtstreeks toewijsbare kosten vóór 1 oktober 2018. Die kosten omvatten niet alleen de eigenlijke materiële bouwkosten in de strikte zin (zoals werk in onroerende staat), maar eveneens de voorbereidende werkzaamheden met betrekking tot het specifieke bouwproject, ongeacht of die materieel dan wel intellectueel van aard zijn (bv. architectenkosten).

Voor de toepassing van artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid (nieuw), van het Wetboek, ingevoegd bij artikel 5, is de eerste oorzaak van opeisbaarheid van btw (bv. ontvangst van een voorschotbetaling, uitreiking van een factuur) die zich voordoet met betrekking tot de aan het nieuwbouwproject rechtstreeks toerekenbare kosten determinerend om te bepalen of het gebouw of het gedeelte van een gebouw al dan niet achteraf het voorwerp kan uitmaken van een verhuurovereenkomst waarvoor de optie tot belastingheffing rechtsgeldig kan worden uitgeoefend. Het feit dat er na 1 oktober 2018 een creditnota zou worden uitgereikt ter annulering van een factuur die al werd uitgereikt in augustus 2018, doet zo geen afbreuk aan het feit dat er zich een eerste oorzaak van opeisbaarheid heeft voorgedaan in augustus 2018, waardoor het betrokken gebouw of gedeelte van het gebouw niet meer voldoet aan de

marché locatif portant en particulier sur les nouveaux bâtiments (en ce compris pour les rénovations fondamentales de bâtiments).

Pour ces raisons, l'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3 (nouveau), du Code, inséré par l'article 5, prévoit une application différenciée de la nouvelle disposition dans le temps, au moyen d'une mesure non spécifique à un secteur en ce qui concerne les nouveaux projets de construction et une mesure sectorielle spécifique pour le secteur de la logistique.

La règle essentielle qui prévaut est que le nouveau régime optionnel de taxation des locations immobilières ne pourra être appliqué que pour les contrats portant sur projet de nouvelles constructions, à savoir des bâtiments ou fractions de bâtiments nouvellement construits à partir du 1^{er} octobre 2018.

Sont par conséquent concrètement visés, les nouveaux projets de construction qui ont été entamés après le 1^{er} octobre 2018, pour lesquels dès lors aucune T.V.A. n'est encore devenue exigible avant le 1^{er} octobre 2018 sur les coûts directement liés à ces projets. Ces coûts ne comprennent pas uniquement les frais de construction matériels proprement dits (comme les travaux immobiliers) mais également les travaux préparatoires se rapportant à un projet spécifique, peu importe qu'ils soient de nature matérielle ou intellectuelle (p. ex. les frais d'architecte).

Pour l'application de l'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3 (nouveau), du Code, inséré par l'article 5, la première cause d'exigibilité de la T.V.A. (par exemple la réception du paiement d'un acompte, l'émission d'une facture) qui se produit en rapport avec les frais qui sont directement imputables au nouveau projet de construction, est déterminante pour établir que le bâtiment ou la fraction de bâtiment peut oui ou non constituer par la suite un contrat de location pour lequel l'option pour la taxation peut valablement être exercée. Le fait qu'une note de crédit serait émise après le 1^{er} octobre 2018 pour annuler une facture qui a déjà été émise en août 2018, ne fait de la sorte pas obstacle au fait qu'une première cause d'exigibilité de la taxe s'est produite en août 2018, par laquelle le bâtiment ou la fraction de bâtiment concerné(e) ne satisfait plus à la condition exprimée à l'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3 (nouveau), du Code.

voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid (nieuw) van het Wetboek.

Artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid (nieuw) van het Wetboek richt zich anderzijds uitsluitend op de opeisbaarheid van de btw op de aan het nieuwbouwproject rechtstreeks toerekenbare kosten als referentiecriterium en staat er derhalve niet aan in de weg dat het verhuurcontract desgevallend al wel voor 1 oktober 2018 werd gesloten.

Voor de toepassing van artikel 44, § 3, 2°, d), (nieuw), van het Wetboek wordt een gebouw of een gedeelte van een gebouw derhalve als een nieuwbouwproject beschouwd indien er op de oprichtingskosten van dat goed nooit btw opeisbaar is geworden vóór 1 oktober 2018.

Eenzijds worden daarmee bedoeld de werken waardoor het gebouw (of het gedeelte van het gebouw) een ingrijpende wijziging in zijn wezenlijke elementen heeft ondergaan, namelijk in zijn aard, zijn structuur (draagmuren, vloeren, traphallen, liftkoker, ...) en, in voorkomend geval, in zijn bestemming, welke overigens ook de kostprijs is van de werken die werden uitgevoerd om deze wijziging tot stand te brengen in vergelijking met de waarde van het gebouw vóór deze wijziging.

Anderzijds worden in ieder geval bedoeld de werken die aan het gebouw of aan het gedeelte van het gebouw werden uitgevoerd, waarvan de kostprijs, exclusief btw, ten minste 60 pct. bereikt van de verkoopwaarde van het gebouw of het gedeelte van het gebouw waaraan de werken werden uitgevoerd, de grond buiten beschouwing gelaten, op het tijdstip van de voltooiing van die werken.

Artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid (nieuw) van het Wetboek, ingevoegd bij artikel 5, heeft tot doel te voorkomen dat de diensten van terbeschikkingstelling van een bergruimte voor het opslaan van goederen bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, a), van het Wetboek waarvoor voortaan de optionele regeling van belastingheffing geldt, niet het voorwerp kunnen uitmaken van de optie tot belastingheffing voor de terbeschikkingstelling als die diensten worden verstrekt aan een belastingplichtige die als zodanig handelt en ze betrekking hebben op gebouwen of gedeelten van gebouwen die niet nieuw zijn in de zin van dat artikel.

L'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3 (nouveau), du Code, concerne d'autre part exclusivement l'exigibilité de la T.V.A. pour les coûts qui sont directement imputables au nouveau projet de construction, en tant que critère de référence, et n'empêche pas que le contrat de location ait le cas échéant déjà été conclu avant le 1^{er} octobre 2018.

Pour l'application de l'article 44, § 3, 2°, d), (nouveau), du Code est donc considéré(e) comme un nouveau projet de construction, un bâtiment ou fraction de bâtiment pour lequel (laquelle) aucune T.V.A. grevant les frais de construction de ce bien n'est devenue exigible avant le 1^{er} octobre 2018.

Sont visés d'une part les travaux par lesquels le bâtiment (ou fraction de bâtiment) ancien a subi une modification radicale dans ses éléments essentiels, à savoir dans sa nature, sa structure (murs porteurs, colonnes, planchers, cages d'escaliers ou d'ascenseurs...) et, le cas échéant, sa destination, quel que soit le coût des travaux entrepris pour apporter cette modification, par rapport à la valeur du bâtiment avant la modification.

D'autre part, sont en tout état de cause visés les travaux effectués au bâtiment ou à la fraction de bâtiment dont le coût, hors T.V.A., atteint au moins 60 p.c. de la valeur vénale du bâtiment ou de la fraction de bâtiment auquel (à laquelle) les travaux sont exécutés, terrain exclu, au moment de l'achèvement de ces travaux.

L'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3 (nouveau), du Code, inséré par l'article 5, vise à éviter que les services de mise à disposition d'un emplacement pour l'entreposage de biens visés à l'article 44, § 3, 2°, a), du Code auxquels s'applique dorénavant le régime optionnel de taxation, ne puissent pas bénéficier de l'option pour la taxation lorsque ces services sont rendus en faveur d'un assujetti agissant en tant que tel et qu'ils concernent des bâtiments ou fractions de bâtiments qui ne sont pas neufs au sens de cette disposition.

Aldus voorziet de tweede zin van het voormelde derde lid dat die voorwaarde inzake het nieuwbouwproject niet van toepassing is op de goederen die het voorwerp uitmaken van overeenkomsten van terbeschikkingstelling van bergplaatsen voor het opslaan van goederen voor belastingplichtigen die als zodanig handelen.

Daarnaast moet rekening gehouden worden met het feit dat een aantal huurovereenkomsten die overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-Wetboek in de versie van kracht vóór 1 oktober 2018 van rechtswege werden belast, op grond van de regeling die van kracht wordt op 1 oktober 2018 in principe zouden vrijgesteld worden. Dit betreft de overeenkomsten inzake diensten van terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen die de afnemer uitsluitend gebruikt voor zijn economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

Om in alle omstandigheden te garanderen dat het initieel uitgeoefende volledig recht op aftrek kan behouden blijven, zal de initiële btw-regeling die dat verantwoordde derhalve juridisch worden bestendigd tot het einde van de normale looptijd van de overeenkomst. Ter zake wordt er derhalve voorzien in een overgangsregeling.

Artikel 8 bepaalt dienovereenkomstig dat die specifieke huurovereenkomsten tot aan het einde van de normale looptijd van de overeenkomst zullen onderworpen blijven aan de btw-regels die van kracht waren vóór 1 oktober 2018.

De wijzigingen die werden aangebracht in artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek hebben tevens tot gevolg dat een aantal referenties in de btw-reglementering moeten worden aangepast.

De nieuwe regeling van de optionele belastingheffing ten aanzien van de verhuur van bepaalde onroerende goederen staat er niet aan in de weg dat de onroerende financieringshuur van rechtswege belast zal blijven mits de strikte voorwaarden van het koninklijk besluit nr. 30 van 29 december 1992 met betrekking tot de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de onroerende financieringshuur vervuld zijn. Indien die voorwaarden niet vervuld zijn, zullen de partijen kunnen kiezen voor optionele belastingheffing.

Omdat de diensten van onroerende financieringshuur derhalve ofwel van rechtswege

Ainsi, la seconde phrase de l'alinéa 3 précité prévoit que cette condition de nouveau projet de construction ne s'applique pas aux biens qui font l'objet de ces contrats de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens en faveur d'assujettis agissant en tant que tels.

En plus, il faut tenir compte du fait que certains contrats de location qui, conformément à l'article 44, § 3, 2°, du Code de la T.V.A. dans sa version applicable avant le 1^{er} octobre 2018, étaient taxés de plein droit, en vertu de la réglementation qui entrerait en vigueur au 1^{er} octobre 2018, deviendraient en principe exonérés. Il s'agit des contrats concernant des services de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti.

Afin de garantir dans toutes les circonstances que le droit complet à la déduction initialement exercée puisse être conservé, la réglementation T.V.A. initiale qui le justifiait sera par conséquent maintenue juridiquement jusqu'au terme normal du contrat. Sur ce point, il est prévu dès lors un régime de transition.

L'article 8 détermine en conséquence que ces contrats de location spécifiques resteront soumis jusqu'à leur terme normal aux règles T.V.A. applicables avant le 1^{er} octobre 2018.

Les modifications apportées à l'article 44, § 3, 2°, du Code ont en outre pour conséquence qu'une série de références doivent être adaptées dans la réglementation T.V.A.

Le nouveau régime de la taxation optionnelle concernant la location de certains biens immeubles n'empêche pas que la location-financement d'immeubles restera taxée de plein droit moyennant le respect des conditions strictes de l'arrêté royal n° 30 du 29 décembre 1992 relatif à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à la location-financement d'immeubles. Lorsque ces conditions ne sont pas respectées, les parties contractantes pourront choisir pour une taxation optionnelle.

Etant donné que les prestations de services de location-financement d'immeubles soit sont

belast zijn, ofwel vanaf 1 oktober 2018 het voorwerp kunnen uitmaken van een optionele belastingheffing op grond van artikel 44, § 3, 2°, d) (nieuw) van het Wetboek, moet de specifieke regeling opgenomen voor de belaste onroerende financieringshuur in artikel 9, tweede lid, 2°, van het Wetboek van toepassing zijn op alle overeenkomsten van onroerende leasing die belast zijn. Artikel 3 vult dienovereenkomstig de bestaande verwijzing naar de van rechtswege belaste onroerende financieringshuur aan door een verwijzing naar de onroerende leasing die na 1 oktober 2018 wordt belast ingevolge uitoefening van de optie tot belastingheffing.

HOOFDSTUK 2. – Onroerende financieringshuur of onroerende leasing en verhuur van uit hun aard onroerende goederen – Verlaagd tarief

Art. 9 tot en met 14

Momenteel worden in verschillende rubrieken van tabellen A en B in de bijlage bij 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, diensten van onroerende financieringshuur of onroerende leasing aan een verlaagd tarief onderworpen, meestal in een ruimer kader van een verlaagd tarief dat is voorzien voor leveringen van bepaalde onroerende goederen en werken in onroerende staat met betrekking tot die goederen. Het gaat daarbij zowel om de tabel A voor de toepassing van het verlaagde tarief van 6 pct. (rubrieken XXXII, XXXIII, XXXVI en XL) als om de tabel B voor de toepassing van het verlaagde tarief van 12 pct. (rubrieken X en XI).

Diensten van onroerende verhuur die niet kwalificeren als onroerende leasing of onroerende financieringshuur kunnen voortaan ook belast worden ingevolge de uitoefening van de optie bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) van het Wetboek. Op grond van de huidige bewoordingen van het voormelde koninklijk besluit nr. 20 zouden

taxées d'office, soit peuvent faire l'objet, à partir du 1^{er} octobre 2018, d'une taxation optionnelle sur base de l'article 44, § 3, 2°, d) nouveau, du Code, le régime spécifique prévu à l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code pour la location-financement d'immeubles taxée doit s'appliquer à tous les contrats de leasing immobilier taxés. L'article 3 complète en conséquence la référence existante à la location-financement d'immeuble taxée de plein droit d'une référence à la location-financement d'immeubles qui est taxée après le 1^{er} octobre 2018 suite à l'exercice de l'option pour la taxation.

CHAPITRE 2.– Location-financement d'immeubles ou leasing immobilier et location de biens immeubles par nature – Taux réduit

Art. 9 à 14

Actuellement, dans différentes rubriques des tableaux A et B de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, les services de location-financement d'immeubles sont soumis à un taux réduit, en général dans un cadre plus large d'un taux réduit qui est prévu pour des livraisons de biens immeubles spécifiques ainsi que pour des travaux immobiliers qui se rapportent à ces biens. Cela concerne tant le tableau A pour l'application du taux réduit de 6 p.c. (rubriques XXXII, XXXIII, XXXVI et XL) que le tableau B pour l'application du taux réduit de 12 p.c. (rubriques X et XI).

Des services de location immobilière qui ne sont pas qualifiés de leasing immobilier ou location-financement d'immeubles peuvent dorénavant également être taxés suite à l'exercice de l'option visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code. Sur base du libellé actuel de l'arrêté royal n° 20 précité, de telles formes de locations immobilières taxées ne

dergelijke vormen van belaste onroerende verhuur evenwel niet voor het verlaagde btw-tarief in aanmerking komen. Het voordeel van het verlaagd btw-tarief wordt daarom uitgebreid tot alle diensten van belaste onroerende verhuur ingevolge de uitoefening van de optie bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) van het Wetboek.

Om die reden brengen de artikelen 9 tot en met 14 een aantal wijzigingen aan in de voormelde rubrieken van het koninklijk besluit nr. 20 met de bedoeling om voortaan niet alleen meer de onroerende leasing of onroerende financieringshuur aan een verlaagd btw-tarief te onderwerpen, maar alle diensten van onroerende verhuur die worden belast vanaf 1 oktober 2018 krachtens artikel 44, § 3, 2°, b) en d) (nieuw), van het Wetboek.

Worden bedoeld, de gebouwen of gedeelten van gebouwen die bestemd zijn als:

- privé-woning van gehandicapten (rubriek XXXII van tabel A);
- instellingen voor gehandicapten (rubriek XXXIII van tabel A);
- gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding (rubriek XL van tabel A);
- huisvesting in het kader van het sociaal beleid (rubrieken XXXVI van tabel A en rubrieken X en XI van tabel B).

pourraient néanmoins pas bénéficier du taux de T.V.A. réduit. Le bénéfice de ces taux réduits est dès lors étendu à tous les services de location immobilière taxés suite à l'exercice de l'option prévue à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code.

En conséquence, les articles 9 à 14 insèrent une série de modifications dans les rubriques précitées de l'arrêté royal n° 20 en vue de ne plus seulement soumettre à un taux réduit le leasing immobilier ou la location-financement d'immeubles mais plus largement tous les services de location immobilière qui sont taxés à partir du 1^{er} octobre 2018 sur base de l'article 44, § 3, 2°, b) et d) (nouveau), du Code.

Sont visés les bâtiments ou fractions de bâtiments destinés :

- au logement privé pour handicapés (rubrique XXXII du tableau A) ;
- aux établissements pour handicapés (rubrique XXXIII du tableau A) ;
- aux bâtiments destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves (rubrique XL du tableau A) ;
- au logement dans le cadre de la politique sociale (rubriques XXXVI du tableau A et rubriques X et XI du tableau B).

HOOFDSTUK 3. - Inwerkingtreding

Art. 15

Artikel 15 bepaalt dat de nieuwe regeling in werking treedt op 1 oktober 2018.

De Minister van Financiën,

CHAPITRE 3. - Entrée en vigueur

Art. 15

L'article 15 dispose que le nouveau régime entre en vigueur le 1^{er} octobre 2018.

Le Ministre des Finances,

Johan VAN OVERTVELDT

CONCEPT 30/03/2018