DOC 54 **3254/001**

BELGISCHE KAMER VAN VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

31 juli 2018

WETSONTWERP

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

INHOUD

	Blz.
Samenvatting	3
Memorie van toelichting	5
Voorontwerp	33
Impactanalyse	40
Advies van de Raad van State	50
Wetsontwerp	70
Coördinatie van de artikelen	79

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS DE BELGIQUE

31 juillet 2018

PROJET DE LOI

modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et modifiant 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 en ce qui concerne le taux de TVA réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature

SOMMAIRE

	Pages
Résumé	3
Exposé des motifs	5
Avant-projet	33
Analyse d'impact	45
Avis du Conseil d'État	50
Projet de loi	70
Coordination des articles	92

De regering heeft dit wetsontwerp op 31 juli 2018 ingediend.	*Le gouvernement a déposé ce projet de loi le 31 juillet 2018.*
De "goedkeuring tot drukken" werd op 31 juli 2018 door de Kamer ontvangen.	*Le "bon à tirer" a été reçu à la Chambre le 31 juillet 2018.*

N-VA	:	*Nieuw-Vlaamse Alliantie*
PS	:	*Parti Socialiste*
MR	:	*Mouvement Réformateur*
CD&V	:	*Christen-Democratisch en Vlaams*
Open Vld	:	*Open Vlaamse liberalen en democraten*
sp.a	:	*socialistische partij anders*
Ecolo-Groen	:	*Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen*
cdH	:	*centre démocrate Humaniste*
VB	:	*Vlaams Belang*
PTB-GO!	:	*Parti du Travail de Belgique – Gauche d'Ouverture*
DéFI	:	*Démocrate Fédéraliste Indépendant*
PP	:	*Parti Populaire*
Vuye&Wouters	:	*Vuye&Wouters*

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:		*Abréviations dans la numérotation des publications:*	
DOC 54 0000/000:	*Parlementair document van de 54e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer*	*DOC 54 0000/000:*	*Document parlementaire de la 54e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif*
QRVA:	*Schriftelijke Vragen en Antwoorden*	*QRVA:*	*Questions et Réponses écrites*
CRIV:	*Voorlopige versie van het Integraal Verslag*	*CRIV:*	*Version Provisoire du Compte Rendu intégral*
CRABV:	*Beknopt Verslag*	*CRABV:*	*Compte Rendu Analytique*
CRIV:	*Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)*	*CRIV:*	*Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)*
PLEN:	*Plenum*	*PLEN:*	*Séance plénière*
COM:	*Commissievergadering*	*COM:*	*Réunion de commission*
MOT:	*Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)*	*MOT:*	*Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)*

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen:
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.dekamer.be
e-mail : publicaties@dekamer.be

De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes:
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.lachambre.be
courriel : publications@lachambre.be

Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

SAMENVATTING

Het onderhavig ontwerp van wet wijzigt vooreerst het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna "Wetboek") door de invoering van een optionele belastingheffing met betrekking tot de verhuur van onroerende goederen uit hun aard. Deze maatregel maakt het voorwerp uit van hoofdstuk 1 van het ontwerp.

Het 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 van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend samen met de bijhorende grond, te belasten op voorwaarde dat de huurder de betrokken goederen uitsluitend gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

Het ontwerp voegt bovendien in artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek een nieuwe uitzondering in op de vrijstelling voor de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen, met name voor de kortdurende verhuur, zijnde de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen, anders dan voor bewoning, voor een periode van niet meer dan zes maanden.

De invoering van de optionele belastingheffing voor bepaalde onroerende goederen heeft gevolgen op de bepalingen inzake de maatstaf van heffing en de regels met betrekking tot de herziening van de initieel in aftrek gebrachte belasting. Het ontwerp voegt daarom in artikel 33 van het Wetboek een paragraaf § 2bis, nieuw, in op grond waarvan, enkel voor de belaste verhuur van gebouwen of gedeelten van gebouwen ingevolge de uitoefening van de optie tot belastingheffing, de normale waarde van de verhuurdienst geldt als maatstaf van heffing. Artikel 48, § 2, derde lid, nieuw, van het Wetboek, ingevoegd bij onderhavig ontwerp, voorziet anderzijds in een specifieke herzieningstermijn van vijfentwintig jaar.

Ten slotte wijzigt hoofdstuk 2 van het ontwerp het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting op de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven, om op bepaalde verhuren van onroerende goederen uit hun aard de verlaagde btw-tarieven van toepassing te maken die al van toepassing zijn op de onroerende financieringshuur of de onroerende leasing van die onroerende goederen.

RÉSUMÉ

Le présent projet de loi modifie en premier lieu le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après "Code") par l'instauration d'une taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature. Cette mesure fait l'objet du chapitre 1er du projet.

Le 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 condition que le preneur utilise les biens visés exclusivement pour l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti.

En outre, le projet introduit à l'article 44, § 3, 2°, du Code une nouvelle exception à l'exemption pour l'affermage et la location de biens immeubles par nature, à savoir pour la location de courte durée, c'est-à-dire la mise à disposition, autrement qu'à des fins de logement, de biens immeubles par nature pour une période ne dépassant pas six mois.

L'introduction de la taxation optionnelle pour certains biens immeubles a des conséquences au niveau des dispositions en matière de la base d'imposition et concernant les règles régissant la révision de la taxe initialement déduite. À cette fin, le projet insère un paragraphe 2bis, nouveau, 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. L'article 48, § 2, alinéa 3, nouveau, du Code, inséré par le présent projet, prévoit d'autre part dans un délai de révision spécifique porté à vingt-cinq ans.

Enfin, le chapitre 2 du projet modifie 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, afin de rendre applicable à certaines locations de biens immeubles par nature les taux réduits de TVA déjà applicables en matière de location-financement ou de leasing immobilier de ces biens immeubles

Diensten van onroerende verhuur die niet zijn gekwalificeerd als onroerende leasing of onroerende financieringshuur kunnen voortaan dan ook belast worden ingevolge de uitoefening van de optie bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) van het Wetboek.	*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.*

MEMORIE VAN TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

ALGEMENE TOELICHTING

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. Het wijzigt bovendien het koninklijk besluit n° 20 van 20 juli 1970, tot vaststelling van de tarieven van de belasting op de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven, om op bepaalde verhuren van onroerende goederen uit hun aard de verlaagde btw-tarieven van toepassing te maken die al van toepassing zijn op de onroerende financieringshuur of de onroerende leasing van die onroerende goederen. Overeenkomstig punt 12 van het advies van de Raad van State nr. 63.256/3 van 17 mei 2018, werden deze twee luiken geëxpliciteerd in het opschrift van het wetsontwerp.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1

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

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.

EXPOSÉ DES MOTIFS

MESDAMES, MESSIEURS,

EXPOSÉ GÉNÉRAL

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. Il modifie en outre 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 afin de rendre applicable à certaines locations de biens immeubles par nature les taux réduits de TVA applicables en matière de location-financement ou de leasing immobilier de ces biens immeubles. Conformément au point 12 de l'avis du Conseil d'État n° 63.256/3 du 17 mai 2018, les deux volets ont été explicités dans l'intitulé de ce projet de loi.

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Article 1er

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.

CHAPITRE 1ER

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 TVA (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.

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 grondvoorwaarden voor optionele belastingheffing

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

— 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

Cette modification constitue une transposition plus fidèle de l’article 135, paragraphe 1er, 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 1er, d), de la directive précitée, les États 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 États membres peuvent déterminer les modalités de l’exercice du droit d’option visé au paragraphe 1er 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.

Les conditions de fond de la taxation optionnelle

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

— 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 TVA 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

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°, van het Wetboek). Dat laatste begrip werd gedefinieerd in artikel 1, § 9, 2°, 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°, d), derde lid (nieuw), van het Wetboek. Artikel 2 past daarom artikel 1, § 9, 2°, 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°, 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 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. privébewoning) 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 concurrentieverstoring).

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

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°, du Code). Cette dernière notion est définie à l'article 1er, § 9, 2°, 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°, d), alinéa 3 (nouveau), du Code. L'article 2 adapte par conséquent l'article 1er, § 9, 2°, 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°, 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 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 TVA p.ex. parce qu'elles ont franchi le seuil des acquisitions intracommunautaires ou parce qu'elles sont redevables de la TVA 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

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 studentenhuizen, 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 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 vormvoorwaarde voor de optionele belastingheffing

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.

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 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 TVA 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 TVA, tandis que l'autre partie utilisée à des fins privées (par exemple, une partie résidentielle) peut rester en dehors de la taxation TVA

La condition de forme pour la taxation optionnelle

La taxation de la location de bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant, 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.

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. Er wordt aanvaard dat een specifieke verklaring pro fisco in de huurovereenkomst, die de wil van de partijen bevestigt om de optie uit te oefenen, zal volstaan om ten aanzien van de administratie aan te tonen dat de optie daadwerkelijk door de verhuurder en de huurder gezamenlijk werd uitgeoefend.

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.

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 grondvoorwaarden voor de uitoefening van de optie vervuld zijn.

De verhouding van de optionele belastingheffing voor de onroerende verhuur tot andere vormen van toekenning van onroerende gebruiksrechten en van andere belaste vormen van onroerende verhuur

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.

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. Il est admis qu’une déclaration spécifique pro fisco dans le contrat de bail, confirmant la volonté des parties d’exercer l’option, suffira à démontrer, aux yeux de l’administration, que cette option a bel et bien été exercée conjointement par le loueur et le preneur.

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.

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 de fond pour l’exercice de l’option sont remplies.

La relation entre la taxation optionnelle de la location immobilière et d’autres formes de concession de droits d’utilisation immobiliers ou d’autres formes de location immobilière taxées

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 TVA (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 TVA

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.

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.

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 geviseerde segment van de economie aanzienlijk worden vergroot

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 États 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.

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 TVA peut, dans le secteur de l'économie visé, être considérablement améliorée et la position concurrentielle de l'économie belge renforcée

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 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 die ruimte niet gebruiken voor hun economische activiteit. De terbeschikkingstelling van ruimte voor het opslaan van goederen (gebouwen, gedeelten van gebouwen, desgevallend met het bijhorend terrein) aan afnemers die die ruimte 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°, d) (nieuw), van het Wetboek.

De huidige benadering inzake de draagwijdte van het begrip “de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen” wordt aanzienlijk versoepeld en tevens ingebed in het Wetboek zelf. Mede om die reden wordt in de nederlandstalige versie van de betrokken bepaling voortaan de omschrijving “ruimten gebruikt voor het opslaan van goederen” gehanteerd, aangezien deze terminologie niet alleen beter aansluit bij de franstalige versie, maar ook correcter weergeeft dat de betrokken ruimten reglementair niet langer in hun totaliteit een bergruimte voor het opslaan van goederen moeten uitmaken. Het valt evenwel op te merken dat er in dit ontwerp en de memorie van toelichting in de nederlandstalige versie nog wordt verwezen naar “de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen” als er wordt verwezen naar de bepaling zoals die voor de inwerkingtreding van de nieuwe regeling van kracht was (zoals bijvoorbeeld in het kader van de overgangsbepaling opgenomen in artikel 8, eerste lid van het ontwerp).

In het kader van de versoepeling van de bestaande regeling worden de kwantitatieve en kwalitatieve beperkingen opgenomen in de administratieve beslissingen nrs. E.T. 84 364 van 29 september 1995, E.T. 108 597 van 13 januari 2005 en nr. E.T. 124 412 van 2 juni 2014 onder punt 4.2.1., opgeheven. Gebouwen of

(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 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°, d) (nouveau), du Code.

L’interprétation actuelle de la portée de la notion de “mise à disposition d’emplacements pour l’entreposage de biens” est considérablement assouplie et est désormais également intégrée dans le Code lui-même. C’est en partie pour cette raison que la terminologie “ruimten gebruikt voor het opslaan van goederen” est désormais utilisée dans la version en néerlandais de la disposition en question car cette terminologie correspond non seulement mieux à la version en français mais elle reflète aussi plus précisément le fait que les emplacements en question ne doivent plus être utilisés totalement pour l’entreposage des biens du point de vue réglementaire. Il convient toutefois de noter que dans la version néerlandaise de ce projet et de l’exposé des motifs, il est encore fait référence à “de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen” étant donné qu’il est renvoyé à la disposition qui était en vigueur avant l’introduction de la nouvelle réglementation (comme par exemple dans le cadre de la disposition transitoire reprise à l’article 8, premier alinéa, du projet).

Dans le cadre de l’assouplissement de la réglementation actuelle, les restrictions quantitative et qualitative reprises dans les décisions administratives n^{os} E.T. 84 364 du 29 septembre 1995, E.T. 108 597 du 13 janvier 2005 et E.T. 124 412 du 2 juin 2014 sous le point 4.2.1., sont abrogées. Des bâtiments ou

gedeelten van gebouwen worden dienovereenkomstig voortaan beschouwd als ruimten die worden gebruikt voor het opslaan van goederen van zodra zij daartoe hoofdzakelijk, met andere woorden voor meer dan 50 %, worden aangewend. Om te bepalen of de ruimte voor meer dan 50 % wordt gebruikt voor het opslaan van goederen, zal rekening worden gehouden met de gebruikte oppervlakte of het gebruikte volume, al naargelang welk criterium volgens de omstandigheden het meest gepast is.

Als uitgangspunt zal worden aangenomen dat een ruimte voor meer dan 50 % wordt gebruikt voor het opslaan van goederen, als de oppervlakte van het gedeelte van de ruimte dat daarvoor wordt gebruikt meer dan 50 % bedraagt van de totale oppervlakte van de volledige ruimte. Wanneer de structuur en de inrichting van de ruimte evenwel toelaten om de hoogte van de ruimte te benutten voor het opslaan van goederen, zal worden aangenomen dat een dergelijke ruimte voor meer dan 50 % wordt gebruikt voor het opslaan van goederen, als het volume van het gedeelte van de ruimte dat daarvoor wordt gebruikt meer dan 50 % bedraagt van het totale volume van de volledige ruimte. Deze benadering strekt er derhalve toe om rekening te houden met het “nuttige volume” van de betrokken ruimten.

Het gedeelte van de ruimte dat niet wordt gebruikt voor het opslaan van goederen mag bovendien daarnaast niet gebruikt worden als verkoopsruimte ten belope van meer dan 10 % van de ruimte in zijn geheel. De berekeningsregels die zullen worden gehanteerd zijn, om de coherentie van de benadering te verzekeren, identiek aan die voor de berekening van de drempel van 50 %.

Artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje, van het Wetboek werd in die zin gewijzigd en integreert de voormelde versoepelde toepassingsvoorwaarden in de tekst van het ontwerp zelf, overeenkomstig punt 13 van het advies van de Raad van State nr. 63.256/3 van 17 mei 2018. Deze versoepelde toepassingsvoorwaarden gelden eveneens voor de lopende overeenkomsten, wat het op die manier mogelijk maakt voor de contractspartijen om ten aanzien van die overeenkomsten desgevallend voor de belastingheffing te opteren. Deze versoepeling is ten aanzien van belastingplichtige huurders immers ook nog relevant na 1 januari 2019, omdat de voorwaarde opgenomen in artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid (nieuw), van het Wetboek niet van toepassing is op dergelijke overeenkomsten.

De nieuwe regeling inzake de terbeschikkingstelling van ruimten voor het opslaan van goederen en de toepassing ervan in de tijd kunnen worden toegelicht aan de hand van volgende voorbeelden, waarbij er steeds

fractions de bâtiments sont par conséquent dorénavant considéré(e)s comme emplacements utilisés pour l’entreposage de biens dès lors qu’ils sont principalement, c’est-à-dire pour plus de 50 %, utilisés à cet effet. Afin de déterminer si l’emplacement est utilisé à des fins d’entreposage de biens pour plus de 50 %, il sera tenu compte de la superficie ou du volume occupé, selon le critère le plus approprié en fonction des circonstances.

Comme point de départ, il est admis qu’un emplacement est utilisé à des fins d’entreposage de biens pour plus de 50 %, si la surface de la partie de l’emplacement utilisée à cette fin est supérieure à 50 % de la surface totale de l’emplacement. Toutefois, lorsque la structure et la disposition de l’emplacement permettent une utilisation de la hauteur de l’emplacement pour l’entreposage de biens, il est admis qu’un tel emplacement est utilisé pour plus de 50 % pour l’entreposage de biens, si le volume de la partie de l’emplacement qui est utilisé à cette fin représente plus de 50 % du volume total de l’emplacement dans son ensemble. Cette interprétation tend dès lors à prendre en considération le “volume utile” des emplacements concernés.

La partie de l’emplacement qui n’est pas utilisée pour l’entreposage de marchandises ne peut en outre être utilisée comme espace de vente pour plus de 10 % de l’emplacement pris dans son entier. Les règles de calcul qui seront appliquées sont, afin d’assurer la cohérence de l’interprétation, identiques à celles du calcul du seuil de 50 %.

L’article 44, § 3, 2°, a), deuxième tiret, du Code est modifié en ce sens et intègre l’assouplissement des conditions d’application précité dans le texte du projet même, conformément au point 13 de l’avis du Conseil d’État n° 63.256/3 du 17 mai 2018. Ces conditions d’application assouplies valent également pour les contrats en cours et ouvre la possibilité, pour les parties au contrat, d’opter, le cas échéant, pour la taxation de ces contrats. En ce qui concerne les preneurs assujettis, cet assouplissement est en effet encore pertinent après le 1er janvier 2019, étant donné que la condition reprise à l’article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3 (nouveau), du Code n’est pas applicable à de tels contrats.

Le nouveau régime prévu en matière de location d’emplacements pour l’entreposage de biens et son application dans le temps peuvent être expliqués au moyen des exemples qui suivent, pour lesquels il est

wordt vanuit gegaan dat die ruimten voor niet meer dan 10 % als verkoopsruimten wordt aangewend.

Lopende overeenkomsten voor de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen die vóór 1 januari 2019 van rechtswege werden belast als ze betrekking hadden op ruimten die ten minste voor 90 % voor het opslaan van goederen werden gebruikt (in overeenstemming met de voormelde administratieve beslissingen nrs. E.T. 108 597 en E.T. 124 412), zullen na 1 januari 2019 aan die btw-regeling onderworpen blijven tot aan het einde van de oorspronkelijke overeenkomst. De contractspartijen zijn er daarbij niet toe gehouden om de optie bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) (nieuw), van het Wetboek uit te oefenen. Artikel 8 van het ontwerp voorziet voor dit geval immers uitdrukkelijk in een automatische belastingheffing.

Voor de lopende overeenkomsten voor het opslaan van goederen die vóór 1 januari 2019 niet beantwoorden aan de definitie van terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen omdat ze betrekking hadden op bergruimtes die voor méér dan 50 % maar voor minder dan 90 % werden gebruikt voor het opslaan van goederen zodat ze bijgevolg niet belast werden, geldt de volgende oplossing. Met ingang van 1 januari 2019, worden die overeenkomsten beschouwd als overeenkomsten die betrekking hebben op de terbeschikkingstelling van ruimte voor het opslaan van goederen in de zin van artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje (nieuw), van het Wetboek. Ze zullen dus vanaf 1 januari 2019 het voorwerp kunnen uitmaken van de optie tot belastingheffing, bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) (nieuw), van het Wetboek.

Tenslotte zal voor de lopende overeenkomsten met betrekking tot ruimten die voor minder dan 50 % voor het opslaan van goederen worden gebruikt de optie tot belastingheffing in principe nooit kunnen worden uitgeoefend. Aangezien die overeenkomsten geen overeenkomsten uitmaken die betrekking hebben op de terbeschikkingstelling van ruimten voor het opslaan van goederen in de zin van artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje (nieuw), van het Wetboek, worden ze voor de toepassing van de optie tot belastingheffing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) (nieuw), van het Wetboek onderworpen aan de regel bedoeld in de eerste zin van het derde lid van die bepaling. Aangezien die gebouwen of gedeelten van gebouwen per definitie niet als “nieuw” kunnen worden beschouwd in de zin van de voormelde bepaling, kan die optie nooit worden uitgeoefend met betrekking tot dergelijke overeenkomsten, tenzij in het geval dat het gebruikspercentage van de ruimte voor het opslaan van goederen zou worden verhoogd tot meer dan 50 % of in het geval dat de betrokken ruimte

toujours présumé que les emplacements visés ne sont pas utilisés pour plus de 10 % comme espaces de vente.

En ce qui concerne les contrats d’entreposage en cours qui, avant le 1er janvier 2019, étaient taxés de plein droit lorsqu’ils concernaient des emplacements utilisés au moins à 90 % pour l’entreposage de biens (conformément aux décisions administratives nos E.T. 108 597 et E.T. 124 412 précitées), ils continueront à suivre ce régime de taxation après le 1er janvier 2019 et jusqu’au terme du contrat initial, sans que les parties ne soient tenues d’exercer l’option prévue à l’article 44, § 3, 2°, d) (nouveau), du Code. L’article 8 du projet prévoit en effet expressément le caractère automatique de la taxation dans cette hypothèse.

En ce qui concerne les contrats d’entreposage en cours qui, avant le 1er janvier 2019, ne répondaient pas à la définition de contrats de mise à disposition d’emplacements pour l’entreposage de biens parce qu’ils étaient relatifs à des emplacements utilisés à plus de 50 % mais à moins de 90 % pour l’entreposage de biens et qui, par conséquent, n’étaient pas taxés, la solution suivante trouve à s’appliquer. À partir du 1er janvier 2019, ces contrats seront qualifiés de contrats relatifs aux prestations de services de mise à disposition d’emplacements pour l’entreposage des biens au sens de l’article 44, § 3, 2°, a), deuxième tiret (nouveau), du Code. Ils pourront par conséquent, dès le 1er janvier 2019, faire l’objet, de l’option pour la taxation, prévue à l’article 44, § 3, 2°, d) (nouveau), du Code.

Enfin, en ce qui concerne les contrats en cours qui concernent des emplacements utilisés à moins de 50 % pour l’entreposage de biens, l’option pour la taxation ne pourra, en principe, jamais être exercée. En effet, comme ces contrats ne constituent pas des contrats relatifs aux prestations de services de mise à disposition d’emplacements pour l’entreposage des biens au sens de l’article 44, § 3, 2°, a), deuxième tiret (nouveau), du Code, ils sont soumis, pour l’application de l’option pour la taxation prévue à l’article 44, § 3, 2°, d) (nouveau), du Code à la règle prévue à la première phrase de l’alinéa 3 de cette disposition. S’agissant par définition de bâtiments ou fractions de bâtiment qui ne peuvent être qualifiés de “nouveaux” au sens de la disposition précitée, cette option ne pourra jamais être exercée concernant de tels contrats sauf dans l’hypothèse où le pourcentage d’utilisation de l’emplacement pour l’entreposage de biens serait augmenté jusqu’à plus de 50 % ou dans l’hypothèse où l’emplacement concerné serait ultérieurement rénové à tel point qu’il devrait être

later worden gerenoveerd tot op het punt dat het na de voltooiing van de werken als een “nieuw” gebouw in de zin van de voormelde bepaling zou moeten worden beschouwd.

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.

Verplichte btw-heffing op kortdurende onroerende verhuur

Naast de wijzigingen van de bestaande nationale uitzonderingen op de vrijstelling voor de onroerende verhuur, wordt in artikel 44, § 3, 2°, a), zevende streepje (nieuw), van het Wetboek, tot slot een nieuwe uitzondering op die vrijstelling ingevoerd voor de kortdurende verhuur, i.e. de verhuur voor een periode van niet meer dan zes maanden.

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

De nieuwe bepaling die voorziet in een belastingheffing van rechtswege op kortdurende verhuur is bijgevolg bijvoorbeeld van toepassing op de kortdurende verhuur van congres-, seminarie-, vergader- of feestzalen evenals beurs- en tentoonstellingsruimten.

Worden daarentegen niet bedoeld onder de belastingheffing van rechtswege en blijven derhalve vrijgesteld van btw, de verhuur van onroerende goederen voor bewoning, ongeacht of het gaat om privéwoningen, om woningen die als hoofdverblijfplaats of als tweede verblijfplaats worden gebruikt, om vakantiewoningen, om studentenverblijven of woningen voor beroepsdoeleinden in het kader van bijvoorbeeld, de organisatie door een onderneming van een verblijf (e.g. teambuilding) aangeboden aan haar personeelsleden. Het feit dat de

considéré, au terme des travaux, comme un bâtiment “neuf” au sens de la disposition précité.

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.

Taxation obligatoire de la location immobilière de courte durée

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 l’article 44, § 3, 2°, a), septième tiret (nouveau) du Code, 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 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.

La nouvelle disposition qui prévoit une taxation de plein droit de la location de courte durée, s’applique dès lors, par exemple, à la location de courte durée d’emplacements pour des congrès, séminaires, réunions, fêtes, foires et expositions.

Ne sont par contre pas visées par la taxation de plein droit et demeureront dès lors exemptées de TVA, les locations de courte durée de biens immeubles par nature à des fins de logement, qu’il soit privé, à titre principal ou comme résidence secondaire, de loisirs, destiné aux étudiants ou à des fins professionnelles dans le cadre, par exemple, de l’organisation par une entreprise d’un séjour offert aux membres de son personnel. Le fait que le contrat soit conclu avec une personne morale n’empêche donc pas l’application de

overeenkomst wordt afgesloten met een rechtspersoon staat aldus niet in de weg aan de toepassing van de vrijstelling wanneer het onroerend goed daadwerkelijk voor bewoning wordt gebruikt.

Worden evenmin bedoeld onder de belastingheffing van rechtswege en blijven derhalve vrijgesteld van btw, de verhuren van korte duur aan natuurlijke personen die de goederen aanwenden voor hun privédoeleinden of, meer in het algemeen, voor andere doeleinden dan die van hun economische activiteit alsook de terbeschikkingstelling aan organisaties (met of zonder rechtspersoonlijkheid) zonder winstoogmerk. Bij wijze van voorbeeld, kunnen bijgevolg de volgende gevallen als uitzonderingen op de belastingheffing van rechtswege worden aangehaald:

— de verhuur van een ontmoetingsruimte voor de organisatie van een familiefeest (bv. babyborrel, communiefeest, verjaardagsfeest);

— de verhuur van een vergaderzaal aan een vereniging van mede-eigenaars (bv. voor de organisatie van de jaarlijkse algemene vergadering).

Worden tot slot evenmin bedoeld onder de belastingheffing van rechtswege en blijven derhalve vrijgesteld van btw, de verhuren van korte duur aan bepaalde organisaties waarvan de sociaal-culturele activiteiten bedoeld zijn in artikel 44, paragraaf 2, van het Wetboek. Bij wijze van voorbeeld, kunnen bijgevolg de volgende gevallen als uitzonderingen op de belastingheffing van rechtswege worden aangehaald:

— de verhuur van lokalen aan jeugdbewegingen, bedoeld in artikel 44, § 2, 2°, van het Wetboek, in het kader van de organisatie van weekendverblijven of kampen;

— de verhuur van feestzalen aan studentenverenigingen waarvan de activiteiten vrijgesteld zijn van btw op grond van artikel 44, § 2, 3° en 4°, 11° en/of 12°, van het Wetboek.

Rekening houdend met het feit dat de hoedanigheid van de afnemer een impact kan hebben op de btw-regeling die van toepassing is op de kortdurende verhuur, zal de verhuurder van het onroerend goed ten aanzien van de administratie belast met de btw moeten kunnen aantonen dat die verhuur desgevallend is vrijgesteld. Om de verhuurder voor dit bewijs niet met een buitensporig zware administratieve last op te zadelen, zal een verklaring afgeleverd door de huurder dat hij de voorwaarden om één van de uitzonderingen op de belastingheffing van rechtswege zoals bedoeld in de nieuwe bepaling kan genieten, volstaan om aan te tonen – behoudens collusie tussen de contractspartijen – dat die kortdurende verhuur is vrijgesteld van btw.

l'exemption lorsque le bien immeuble est utilisé effectivement pour le logement.

Ne sont pas non plus visées par la taxation de plein droit et demeureront dès lors exemptées de TVA, les locations de courte durée à des personnes physiques qui affectent les biens à des fins privées ou, plus généralement, à des fins étrangères à leur activité économique, ainsi que la mise à disposition à des organisations (avec ou sans personnalité juridique) sans but de lucre. À titre d'exemple, peuvent dès lors être citées comme exceptions à la taxation de plein droit:

— la location d'une espace de réunion pour l'organisation d'une fête familiale (p.ex. fête de naissance, de communion, d'anniversaire);

— la location d'une salle de réunion à une association de copropriétaires (p.ex. pour l'organisation de l'assemblée générale annuelle).

Finalement, ne sont pas visées non plus par la taxation de plein droit et demeureront dès lors exemptées de TVA, les locations de courte durée en faveur de certains organismes dont les activités de nature socio-culturelles sont visées à l'article 44, paragraphe 2 du Code. À titre d'exemple, peuvent dès lors être citées comme exceptions à la taxation de plein droit:

— la location de locaux en faveur de mouvements de jeunesse, visés à l'article 44, § 2, 2°, du Code, dans le cadre de l'organisation de retraites ou de camps;

— la location de salles de fête en faveur d'associations estudiantines dont les activités sont exemptées de TVA sur base de l'article 44, § 2, 3°, 4°, 11° et/ou 12°, du Code.

Compte tenu du fait que la qualité du preneur peut avoir une incidence sur le régime de TVA applicable à la location de courte durée, le loueur du bien immeuble devra être en mesure de démontrer auprès de l'administration en charge de la TVA, le caractère éventuellement exempté de cette location. Afin de ne pas faire peser sur ce loueur une charge trop lourde quant à cette preuve, une déclaration remplie par le preneur certifiant qu'il remplit les conditions pour pouvoir bénéficier d'une des exceptions à la taxation de plein droit de la location par cette nouvelle disposition, suffira à démontrer, hors cas de collusion entre les parties contractantes, que cette location de courte durée est exonérée de TVA

Deze uitzondering zal een belangrijke vereenvoudiging met zich mee brengen in de mate dat een einde wordt gesteld aan de aflijningsproblemen tussen vrijgestelde verhuur van onroerende goederen uit hun aard en diensten van terbeschikkingstelling van dergelijke goederen voor een korte periode (bv. verhuur van zalen voor allerhande evenementen voor één of een paar dagen…) die gedeeltelijk belast worden, in het bijzonder wanneer die gepaard gaat met terbeschikkingstelling van roerende goederen of andere bijkomende diensten. Die afbakeningsproblemen hebben in het verleden aanleiding gegeven tot veelvuldige discussies en talrijke geschillen met betrekking tot de interpretatie van die verschillende begrippen en de correcte bepaling van de maatstaf van heffing. De administratie heeft trouwens meermaals aanvaard dat dergelijke diensten in specifieke situaties konden worden beschouwd als deel uitmakend van een ruimere en complexe handeling die voor het geheel onderworpen is aan het normale btw-tarief van 21 %. Daarom zal deze nieuwe uitzondering ook primeren op de nieuwe regeling voor optionele belastingheffing op onroerende verhuur. In geval van verhuur van een bergruimte voor het opslaan van goederen voor een periode van minder dan zes maanden, zal die verhuur derhalve van rechtswege belast worden.

Gevolgen van de optionele belastingheffing voor het recht op aftrek van de verhuurder

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 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-aftrekbare 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.

Cette exception constituera en elle-même une importante simplification dans la mesure où il est mis fin aux problèmes de différenciation entre les services exemptés de location de biens immeubles par nature et les services de mise à disposition de tels biens pour une courte période actuellement partiellement taxés (p. ex. location de salles pour toutes sortes d'évènements pour un ou plusieurs jours…), notamment quand elle va de pair avec la mise à disposition de biens meubles ou autre services complémentaires. Ces problèmes de différenciation ont, par le passé, engendré de nombreuses discussions et de nombreux litiges relatifs à l'interprétation de ces différentes notions et la détermination correcte de la base d'imposition. L'administration a d'ailleurs plusieurs fois admis que de telles prestations de services pouvaient être considérées, dans des situations spécifiques, comme faisant partie d'une prestation complexe plus large soumise, pour l'ensemble, au taux normal de TVA de 21 %. 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 l'entreposage de biens pour une période de moins de six mois, cette location sera dès lors taxée d'office.

Conséquences de la taxation optionnelle par rapport au droit à déduction du loueur

L'introduction de la taxation optionnelle pour certains biens immeubles contribue de manière importante à l'amélioration de la neutralité de la TVA en ôtant dans le cadre du champ 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 TVA non déductible ou rémanente incluse dans le loyer.

La TVA 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 TVA 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.

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-aftrekbare 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.

Toepassing van een minimum maatstaf van heffing (normale waarde)

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 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 2*bis* 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;

Dans ce cadre, la TVA sera par conséquent portée en compte sur les loyers réclamés par l'effet de la taxation optionnelle mais cette TVA sera le plus souvent entièrement déductible dans le chef du preneur. Dans la mesure où cette TVA 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 TVA rémanente (TVA 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 TVA déduite initialement sur les coûts de construction ou d'acquisition du bâtiment ou de la fraction de bâtiment fera l'objet d'une révision.

Application d'une base minimale d'imposition (valeur normale)

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 TVA 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 TVA, sous réserve d'une dérogation explicite, le principe est que la base d'imposition est constituée de la 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 2*bis* 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 TVA;

— 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 worden gewezen op het arrest van 22 december 2010 van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-103/09 (Weald Leasing Ltd.). Daarin heeft het Hof geoordeeld dat de keuze van belastingplichtigen (ook als zij niet op enigerlei manier met elkaar verbonden zijn) om een bedrijfsmiddel te leasen als alternatief voor een rechtstreekse aankoop niet ipso facto leidt tot een belastingvoordeel dat is toegekend in strijd met het doel nagestreefd door 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, niet substantieel afwijken van de normale marktvoorwaarden, wat het geval zou zijn indien de leasevergoeding abnormaal laag zou zijn en niet zou beantwoorden aan enige economische realiteit. In dergelijke omstandigheden kan uit de analyse van de specifieke omstandigheden van het geval eventueel blijken dat zich een situatie van rechtsmisbruik voordoet.

Impact van incidenten in de looptijd van de huurovereenkomst op het recht op aftrek van de verhuurder

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.

— 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 1er, § 1er, 1° et 2°, de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA 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 la même que celle qui est donnée aux mêmes notions dans le cadre du régime TVA concernant les unités TVA.

À cet égard, il convient encore de renvoyer à l'arrêt du 22 décembre 2010 de la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'affaire C-103/09 (Weald Leasing Ltd.). La Cour y a jugé 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 comme alternative 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 dispositions pertinentes de la législation TVA 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, ne s'écartent pas de manière substantielle des conditions normales de marché, ce qui serait le cas si les loyers étaient anormalement bas et ne correspondaient à aucune réalité économique. Dans de telles circonstances, une analyse des circonstances particulières de la cause pourrait révéler une situation d'abus de droit.

L'impact des incidents survenant au cours du contrat de location sur le droit à déduction du loueur

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.

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 aankoopprijs 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 gedragswijziging 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 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

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 TVA 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 TVA 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 TVA 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 TVA 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 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 TVA 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 TVA 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 TVA qu'il

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 oprichtingswerken of aanschafprijs van het gebouw of het gedeelte van het gebouw heeft uitgeoefend, op een redelijke manier aantoont 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 zo onder meer 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

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 TVA 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 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 TVA 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 TVA 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

Wetboek aan met een nieuw lid 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 1/25ste of 1/5de, al naargelang, van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw.

Op dit punt wordt het advies van de van de Raad van State nr. 63.256/3 van 17 mei 2018 onder punt 7 niet gevolgd. De Raad van State beperkt zich ertoe zonder meer vast te stellen dat in de btw-richtlijn een maximale herzieningstermijn van twintig jaar is opgenomen in een dwingende bepaling (artikel 187 van de btw-richtlijn), waarbij het Hof van Justitie van de Europese Unie zich nog niet heeft uitgesproken over de mogelijke verhoging van die termijn in de nationale rechtsorde van een lidstaat.

Ter zake moet evenwel rekening worden gehouden met de volgende elementen die een afdoende verantwoording vormen voor de verlengde herzieningstermijn die in het kader van de specifieke regeling van optionele belastingheffing voor onroerende verhuur wordt ingevoerd:

— de bepalingen met betrekking tot de herziening van in aftrek gebrachte btw strekken ertoe om ervoor te zorgen dat, overeenkomstig de grondvoorwaarden voor het recht op aftrek, een opvolging in de tijd bestaat tussen de verklaarde bestemming van het bedrijfsmiddel op het moment van de uitoefening van het recht op aftrek en het reële gebruik van het bedrijfsmiddel gedurende de herzieningsperiode. De bedoeling van deze regeling is, zoals het Hof van Justitie van de Europese Unie aangeeft in het arrest aangehaald door de Raad van State, om de juistheid van de aftrek en dus de neutraliteit van de belastingdruk te verzekeren. Dat impliceert dat de betrokken regeling ertoe strekt om een zo goed mogelijk evenwicht tot stand te brengen tussen aard en omvang van de in aftrek gebrachte btw op de inkomende handelingen en de verschuldigde btw op de uitgaande handelingen. Het is dan ook logisch dat het Hof in voormeld arrest een verkorting van de in de btw-richtlijn voorziene minimumtermijn uitsluit omdat zulks manifest indruist tegen de doelstelling van de herzieningsregeling;

— de verlenging van de herzieningstermijn is er in dit geval in het bijzonder op gericht om misbruiken en

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 1/25ème ou 1/5ème, selon les cas, de la TVA qui a initialement été déduite.

À ce sujet, le point 7 de l'avis du Conseil d'État n° 63.256/3 du 17 mai 2018 n'est pas suivi. Le Conseil d'État se limite à constater sans plus qu'un délai de révision maximal de vingt ans est prévu dans une disposition obligatoire de la directive TVA (article 187 de la directive TVA), et que la Cour de Justice de l'Union européenne ne s'est pas encore prononcée sur la possibilité d'étendre ce délai dans l'ordre juridique national d'un État membre.

À cet égard, il convient toutefois de tenir compte des éléments suivants qui suffisent à justifier le délai de révision étendu qui est introduit dans le cadre du régime spécial de la taxation optionnelle pour la location immobilière:

— les dispositions relatives à la révision de la TVA déduite visent à assurer, conformément aux conditions de base pour le droit de déduction, qu'il existe un suivi dans le temps entre la destination déclarée du bien d'investissement au moment de l'exercice du droit à déduction et l'utilisation réelle du bien d'investissement au cours du délai de révision. Comme l'indique la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'arrêt cité par le Conseil d'État, l'objectif de cette règlementation est d'assurer le bien-fondé de la déduction et donc la neutralité de la charge fiscale. Cela implique que la règlementation en question tend à atteindre le meilleur équilibre possible entre la nature et l'étendue de la TVA déduite sur les opérations à l'entrée et la TVA due sur les opérations à la sortie. Il est donc logique que dans l'arrêt précité, la Cour de Justice exclue un raccourcissement du délai minimal prévu par la directive TVA dans la mesure où il serait manifestement contraire à l'objectif du régime de révision;

— l'extension du délai de révision tend dans le cas présent notamment à lutter contre les abus et les

bijzondere optimalisatietechnieken tegen te gaan die er zouden in bestaan om gebouwen (met een gemiddelde economische gebruiksduur hebben die gemakkelijk 25 à 30 jaar overstijgt – vgl. trouwens het lineaire afschrijvingspercentage inzake directe belastingen van 3 %) slechts gedurende een veel kortere termijn (met name de vigerende herzieningstermijn van 15 jaar) te verhuren, desgevallend aan een lage huurvergoeding. Op die manier kan immers de btw op de aankoop- of investeringskosten onmiddellijk en volledig worden gerecupereerd terwijl er maar een fractie van dat oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag via afgedragen btw op de verhuur door de Schatkist zou worden gerecupereerd. De verlenging van de herzieningstermijn strekt er aldus toe om op een zo adequaat mogelijke manier het evenwicht tot stand te brengen dat door de herzieningsregeling wordt nagestreefd en schrijft zich derhalve volledig in de doelstelling en de economie van die regeling in;

— de artikelen 189, c) en 192 van de btw-richtlijn laten de lidstaten bovendien voor zover nodig toe om in het kader van de toepassing van de regels voor de herziening van de aftrek, alle passende maatregelen te nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt. In dit geval beantwoordt de invoering van de herzieningstermijn van vijfentwintig jaar aan de wil om de herziening van de aftrek en de normale economische voorwaarden waarin die diensten van onroerende verhuur worden verricht met elkaar in evenwicht te brengen. Zoals hiervoor uiteengezet zou de toepassing van een herzieningstermijn van vijftien jaar in dit geval kunnen leiden tot een dergelijke ongerechtvaardigd voordeel in hoofde van de verhuurder, rekening houdend met het belangrijke onevenwicht tussen het bedrag aan aftrekbare btw met betrekking tot de uitgaven inzake de oprichting van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het gecumuleerd bedrag van de belasting verschuldigd op de huurvergoedingen gedurende die periode van vijftien jaar;

— de uitbreiding van de herzieningstermijn vormt hoe dan ook een specifieke modaliteit van de bijzondere regeling van de optionele belastingheffing voor onroerende verhuur, die meer in het bijzonder een onderdeel vormt van de flankerende maatregelen van die regeling. Dienovereenkomstig is die modaliteit gegrond op de bevoegdheid die aan de lidstaten wordt toegekend op grond van artikel 137, lid 2 van de btw-richtlijn om op autonome wijze de contouren van de optionele regeling uit te tekenen, zonder hierbij desgevallend te worden gehinderd door de specifieke modaliteiten uit de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn. In dit geval kan de verlengde herzieningstermijn dan ook niet gezien worden als een autonome bepaling die zich op een juridisch dwingende en onontkoombare

mécanismes particuliers d'optimisation qui consisteraient à mettre en location des bâtiments (d'une durée de vie économique moyenne dépassant facilement les 25 à 30 ans – voir notamment le pourcentage d'amortissement linéaire de 3 % en matière d'impôts directs) seulement pour une période beaucoup plus courte (en l'espèce durant le délai de révision actuel de 15 ans), le cas échéant contre un loyer faible. De cette façon, la TVA sur les frais d'achat ou d'investissement peut en effet être récupérée immédiatement et intégralement, tandis que seule une fraction de ce montant initialement déduit serait récupérée par le Trésor au travers de la TVA portée en compte sur la location. La prolongation du délai de révision permet ainsi d'atteindre de la manière la plus adéquate possible l'équilibre recherché par le régime des révisions et s'inscrit donc pleinement dans le cadre de l'objectif et de l'économie de ce régime.

— les articles 189, c) et 192 de la directive TVA permettent en outre aux États membres, pour autant que de besoin, dans le cadre de l'application des règles de révision des déductions, de prendre toutes dispositions utiles afin de garantir que les révisions ne procurent aucun avantage injustifié. En l'espèce, l'instauration de ce délai de révision de vingt-cinq ans répond à cette volonté de faire correspondre les révisions des déductions et les conditions économiques normales dans lesquelles s'effectuent ces prestations de location immobilière. Comme expliqué ci-avant, l'application du délai de révision de quinze ans dans le présent cas serait susceptible d'entraîner un tel avantage injustifié dans le chef du loueur compte tenu du déséquilibre important entre le montant de TVA déductible sur les dépenses relatives à l'érection d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et le montant cumulé des taxes dues sur les loyers durant cette période de quinze ans;

— l'extension du délai de révision constitue de toute façon une modalité particulière du régime spécial de taxation optionnelle pour la location immobilière et fait partie plus spécifiquement des mesures d'accompagnement de ce régime. Par conséquent, cette modalité est basée sur la compétence qui est accordée aux États membres en vertu de l'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA, de déterminer de façon autonome les contours du système optionnel, sans pouvoir le cas échéant être entravés par les modalités particulières découlant de dispositions communes de la directive TVA. Dans ce cas, le délai de révision étendu ne peut pas non plus être considéré comme une disposition autonome qui s'imposerait d'une manière juridiquement contraignante et incontournable à une catégorie d'assujettis

wijze opdringt aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen en op die manier zou afwijken van de maximale herzieningstermijn zoals opgelegd in de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn. Het is daarentegen slechts een specifieke modaliteit van een optionele regeling waarbij de belastingplichtige volledig de vrije keuze heeft om van deze optionele regeling al dan niet gebruik te maken;

— de verlenging van de herzieningstermijn is tot slot eveneens verantwoord in het licht van het bepaalde in artikel 131 van de btw-richtlijn. In dat artikel wordt met name bepaald dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen (die met name de vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen omvat, evenals het artikel met betrekking tot de machtiging van lidstaten om in een optionele belastingheffing te voorzien voor onroerende verhuur) van toepassing zijn onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Aangezien de ontworpen regeling een optionele btw-regeling is, die derhalve in essentie niet anders kan worden beschouwd als een bijzondere modulering van de btw-vrijstelling (door een optionele carve out), houdt ook artikel 131 van de btw-richtlijn voor de lidstaten een machtiging om bijzondere voorwaarden op te leggen die eigen zijn aan de specifieke bijzondere regeling, in het bijzonder om elke vorm van misbruik (zoals dat hiervoor werd uiteengezet) te voorkomen.

De aflijning van de bestaande herzieningstermijnen gebeurde tot op heden in functie van de aard van de inkomende handeling waarop potentieel aftrekbare btw rust. De aflijning met de nieuwe herzieningstermijn van 25 jaar gecreëerd binnen de nieuwe bijzondere regeling van optionele belastingheffing voor onroerende verhuur zal anderzijds moeten gebeuren rekening houdend met de toepassingsvoorwaarden van de nieuwe regeling, en dus met de uitgaande handelingen van de verhuurder op wie de herzieningsverplichting rust.

De reglementaire articulatie van de oplossing van het conflict tussen herzieningstermijnen bij wijzigingen van gebruik van het goed in de loop der jaren is voorzien als een onderdeel van het uitvoeringsbesluit dat nodig is om de herzieningsmodaliteiten vast te leggen (aanpassing van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde dat ter zake momenteel alle herzieningsmodaliteiten en dergelijke omvat).

Als uitgangspunt zal daarbij gelden dat de herzieningstermijn van 25 jaar van toepassing is wanneer het

et qui, de cette manière, dérogerait de cette façon au délai de révision maximal prévu dans les dispositions communes de la directive TVA. Il ne s'agit au contraire que d'une modalité spécifique d'un régime optionnel que l'assujetti a la pleine liberté d'utiliser ou non;

— enfin, l'allongement du délai de révision est également justifié au regard des dispositions de l'article 131 de la directive TVA. Cet article prévoit notamment que les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 (qui comprennent notamment l'exonération pour la location et l'affermage de biens immobiliers, ainsi que l'article relatif à la possibilité pour les États membres de prévoir une taxation optionnelle en matière de location immobilière) sont applicables dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple de ces exemptions et de prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels. Étant donné que le régime proposé est un régime TVA optionnel, qui ne peut donc être considéré autrement que comme une modalité spécifique de l'exonération de TVA (au travers d'une exclusion facultative), l'article 131 de la directive TVA prévoit également la possibilité d'imposer des conditions spéciales propres au régime particulier spécifique, en particulier pour prévenir tout abus (comme exposé ci-avant).

La détermination des délais de révision existants est fondée jusqu'à présent en fonction de la nature de l'opération à l'entrée qu'une TVA potentiellement déductible grève. La détermination du nouveau délai de révision de 25 ans créé dans le nouveau régime particulier de taxation optionnelle en matière de location immobilière devra, en revanche, tenir compte des conditions d'application du nouveau régime et donc des opérations à la sortie du loueur sur lequel repose l'obligation de révision.

L'articulation règlementaire de la résolution du conflit entre les périodes de révision en cas de modification de l'utilisation du bien au fil des années constituera une partie de l'arrêté d'exécution qui est nécessaire pour fixer les modalités de révision (adaptation de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée qui contient actuellement toutes les modalités de révision et les mesures similaires).

Comme point de départ, il est établi que le délai de révision de 25 ans est applicable lorsque le bâtiment est

gebouw bij de ingebruikname, of desgevallend in de loop van de eerste 15 jaar, voor een verhuur met btw onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d) (nieuw), van het Wetboek wordt aangewend. Indien die aanwending pas zou plaatsgrijpen na de eerste 15 jaar, zal die wijziging anderzijds de oorspronkelijke herzieningstermijn die op dat moment al definitief is verlopen niet meer kunnen doen herleven omdat alle oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw definitief aan herziening onderworpen is geweest.

Op deze manier wordt rekening gehouden met punt 15 van het advies van de Raad van State nr. 63.256/3 van 17 mei 2018, met dien verstande dat de legistieke vormgeving in dit geval via koninklijk besluit zal gebeuren.

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 voornoemde koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 (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°, van het Wetboek).

De toepassingsmodaliteiten van die principes zullen waar nodig verder worden uitgewerkt in het voornoemde 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°. De formulering van dit punt werd aangepast om rekening te houden met punt 16 van het advies van de Raad van State nr. 63.256/3 van 17 mei 2018.

Artikel 49, 5°, b) (nieuw), van het Wetboek houdt een machtiging van de Koning in om een oplossing te voorzien voor het ongerechtvaardigd nadeel dat zou kunnen ontstaan voor de verhuurder in specifieke omstandigheden, zoals bijvoorbeeld bij de overdracht van huur of bij de verkoop van een gebouw dat ingevolge de uitoefening van de optie met btw wordt verhuurd en dat gezien de ouderdom ervan niet meer met toepassing van de btw kan worden verkocht.

Het is immers mogelijk dat een gebouw dat wordt verhuurd met toepassing van btw ingevolge de

utilisé lors de la mise en service, ou le cas échéant au cours des 15 premières années, pour une location avec TVA dans les conditions de l’article 44, § 3, 2 °, d) (nouveau), du Code. Si cette utilisation ne devait avoir lieu qu’après les 15 premières années, cette modification ne pourra par contre pas relancer le délai de révision initial qui est déjà définitivement écoulé à ce moment étant donné que toute la TVA initialement déduite a été définitivement soumise à révision.

Il a ainsi été tenu compte du point 15 de l’avis du Conseil d’État n° 63.256/3 du 17 mai 2018, si ce n’est que le véhicule législatif sera en l’espèce un arrêté royal.

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 précité (en particulier l’article 9, § 1er, 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 1er, du Code) que les droits réels sur des biens immobiliers qui sont considérés, aux fins de la TVA, comme des biens corporels (article 9, alinéa 2, 2°, du Code).

Les modalités d’application de ces principes seront, lorsque cela est nécessaire, 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°. La formulation de ce point a été adaptée afin de tenir compte du point 16 de l’avis du Conseil d’État n° 63.256/3 du 17 mai 2018.

L’article 49, 5 °, b) (nouveau), du Code contient une délégation au Roi afin de prévoir une solution au désavantage injustifié qui pourrait survenir pour le bailleur dans des circonstances spécifiques, telles que par exemple en cas de cession de bail ou en cas de vente d’un bien immeuble loué avec TVA suite à l’exercice de l’option et qui, en raison de son ancienneté, ne peut plus être vendu avec application de la TVA

Il est en effet possible qu’un immeuble qui est loué avec l’application de la TVA suite à l’exercice de l’option

uitoefening van de optie bedoeld artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid (nieuw), van het Wetboek na een aantal jaren wordt verkocht en de door de nieuwe eigenaar verder met toepassing van de btw wordt verhuurd. Indien de verkoop van dat gebouw, rekening houdend met de ouderdom ervan, dis vrijgesteld is van btw op grond van 44, § 3, 1°, a), eerste lid, van het Wetboek, zou het nog niet aan herziening onderworpen gedeelte van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de aankoopprijs of oprichtingskosten van het gebouw in één keer moeten worden herzien in het nadeel van de verkoper, terwijl het gebouw zelf door de nieuwe eigenaar verder met toepassing van de btw wordt verhuurd.

Om de neutraliteit van de btw te verzekeren en het ongerechtvaardigde nadelen voor de betrokken belastingplichtigen te vermijden zal in het voornoemde koninklijk besluit nr. 3 aldus een regeling worden uitgewerkt die, naar analogie met een toepassing van artikel 11 van het Wetboek, een evenwichtige verhouding verzekert tussen de aftrek en de herziening van de btw op de aankoopprijs of oprichtingskosten enerzijds en de afdracht van de btw op de uitgaande handelingen die het recht op aftrek gronden anderzijds.

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 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 voornoemde 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 maandelijkse basis.

prévue à l'article 44, § 3, 2 °, d), troisième alinéa (nouveau), du Code, soit vendu après un certain nombre d'années et qu'il continue d'être donné en location par le nouveau propriétaire avec application de la TVA Si la vente de cet immeuble, compte tenu de son ancienneté, est exemptée de TVA en vertu de l'article 44, § 3, 1°, a), alinéa 1er, du Code, la partie de la TVA initialement portée en déduction sur le prix d'achat ou les frais de construction du bâtiment de la TVA, qui n'a pas encore été soumise à révision, devrait être revue en une fois dans le chef du vendeur, tandis que le bâtiment lui-même continue d'être donné en location par le nouveau propriétaire avec application de la TVA

Afin d'assurer la neutralité de la TVA et d'éviter des désavantages injustifiés dans le chef des assujettis concernés, il sera ainsi élaboré dans l'arrêté royal n° 3 précité un régime qui, par analogie avec l'application de l'article 11 du Code, assure un rapport équilibré entre la déduction et la révision de la TVA grevant le prix d'achat ou les frais d'érection d'une part et la TVA portée en compte sur les opérations à la sortie qui ouvrent le droit à déduction d'autre part.

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 la TVA 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 1er janvier 2012, le délai de révision est toujours censé commencer à courir à partir du 1er 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.

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.

Toepassing in de tijd

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 en de strikte voorwaarden die worden voorzien voor de belastingheffing ter zake van diensten van terbeschikkingstelling van ruimten voor het opslaan van goederen hen met een concurrentiële handicap opzadelt in internationaal perspectief. Deze concurrentiehandicap heeft ervoor gezorgd dat bedrijven die actief zijn in die sector meer en meer klanten verliezen aan aanbieders van gelijkaardige diensten in andere lidstaten waar ter zake een veel gunstigere btw-regeling geldt, wat sommige bedrijven ertoe heeft aangezet om zelf vanuit die lidstaten aan klanten dergelijke diensten te gaan aanbieden. Deze evolutie is zorgwekkend in de zin dat door deze geografische verschuiving van opslagdiensten ook alle daarmee verbonden economische activiteiten in de eerste (bv. invoer, doorvoer…) en tweede graad (bv. compliance diensten, vervoer...) mee verschuiven naar de andere lidstaten. Het is derhalve essentieel dat de oplossing die wordt aangereikt voor deze sector zo vlug mogelijk in werking kan treden omdat er onmiddellijk een einde moet kunnen worden gesteld aan de huidige situatie waarbij het Belgische logistieke weefsel elke dag meer wordt beschadigd om zo te vermijden dat die schade geheel of gedeeltelijk onomkeerbaar zou worden.

Daarnaast voorziet de hervorming tevens in een bredere, niet-sectorspecifieke hervorming op langere termijn waarbij er in het bijzonder wordt naar gestreefd om enerzijds de verhuurmarkt, in het bijzonder met betrekking tot nieuwe gebouwen (met inbegrip van fundamenteel vernieuwde gebouwen), en anderzijds, als corollarium, de bouwsector en de onroerende renovatiesector, een belangrijke fiscale stimulus toe te kennen. Het algemene en niet-sectorspecifieke karakter van deze maatregel noodzaken een grondige opvolging van de globale impact van deze maatregel op verschillende domeinen (economisch, sociaal, maatschappelijk, financieel…), waardoor een meer geleidelijke

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'inoccupation qui précède l'entrée en service du bâtiment ou de la fraction de bâtiment.

Application dans le temps

La réforme a d'abord pour but de prendre une mesure importante immédiate en faveur du secteur de la logistique en Belgique, pour lequel il est devenu particulièrement clair ces dernières années que le régime TVA actuel et les conditions strictes qu'il prévoit pour la taxation des prestations de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage des biens le met, dans une perspective internationale, dans une position de handicap concurrentiel. Ce handicap concurrentiel a eu pour conséquence que les entreprises opérant dans ce secteur perdent de plus en plus de clients au profit d'opérateurs similaires opérant dans d'autres États membres où un régime de TVA beaucoup plus favorable s'applique dans ce domaine, ce qui a incité en outre certaines entreprises à fournir elles-mêmes ces services aux clients depuis ces États membres. Cette évolution est inquiétante en ce sens que ce déplacement géographique des services d'entreposage délocalise également toutes les activités économiques liées directement (par exemple l'importation, le transit...) ou indirectement (par exemple les services de compliance, de transport...) vers les autres États membres. Il est dès lors essentiel que la solution envisagée pour ce secteur puisse entrer en vigueur le plus rapidement possible car il doit être mis fin immédiatement à la situation actuelle, dont il découle que le secteur logistique belge est atteint un peu plus chaque jour, afin d'éviter de cette façon que ces dommages ne deviennent totalement ou partiellement irréversibles.

À 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 d'une part au marché locatif portant en particulier sur les nouveaux bâtiments (en ce compris pour les rénovations fondamentales de bâtiments) et d'autre part, par effet corrélatif, au secteur de la construction et de la rénovation immobilière. Le caractère général et non lié à un secteur particulier de cette mesure nécessite un suivi approfondi de l'impact global de cette mesure dans divers domaines (économique, social, sociétal, financier...), de sorte qu'une entrée en vigueur plus progressive de cette modification

inwerkingtreding van de wijziging een meer aangepaste benadering vormt. De fiscale stimulus zal bovendien ongetwijfeld een boost vormen voor de voormelde werkzaamheden die aanzienlijk zal bijdragen tot de globale economische groei in die sectoren, zonder dat evenwel kan worden gesteld dat – met name in vergelijking met de logistieke sector – ter zake een bijzonder dringende reden van substantiële economische achteruitgang in deze sector een versnelde inwerkingtreding van de voorgenomen regeling noodzakelijk zou maken.

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 dat de optie enkel kan worden uitgeoefend voor overeenkomsten die betrekking hebben op gebouwen of gedeelten van gebouwen waarvoor de belasting op de werken in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, tweede lid, van het Wetboek met betrekking tot het gebouw die specifiek bijdragen tot de oprichting ervan, ten vroegste op 1 oktober 2018 voor de eerste keer opeisbaar is geworden. Met deze regel voor de toepassing in de tijd van de nieuwe regeling wordt rekening gehouden met de punten 9 en 11 van het advies van de Raad van State nr. 63.256/3 van 17 mei 2018.

Worden derhalve *in concreto* bedoeld, de werken in onroerende staat die strekken tot de oprichting van een nieuw gebouw die worden verricht na 1 oktober 2018 of desgevallend al vóór 1 oktober 2018, maar waarvoor nog geen btw opeisbaar is geworden vóór 1 oktober 2018. De kosten verbonden aan die werken omvatten uitsluitend de eigenlijke materiële bouwkosten in de strikte zin die betrekking hebben op het gebouw of het gedeelte van het gebouw.

Worden derhalve niet beschouwd als werken in onroerende staat die strekken tot de oprichting van een gebouw en worden derhalve buiten beschouwing gelaten, alle handelingen die intellectueel van aard zijn, of meer in het algemeen, immaterieel van aard zijn. Het gaat daarbij onder meer om de diensten van architecten en landmeters, diensten van veiligheidsexperten, voorstudies, de aankoop van materialen die worden ingelijfd in het gebouw of nog het huren van machines met het oog op de werkzaamheden.

Worden evenmin beschouwd als werken in onroerende staat die strekken tot de oprichting van een gebouw zelf en worden derhalve eveneens buiten beschouwing

constitue une approche plus appropriée. Le stimulus fiscal encouragera sans aucun doute l'activité susmentionnée qui contribuera elle-même de manière significative à la croissance économique globale dans ces secteurs, sans que l'on puisse cependant affirmer – surtout par rapport au secteur logistique – qu'il existe une raison particulièrement urgente, liée à un quelconque déclin économique substantiel de ce secteur, qui nécessiterait une entrée en vigueur anticipée du régime envisagé.

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 l'option ne peut être exercée que pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels les taxes grevant les travaux immobiliers, au sens de l'article 19, § 2, alinéa 2, du Code, qui concourent spécifiquement à l'érection de ces bâtiments sont exigibles pour la première fois au plus tôt le 1er octobre 2018. Cette règle relative à l'application dans le temps du nouveau régime tient compte des points 9 et 11 de l'avis du Conseil d'État n° 63.256/3 du 17 mai 2018.

Sont par conséquent concrètement visés, les travaux immobiliers visant à ériger un nouveau bâtiment qui ont été réalisés après le 1er octobre 2018 ou, le cas échéant, même avant le 1er octobre 2018, mais pour lesquels aucune TVA n'est encore devenue exigible avant le 1er octobre 2018. Les coûts liés à ces opérations comprennent exclusivement les frais de construction matériels proprement dits relatifs au bâtiment ou fraction de bâtiment.

Ne sont dès lors pas considérées comme des travaux immobiliers visant à ériger un bâtiment et ne sont par conséquent pas prises en compte, les opérations de nature intellectuelle, ou plus généralement parlant, de nature immatérielle. Il s'agit notamment des opérations telles que les prestations des architectes et géomètres, les prestations des conseillers en prévention et sécurité, les études d'incidences préalables à la construction, l'achat de matériaux destinés à la construction ou encore la location de machines en vue de la construction.

Ne sont pas non plus considérés comme des travaux immobiliers visant à ériger le bâtiment même et ne sont par conséquent pas pris en compte, tous les travaux

gelaten, alle werken die betrekking hebben op de volledige voorafgaandelijke afbraak van een gebouw en alle werken die betrekking hebben op de grond. Het gaat daarbij onder meer om sonderingswerken, saneringswerken, graafwerken en stabiliseringswerken zoals slibwanden.

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 rechtstreeks toerekenbare kosten aan de oprichting van het gebouw 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 voor de oprichtingswerkzaamheden, 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 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 rechtstreeks toerekenbare kosten aan de oprichtingswerkzaamheden als referentiecriterium en staat er derhalve niet aan in de weg dat het verhuurovereenkomst desgevallend al wel voor 1 oktober 2018 werd gesloten.

Voor de toepassing van artikel 44, § 3, 2°, d), (nieuw), van het Wetboek zal voor een gebouw of een gedeelte van een gebouw derhalve de optie voor de belastingheffing van de verhuur kunnen worden uitgeoefend indien er op de werken in onroerende staat die strekken tot de oprichting van dat goed nooit btw opeisbaar is geworden vóór 1 oktober 2018.

Enerzijds worden daarmee eveneens bedoeld de kosten verbonden aan de werken in onroerende staat 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 eveneens bedoeld de kosten verbonden aan de werken in onroerende staat die aan het

relatifs à la démolition préalable intégrale d'un bâtiment et tous les travaux relatifs au sol. Il s'agit notamment des travaux de sondage, d'assainissement, de terrassement ou de stabilisation du sol, tels que les travaux de recépage.

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 TVA (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 à la construction du nouveau bâtiment, 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 1er octobre 2018 pour annuler une facture qui a déjà été émise en août 2018 pour les travaux d'érection, 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.

L'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3 (nouveau), du Code, concerne d'autre part exclusivement l'exigibilité de la TVA pour les coûts qui sont directement imputables aux travaux d'érection, en tant que critère de référence, et n'empêche pas que le contrat de location ait le cas échéant déjà été conclu avant le 1er octobre 2018.

Pour l'application de l'article 44, § 3, 2°, d), (nouveau), du Code un bâtiment ou fraction de bâtiment pourra faire l'objet de l'option pour la taxation de la location lorsqu'aucune TVA grevant les travaux immobiliers visant à ériger ce bien n'est devenue exigible avant le 1er octobre 2018.

Sont visés d'une part également les frais liés aux travaux immobiliers 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 également visés les frais liés aux travaux immobiliers effectués au bâtiment ou à la

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, tweede zin (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 de eerste zin van artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, eerste zin (nieuw) van het Wetboek.

Aldus voorziet de tweede zin van artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, (nieuw) van het Wetboek dat die voorwaarde 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.

Tot slot moet erop worden gewezen dat, rekening houdend met de datum van inwerkingtreding van de wijzigingsbepalingen zoals opgenomen in artikel 15 van het ontwerp (1 januari 2019), de optie hoe dan ook slechts voor de eerste keer vanaf 1 januari 2019 zal kunnen worden uitgeoefend.

Overgangsbepalingen

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 januari 2019 van rechtswege werden belast, op grond van de regeling die van kracht wordt op 1 januari 2019 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.

fraction de bâtiment dont le coût, hors TVA, 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, deuxième phrase, (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 l'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3, première phrase, (nouveau), du Code.

Ainsi, la seconde phrase de l'article 44, § 3, 2°, d), (nouveau), du Code prévoit que cette condition 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.

Enfin, il convient de noter que, compte tenu de la date d'entrée en vigueur des dispositions modificatives, telle que prévue à l'article 15 du projet (1er janvier 2019), l'option ne pourra être exercée pour la première fois qu'à partir du 1er janvier 2019.

Dispositions transitoires

Par ailleurs, il faut tenir compte du fait que certains contrats de location qui, conformément à l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA dans sa version applicable avant le 1er janvier 2019, étaient taxés de plein droit, en vertu de la réglementation qui entrerait en vigueur au 1er janvier 2019, 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 TVA 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.

Artikel 8, eerste lid, 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 januari 2019.

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.

Anderzijds zullen een aantal huurovereenkomsten die overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-Wetboek in de versie van kracht vóór 1 januari 2019 waren vrijgesteld, op grond van de regeling die van kracht wordt op 1 januari 2019 in principe van rechtswege belast worden. Dit betreft met name de overeenkomsten inzake diensten van terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen die niet worden aangewend voor bewoning, voor een periode van niet meer dan zes maanden.

Om in alle omstandigheden te garanderen dat de initiële prijsafspraken tussen partijen ongewijzigd kunnen gehonoreerd worden, zal de initiële btw-regeling (in casu: vrijstelling) worden bestendigd tot het einde van de normale looptijd van de overeenkomst. Ter zake wordt er derhalve voorzien in een overgangsregeling. Die terbeschikkingstellingen voor een dergelijke periode uitgesloten zijn van de belastingheffing (zoals die met betrekking tot uit hun aard onroerende goederen aangewend voor bewoning), waren tot op heden al vrijgesteld en zullen, door hun uitsluiting van de nieuwe regeling van belastingheffing van rechtswege, uiteraard in de toekomst hoe dan ook vrijgesteld blijven.

Artikel 8, tweede lid bepaalt dienovereenkomstig dat de overeenkomsten inzake diensten van terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen die niet worden aangewend voor bewoning, voor een periode van niet meer dan zes maanden, die uitwerking hebben vóór 1 januari 2019 en die van de belasting zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van hetzelfde Wetboek, in de versie van kracht vóór 1 januari 2019, onderworpen blijven aan die regeling tot het einde van de oorspronkelijke looptijd van de overeenkomst.

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

L'article 8, alinéa 1er, détermine en conséquence que ces contrats de location spécifiques resteront soumis jusqu'à leur terme normal aux règles TVA applicables avant le 1er janvier 2019.

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 règlementation TVA

D'autre part, certains contrats de location qui, conformément à l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA dans sa version applicable avant le 1er janvier 2019, étaient exemptés, deviendront en principe taxés de plein droit en vertu de la réglementation qui entrera en vigueur au 1er janvier 2019. Il s'agit notamment des contrats relatifs aux prestations de mise à disposition de biens immeubles par nature qui ne sont pas affectés à des fins de logement, pour une période ne dépassant pas six mois.

Afin de garantir dans tous les cas que l'accord entre parties relatif au prix des prestations peut être honoré sans modification, les effets juridiques de la réglementation TVA initiale (dans le cas d'espèce: exemption) seront par conséquent maintenus jusqu'au terme normal du contrat. Un régime transitoire est dès lors prévu concernant ce point. Ces mises à disposition pour une telle période qui sont exclues de la taxation (telles que celles qui concernent des biens immeubles par nature destinés au logement), étaient exemptées jusqu'à présent et demeureront à l'avenir, bien entendu, toujours exemptées, compte tenu de leur exclusion du nouveau régime de taxation de plein droit.

L'article 8, alinéa 2 stipule dès lors que les contrats relatifs aux prestations de mise à disposition de biens immeubles par nature qui ne sont pas affectés à des fins de logement, pour une période ne dépassant pas six mois qui sortent leurs effets avant le 1er janvier 2019 et qui sont exemptés de la taxe en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du même Code, dans sa version applicable avant le 1er janvier 2019, restent soumis à cette réglementation jusqu'au terme initial du contrat.

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

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 belast zijn, ofwel vanaf 1 januari 2019 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 januari 2019 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 zijn gekwalificeerd 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 dergelijke vormen van belaste onroerende verhuur evenwel niet voor het verlaagde btw-tarief in aanmerking komen. Het voordeel van het

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 taxées d'office, soit peuvent faire l'objet, à partir du 1er janvier 2019, 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 1er janvier 2019 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 pourraient néanmoins pas bénéficier du taux de TVA réduit. Le bénéfice de ces taux réduits est dès lors étendu à tous les services de

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 januari 2019 krachtens artikel 44, § 3, 2°, b) en d) (nieuw), van het Wetboek.

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

— privéwoning 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).

Om de onderlinge samenhang tussen de voorgestelde bepalingen enerzijds en de coherentie tussen de nieuwe bepalingen en de bestaande bepalingen in de verschillende rubrieken niet in gevaar te brengen, wordt punt 8 van het advies van de Raad van State nr. 63.256/3 van 17 mei 2018 niet gevolgd.

HOOFDSTUK 3

Inwerkingtreding

Art. 15

Artikel 15 bepaalt dat de nieuwe regeling in werking treedt op 1 januari 2019.

De minister van Financiën,

Johan VAN OVERTVELDT

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 1er janvier 2019 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).

Afin de ne pas mettre en péril la cohérence d'une part, entre les dispositions proposées et d'autre part, entre les nouvelles dispositions et les dispositions existantes dans les différentes rubriques, le point 8 de l'avis du Conseil d'État n° 63.256/3 du 17 mai 2018 n'est pas suivi.

CHAPITRE 3

Entrée en vigueur

Art. 15

L'article 15 dispose que le nouveau régime entre en vigueur le 1er janvier 2019.

Le ministre des Finances,

Johan VAN OVERTVELDT

VOORONTWERP VAN WET

onderworpen aan het advies van de Raad van State

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

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

HOOFDSTUK 1

Optionele belastingheffing voor de verhuur van uit hun aard onroerende goederen

Art. 2

Artikel 1, § 9, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, ingevoegd bij de programmawet van 2 augustus 2002 en vervangen bij de programmawet van 23 december 2009, wordt aangevuld met een lid, luidende:

"Het eerste lid, 2°, is niet van toepassing op artikel 44, § 3, 2°, d).".

Art. 3

Artikel 9, tweede lid, 2°, van hetzelfde Wetboek, vervangen bij het koninklijk besluit van 29 december 1992, wordt aangevuld met de woorden "of waarvoor de in artikel 44, § 3, 2°, d), bedoelde optie tot belastingheffing werd uitgeoefend".

Art. 4

In artikel 33 van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de programmawet van 27 december 2006 en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 6 december 2015, wordt een paragraaf 2*bis* ingevoegd, luidende:

"§ 2*bis*. In afwijking van artikel 26 is de maatstaf van heffing voor de in artikel 44, § 3, 2°, d), bedoelde verhuur, de normale waarde zoals die overeenkomstig artikel 32 is bepaald wanneer:

1° de tegenprestatie lager is dan de normale waarde;

2° de huurder geen volledig recht op aftrek heeft van de verschuldigde belasting;

3° de huurder op een van de volgende manieren verbonden is met de verhuurder:

a) ingevolge een arbeidsovereenkomst, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;

AVANT-PROJET DE LOI

soumis à l'avis du Conseil d'État

Avant-projet de loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la location de biens immeubles par nature

Article 1er

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

CHAPITRE 1ER

Taxation optionnelle de la location de biens immeubles par nature

Art. 2

L'article 1er, § 9, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, inséré par la loi-programme du 2 août 2002 et remplacé par la loi-programme du 23 décembre 2009, est complété par un alinéa rédigé comme suit:

"L'alinéa 1er, 2°, ne s'applique pas à l'article 44, § 3, 2°, d).".

Art. 3

L'article 9, alinéa 2, 2°, du même Code, remplacé par l'arrêté royal du 29 décembre 1992, est complété par les mots "ou pour lequel l'option pour la taxation visée à l'article 44, § 3, 2°, d), a été exercée".

Art. 4

Dans l'article 33 du même Code, remplacé par la loi-programme du 27 décembre 2006 et modifié en dernier lieu par la loi du 6 décembre 2015, il est inséré un paragraphe 2*bis* rédigé comme suit:

"§ 2*bis*. Par dérogation à l'article 26, la base d'imposition de la location visée à l'article 44, § 3, 2°, d), est constituée par la valeur normale telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 lorsque:

1° la contrepartie est inférieure à la valeur normale;

2° le preneur n'a pas le droit de déduire entièrement la taxe due;

3° le preneur est lié d'une des manières suivantes avec le loueur:

a) en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré;

b) als vennoot, lid of bestuurder van de vennootschap of rechtspersoon, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;

c) ingevolge een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding in feite of in rechte;

d) ingevolge het feit dat de meerderheid van de activa die zij hebben ingezet voor de behoeften van hun economische activiteit rechtstreeks of onrechtstreeks toebehoren aan dezelfde persoon;

e) ingevolge het feit dat zij in rechte of in feite rechtstreeks of onrechtstreeks onder een gemeenschappelijke leiding staan;

f) ingevolge het feit dat zij hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in gemeenschappelijk overleg organiseren;

g) ingevolge het feit dat zij in rechte of in feite rechtstreeks of onrechtstreeks onder de controlebevoegdheid staan van één persoon.".

Art. 5

In artikel 44, § 3, van hetzelfde Wetboek wordt de bepaling onder 2°, vervangen bij de wet van 6 juli 1994 en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, vervangen als volgt:

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

a) de volgende diensten:

— de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen;

— de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen, met uitzondering van die met betrekking tot gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, waarvoor de optie bedoeld onder punt d) kan worden uitgeoefend;

— het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend;

— de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen;

— de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;

— de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

— de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen die niet worden aangewend voor bewoning of voor handelingen bedoeld in de paragrafen 1 en 2, voor een periode van niet meer dan zes maanden;

b) en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré;

c) en raison d'un lien de contrôle, direct ou indirect, en droit ou en fait;

d) en raison du fait que la majorité des actifs qu'ils ont investis pour les besoins de leur activité économique appartient directement ou indirectement à la même personne;

e) en raison du fait qu'ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune;

f) en raison du fait qu'ils organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation;

g) en raison du fait qu'ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.".

Art. 5

Dans l'article 44, § 3, du même Code, le 2°, remplacé par la loi du 6 juillet 1994 et modifié en dernier lieu par la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses, est remplacé par ce qui suit:

"2° l'affermage et la location de biens immeubles par nature, à l'exception:

a) des prestations de services suivantes:

— la mise à disposition d'emplacements pour véhicules;

— la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens, hormis celle qui concerne des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant, pour lesquels l'option visée au point d) peut être exercée;

— la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants;

— la mise à disposition d'emplacements pour le camping;

— la mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports;

— la mise à disposition d'outillages et de machines fixés à demeure;

— la mise à disposition de biens immeubles par nature qui ne sont pas affectés à des fins de logement ou à la réalisation d'opérations visées aux paragraphes 1er et 2, pour une période ne dépassant pas six mois;

b) de onroerende financieringshuur, toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur of zogenaamde onroerende leasing, wanneer 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 Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het contract van onroerende financieringshuur moet voldoen, inzonderheid met betrekking tot de duur van het contract, de aard en de bestemming van de goederen die er het voorwerp van uitmaken, alsmede de rechten en plichten van de leasingnemer;

c) de verhuur van safeloketten;

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 btw op de handelingen 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 bergruimte voor het opslaan van goederen 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;".

Art. 6

Artikel 48 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de programmawet van 27 december 2006, wordt vervangen als volgt:

"Art. 48, § 1. In geval van gedeeltelijke aftrek wordt een voorlopig af te trekken bedrag bepaald. Dat bedrag wordt herzien na het verstrijken van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan.

§ 2. De aftrek van de belasting geheven op bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan bedrijfsmiddelen

b) des locations-financements d'immeubles consenties par une entreprise pratiquant la location-financement d'immeubles ou la location qualifiée de leasing immobilier, lorsque cette entreprise construit, fait construire ou acquiert, avec application de la taxe, le bâtiment sur lequel porte le contrat et que le preneur prend ce bien en location pour l'utiliser dans l'exercice d'une activité d'assujetti; le Roi définit les conditions auxquelles doit satisfaire le contrat de location-financement d'immeubles, notamment en ce qui concerne la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en font l'objet ainsi que les droits et les obligations du preneur;

c) dela location de coffres forts;

d) de la location d'un bâtiment ou fraction d'un bâtiment, que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, pour autant que le loueur et le preneur aient opté conjointement pour la taxation de cette location. Lorsqu'un bâtiment ou une fraction d'un bâtiment est donné en location en même temps que le sol y attenant, l'option doit être exercée conjointement par rapport aux deux biens immeubles.

L'option vaut pour toute la durée du contrat.

L'option ne peut être exercée que pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels la TVA grevant les opérations qui concourent à leur construction est exigible pour la première fois au plus tôt le 1er octobre 2018. Cette condition n'est pas applicable pour les contrats de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens pour lesquels l'option peut être exercée.

Pour l'application de l'alinéa 1er, on entend par "sol y attenant", la parcelle cadastrale ou les parcelles cadastrales sur lesquelles le bâtiment ou la fraction de bâtiment a été érigé et qui est donnée ou sont données en location simultanément avec ce bâtiment ou fraction de bâtiment par la même personne.

Le Roi détermine le moment auquel l'option doit être exercée et les formalités à observer;".

Art. 6

L'article 48 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi-programme du 27 décembre 2006, est remplacé par ce qui suit:

"Art. 48, § 1er. En cas de déduction partielle, le montant de la déduction fait l'objet d'une détermination provisoire. Il est révisé après l'expiration de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance.

§ 2. En ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement,

worden toegeschreven is onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar. De herziening heeft plaats, elk jaar tot beloop van een vijfde van het bedrag van die belasting, wanneer enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen.

Voor de belasting geheven van onroerende bedrijfsmiddelen bepaald door de Koning, beloopt het herzieningstijdperk evenwel vijftien jaar en heeft de herziening elk jaar plaats tot beloop van een vijftiende van het bedrag van die belasting.

In afwijking van het eerste en het tweede lid, beloopt het herzieningstijdvak ten aanzien van de belasting geheven van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), vijfentwintig jaar en heeft de herziening elk jaar plaats, al naargelang het geval, tot beloop van een vijfde of een vijfentwintigste van het bedrag van die belasting op grond van een evaluatie op maandbasis.".

Art. 7

In artikel 49 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet houdende diverse bepalingen van 28 december 2011, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

a) in de Franse tekst van de bepaling onder 2°, wordt het woord "*régularisées*" vervangen door het woord "*révisées*";

b) in de Franse tekst van de bepaling onder 3°, wordt het woord "*régularisations*" vervangen door het woord "*révisions*";

c) het artikel wordt aangevuld met de bepaling onder 5°, luidende:

"5° de wijze waarop en de mate waarin de aftrek en de herziening plaatshebben en berekend worden ten aanzien van de belasting geheven van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijbehorend terrein, verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d):

a) bij gehele of gedeeltelijke leegstand van het gebouw of gedeelte van het gebouw;

b) bij gehele of gedeeltelijke overdracht van bedoelde gebouwen of gedeelten van gebouwen tijdens de looptijd van de huurovereenkomst;

c) bij het sluiten of beëindigen van de huurovereenkomst.".

Art. 8

De overeenkomsten inzake diensten van terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen die niet van de belasting zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van hetzelfde Wetboek, in de versie van kracht vóór 1 oktober 2018, blijven onderworpen aan die regeling tot het einde van de oorspronkelijke looptijd van de overeenkomst.

la déduction des taxes qui les ont grevés est sujette à révision pendant une période de cinq années. La révision est opérée, chaque année à concurrence d'un cinquième du montant de ces taxes, lorsque des variations sont intervenues dans les éléments qui ont été pris en considération pour le calcul des taxes déductibles.

Toutefois, pour les taxes qui ont grevé les biens d'investissement immobiliers déterminées par le Roi, la période de révision est de quinze ans et la révision a lieu chaque année à concurrence d'un quinzième du montant de ces taxes.

Par dérogation aux alinéas 1er et 2, la période de révision est de vingt-cinq ans en ce qui concerne les taxes qui ont grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d), et la révision a lieu chaque année, selon le cas, à concurrence d'un cinquième ou d'un vingt-cinquième du montant de ces taxes en fonction d'une évaluation sur base mensuelle.".

Art. 7

Dans l'article 49 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi portant des dispositions diverses du 28 décembre 2011, les modifications suivantes sont apportées:

a) dans le 2°, le mot "régularisées" est remplacé par le mot "révisées";

b) dans le 3°, le mot "régularisations" est remplacé par le mot "révisions";

c) l'article est complété par le 5° rédigé comme suit:

"5° la manière dont et la mesure dans laquelle les déductions et révisions sont opérées et calculées en ce qui concerne la taxe ayant grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d):

a) en cas d'inoccupation totale ou partielle du bâtiment ou de la fraction de bâtiment;

b) en cas de cession totale ou partielle de ces bâtiments ou fractions de bâtiments au cours du contrat de location;

c) en cas de conclusion du contrat ou en fin de contrat de location.".

Art. 8

Les contrats relatifs aux prestations de services de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage des biens qui ne sont pas exemptées de la taxe en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du même Code, dans sa version applicable avant le 1er octobre 2018, restent soumis à cette réglementation jusqu'au terme initial du contrat.

HOOFDSTUK 2

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

Art. 9

In rubriek XXXII van tabel A van 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 de tarieven, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 21 december 1993 en gewijzigd bij het koninklijk besluit van 2 juni 2010, wordt paragraaf 4 vervangen als volgt:

"§ 4. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op gebouwen die specifiek aangepast zijn om door een gehandicapte als privéwoning te worden gebruikt, wanneer de afnemer een in § 1, 1°, genoemde maatschappij of instelling is die deze gebouwen verhuurt aan de in § 1, 3°, genoemde gehandicapten.".

Art. 10

In rubriek XXXIII van tabel A van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 21 december 1993 en gewijzigd bij het koninklijk besluit van 2 juni 2010, wordt paragraaf 4 vervangen als volgt:

"§ 4. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op woningcomplexen bestemd om te worden gebruikt voor de huisvesting van gehandicapten, wanneer de afnemer een in § 1, 2°, genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.".

Art. 11

In rubriek XXXVI, § 1, van tabel A van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij de programmawet van 27 december 2006 en vervangen bij het koninklijk besluit van 21 december 2013, wordt de bepaling onder 3° vervangen als volgt:

"3°de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder 1° bedoelde privéwoningen wanneer de afnemer een gewestelijke huisvestingsmaatschappij, een door die maatschappij erkende maatschappij voor sociale huisvesting of het Vlaams Woningfonds, "*le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie*" en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is.".

CHAPITRE 2

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

Art. 9

Dans la rubrique XXXII, § 4, du tableau A, 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, inséré par l'arrêté royal du 21 décembre 1993 et modifié par l'arrêté royal du 2 juin 2010, le paragraphe 4 est remplacé par ce qui suit:

"§ 4. Le taux réduit est également applicable à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des bâtiments qui sont spécialement adaptés au logement privé d'une personne handicapée, lorsque le preneur est une société ou une institution visées au § 1er, 1°, qui donne ces bâtiments en location à des handicapés visés au § 1er, 3°.".

Art. 10

Dans la rubrique XXXIII du tableau A, de l'annexe au même arrêté, inséré par l'arrêté royal du 21 décembre 1993 et modifié par l'arrêté royal du 2 juin 2010, le paragraphe 4 est remplacé par ce qui suit:

"§ 4. Le taux réduit est également applicable à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des complexes d'habitation qui sont destinés à être utilisés pour l'hébergement des personnes handicapées, lorsque le preneur est une personne de droit public ou de droit privé visée au § 1er, 2°.".

Art. 11

Dans la rubrique XXXVI, § 1er, du tableau A, de l'annexe au même arrêté, inséré par la loi-programme du 27 décembre 2006 et remplacé par l'arrêté royal du 21 décembre 2013, le 3° est remplacé par ce qui suit:

"3° à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur les logements privés visés au 1° lorsque le preneur est une société régionale de logement ou une société de logement social agréée par celle-ci ou le "*Vlaams Woningfonds*", au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale.".

Art. 12

In rubriek XL, 4°, van tabel A van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 14 december 2015 en vervangen bij het koninklijk besluit van 3 augustus 2016, wordt de bepaling onder 4° vervangen als volgt:

"4° de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder 1° en 2° bedoelde gebouwen.".

Art. 13

In rubriek X, § 1, van tabel B van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 21 december 1993, wordt de bepaling onder C) vervangen als volgt:

"C) de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en de onroerende verhuur,bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder A bedoelde privéwoningen en woningcomplexen wanneer de afnemer een onder A genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.".

Art. 14

In rubriek XI van tabel B van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij de programmawet van 25 december 2016, wordt paragraaf 3 vervangen als volgt:

"§ 3. Het verlaagd tarief van 12 % is van toepassing op de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder paragraaf 1, eerste lid, bedoelde privéwoningen en woningcomplexen, wanneer die bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid.

Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan de volgende voorwaarden:

1° de persoon die een privéwoning of een woningcomplex in leasing of in huur neemt in omstandigheden waarbij de belasting opeisbaar wordt, moet:

a) vooraleer de belasting opeisbaar wordt, overeenkomstig artikel 22*bis* van het Wetboek, bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde in het ambtsgebied waar hij zijn woonplaats of maatschappelijke zetel heeft, een verklaring indienen in de vorm bepaald door de minister van Financiën of zijn gemachtigde, dat in het kader van het sociaal beleid deze privéwoning of dit woningcomplex bestemd is om te worden verhuurd aan een in paragraaf 1,

Art. 12

Dans la rubrique XL, du tableau A, de l'annexe au même arrêté, inséré par l'arrêté royal du 14 décembre 2015 et remplacé par l'arrêté royal du 3 août 2016, le 4° est remplacé par ce qui suit:

"4° à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des bâtiments visés sous le 1° et 2°.".

Art. 13

Dans la rubrique X, § 1er, du tableau B, de l'annexe au même arrêté, inséré par l'arrêté royal du 21 décembre 1993, le C) est remplacé par ce qui suit:

"C) à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des logements privés et des complexes d'habitation visés sous A lorsque le preneur est une personne de droit public ou de droit privé visée sous A.".

Art. 14

Dans la rubrique XI du tableau B, de l'annexe au même arrêté, inséré par la loi-programme du 25 décembre 2016, le paragraphe 3est remplacé par ce qui suit:

"§ 3. Le taux réduit de 12 % s'applique à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des logements privés et des complexes d'habitation visés au paragraphe 1er, alinéa 1er, lorsque ces biens sont destinés au logement dans le cadre de la politique sociale.

Le bénéfice du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes:

1° la personne qui prend en leasing ou en location un logement privé ou un complexe d'habitation dans des conditions qui rendent la taxe exigible doit:

a) avant le moment où la taxe devient exigible, conformément à l'article 22*bis* du Code, déclarer auprès de l'office de contrôle en charge de la taxe sur la valeur ajoutée dans le ressort duquel elle a son domicile ou son siège social, dans les formes prévues par le ministre des Finances ou son délégué, que dans le cadre de la politique sociale, ce logement privé ou ce complexe d'habitation est destiné à être donné en location à une personne morale de droit public ou de droit

eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon; deze verklaring moet eveneens worden ondertekend door laatstgenoemde;

b) aan de leasinggever of de verhuurder een kopie van de verklaring bedoeld in de bepaling onder a) overhandigen;

c) een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract gesloten met een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon, voorleggen bij het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder a) binnen de maand vanaf de ondertekening van het contract;

2° de door de leasinggever of de verhuurder uitgereikte factuur en het dubbel dat hij moet bewaren moet de datum en het referentienummer vermelden van de verklaring en de aanduiding van het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder 1°, a);

3° uiterlijk de laatste werkdag van de maand die volgt op de maand waarin de factuur met toepassing van het verlaagd tarief van 12 % werd uitgereikt, moet de leasinggever of de verhuurder een kopie van deze factuur toesturen naar het controlekantoor waaronder hij ressorteert.”.

HOOFDSTUK 3

Inwerkingtreding

Art. 15

Deze wet treedt in werking op 1 oktober 2018.

privé visée au paragraphe 1er, alinéa 1er; cette déclaration doit également être signée par cette dernière;

b) produire au donneur en leasing ou au loueur une copie de la déclaration visée au a);

c) déposer une copie certifiée conforme du contrat de location conclu avec une personne morale de droit public ou de droit privé visée au paragraphe 1er, alinéa 1er, auprès de l’office de contrôle visé au a), dans le mois qui suit la signature de ce contrat;

2° la facture émise par le donneur en leasing ou le loueur et le double qu’il doit conserver, doit mentionner la date et le numéro de référence de la déclaration ainsi que l’office de contrôle visés au 1°, a);

3° au plus tard le dernier jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la facture a été émise avec application du taux réduit de 12 %, le donneur en leasing ou le loueur doit faire parvenir, à l’office de contrôle dont il relève, une copie de cette facture.”.

CHAPITRE 3

Entrée en vigueur

Art. 15

La présente loi entre en vigueur le 1er octobre 2018.

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 - (v52) - 15/02/2018 16:26

Geïntegreerde impactanalyse

Beschrijvende fiche

A. Auteur

Bevoegd regeringslid

Contactpersoon beleidscel

Naam :

E-mail :

Tel. Nr. :

Overheidsdienst

Contactpersoon overheidsdienst

Naam :

E-mail :

Tel. Nr. :

B. Ontwerp

Titel van de regelgeving

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

Korte beschrijving van het ontwerp van regelgeving met vermelding van de oorsprong (verdrag, richtlijn, samenwerkingsakkoord, actualiteit, …), de beoogde doelen van uitvoering.

Het voorontwerp wijzigt de regelgeving inzake btw wat de verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft door de invoering van een optieregeling waardoor de verhuur van gebouwen of gedeelten van gebouwen en gebeurlijk het bijhorende terrein aan een huurder die de goederen uitsluitend gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van btw-belastingplichtige verleent, onder bepaalde voorwaarden, aan de belasting kan worden onderworpen. Deze optieregeling geldt voortaan ook voor de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen tussen belastingplichtigen alsook voor de onroerende financieringshuur, die thans van rechtswege aan de btw zijn onderworpen.
Anderzijds voert het ontwerp een nieuwe uitzondering in op de vrijstelling voor de onroerende verhuur, namelijk de terbeschikkingstelling onder bepaalde voorwaarden van uit hun aard onroerende goederen voor een periode van niet meer dan zes maanden en die niet worden aangewend voor bewoning.

De nieuwe regeling heeft ten slotte tot gevolg dat de toepassing van het verlaagd btw-tarief voor de onroerende financieringshuur wordt uitgebreid tot alle diensten van onroerende verhuur met voornamelijk een sociaal oogmerk, die door de uitoefening van de optie worden belast.

Impactanalyses reeds uitgevoerd:

☐ Ja ☒ Nee

C. Raadpleging over het ontwerp van regelgeving

Verplichte, facultatieve of informele raadplegingen

nihil

D. Bronnen gebruikt om de impactanalyse uit te voeren

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 - (v52) - 15/02/2018 16:26

Statistieken, referentiedocumenten, organisaties en referentiepersonen

nihil

Welke impact heeft het ontwerp van regelgeving op deze 21 thema's?

1. Kansarmoedebestrijding

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ■ Geen impact

2. Gelijke kansen en sociale cohesie

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ■ Geen impact

3. Gelijkheid van vrouwen en mannen

1. Op welke personen heeft het ontwerp (rechtstreeks of onrechtstreeks) een impact en wat is de naar geslacht uitgesplitste samenstelling van deze groep(en) van personen?

☐ Er zijn personen betrokken. | ■ Personen zijn niet betrokken.

Leg uit waarom:

Het betreft de algemene toepassing van bepalingen inzake btw.

4. Gezondheid

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ■ Geen impact

5. Werkgelegenheid

■ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ☐ Geen impact

Leg uit

De nieuwe regeling versterkt de concurrentiepositie van de Belgische economie (zie nr. 7) en kan tot een grotere werkgelegenheid leiden.

6. Consumptie- en productiepatronen

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ■ Geen impact

7. Economische ontwikkeling

■ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ☐ Geen impact

Leg uit

De nieuwe regeling vergroot de neutraliteit van de btw in de sector van de onroerende verhuur en versterkt de concurrentiepositie van de Belgische economie, met name in de logistieke sector en die van de nieuwbouw.

8. Investeringen

■ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ☐ Geen impact

Leg uit

Een betere concurrentiepositie (zie nr. 7) kan leiden tot investeringen in de onroerende sector.

9. Onderzoek en ontwikkeling

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ■ Geen impact

10. Kmo's

1. Welke ondernemingen zijn rechtstreeks of onrechtstreeks betrokken?

☒ Er zijn ondernemingen (inclusief kmo's) betrokken. | ☐ Ondernemingen zijn niet betrokken.

Beschrijf de sector(en), het aantal ondernemingen, het % kmo's (

De nieuwe regeling inzake de onroerende verhuur vergroot de concurrentiepositie van de Belgische economie (zie nr. 7).

Voornamelijk in de logistieke sector zijn kmo's betrokken.

2. Identificeer de positieve en negatieve impact van het ontwerp op de kmo's.

N.B. de impact op de administratieve lasten moet bij het punt 11 gedetailleerd worden

Door de betere concurrentiepositie (zie nr. 7) zullen Belgische kmo's, die meestal als onderaannemer optreden in het geviseerde segment van de economie, een positieve impact ondervinden op het gebied van omzet en werkgelegenheid (zie nr. 5).

☐ Er is een negatieve impact.

11. Administratieve lasten

| ☒ Ondernemingen of burgers zijn betrokken. ☐ Ondernemingen of burgers zijn niet betrokken.

1. Identificeer, per betrokken doelgroep, de nodige formaliteiten en verplichtingen voor de toepassing van de regelgeving.

Huidige regelgeving	Ontwerp van regelgeving
Ten aanzien van de onroerende verhuur voorziet de huidige regelgeving specifiek in verplichtingen wat de onroerende leasing betreft.	De nieuwe optieregeling is onderworpen aan bepaalde toepassingsmodaliteiten zoals het tijdstip waarop de optie moet worden uitgeoefend en de formaliteiten die daarbij moeten worden nagekomen.

☐ Vink dit aan indien er formaliteiten en/of verplichtingen zijn in de huidige regelgeving.

☐ Vink dit aan indien er formaliteiten en/of verplichtingen zijn in het ontwerp van regelgeving.

12. Energie

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ☒ Geen impact

13. Mobiliteit

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ☒ Geen impact

14. Voeding

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ☒ Geen impact

15. Klimaatverandering

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ☒ Geen impact

16. Natuurlijke hulpbronnen

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ☒ Geen impact

17. Buiten- en binnenlucht

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ☒ Geen impact

18. Biodiversiteit

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ■ Geen impact

19. Hinder

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ■ Geen impact

20. Overheid

☐ Positieve impact ☐ Negatieve impact | ■ Geen impact

21. Beleidscoherentie ten gunste van ontwikkeling

1. Identificeer de eventuele rechtstreekse of onrechtstreekse impact van het ontwerp op de ontwikkelingslanden op het vlak van: voedselveiligheid, gezondheid en toegang tot geneesmiddelen, waardig werk, lokale en internationale handel, inkomens en mobilisering van lokale middelen (taxatie), mobiliteit van personen, leefmilieu en klimaatverandering (mechanismen voor schone ontwikkeling), vrede en veiligheid.

☐ Impact op ontwikkelingslanden. | ■ Geen impact op ontwikkelingslanden.

Leg uit waarom:

Het betreft nationale maatregelen.

Analyse d'impact intégrée

Fiche signalétique

A. Auteur

Membre du Gouvernement compétent

Contact cellule stratégique

Nom :

E-mail :

Téléphone :

Administration

Contact administration

Nom :

E-mail :

Téléphone :

B. Projet

Titre de la règlementation

Avant - projet de loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la location de biens immeubles par nature

Description succincte du projet de réglementation en mentionnant l'origine réglementaire (traités, directive, accord de coopération, actualité, …), les objectifs poursuivis et la mise en œuvre.

L'avant-projet modifie la réglementation T.V.A. en matière de location de biens immeubles par nature, par l'introduction d'un régime d'option par lequel la location de bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant avec le sol y attenant, à un preneur qui utilise ces biens exclusivement pour l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, sous certaines conditions, peut être soumis à la taxe. Ce régime d'option vaut désormais aussi pour la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens entre assujettis ainsi que pour la location-financement d'immeubles, qui actuellement sont soumis à la T.V.A. de plein droit. D'autre part, le projet introduit une nouvelle exception à l'exemption pour la location immobilière, à savoir la mise à disposition sous certaines conditions de biens immeubles par nature pour une période ne dépassant pas six mois et qui ne sont pas affectés à des fins de logement.

Enfin, le nouveau régime a pour conséquence que l'application du taux réduit de T.V.A. pour la location-financement d'immeubles est étendue à tous les services de location immobilière, à caractère essentiellement social, qui sont taxés moyennant l'exercice de l'option.

Analyses d'impact déjà réalisées :

☐ Oui ■ Non

C. Consultations sur le projet de réglementation

Consultation obligatoire, facultative ou informelle

néant

D. Sources utilisées pour effectuer l'analyse d'impact

Statistiques, documents, institutions et personnes de référence

néant

Quel est l'impact du projet de réglementation sur ces 21 thèmes ?

1. Lutte contre la pauvreté

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ■ Pas d'impact

2. Égalité des chances et cohésion sociale

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ■ Pas d'impact

3. Égalité des femmes et des hommes

1. Quelles personnes sont (directement et indirectement) concernées par le projet et quelle est la composition sexuée de ce(s) groupe(s) de personnes ?

☐ Des personnes sont concernées. | ■ Aucune personne n'est concernée.

Expliquez pourquoi :

Il s'agit de l'application générale de dispositions en matière de T.V.A.

4. Santé

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ■ Pas d'impact

5. Emploi

■ Impact positif ☐ Impact négatif | ☐ Pas d'impact

Expliquez

Le nouveau régime renforce la position concurrentielle de l'économie belge (voir n° 7) et peut conduire à créer de l'emploi.

6. Modes de consommation et production

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ■ Pas d'impact

7. Développement économique

■ Impact positif ☐ Impact négatif | ☐ Pas d'impact

Expliquez

Le nouveau régime améliore la neutralité de la T.V.A. dans le secteur de la location immobilière et renforce la position concurrentielle de l'économie belge, notamment dans le secteur logistique et celui des nouvelles constructions.

8. Investissements

■ Impact positif ☐ Impact négatif | ☐ Pas d'impact

Expliquez

Une meilleure position concurrentielle (voir n° 7) peut engendrer des investissements dans le secteur immobilier.

9. Recherche et développement

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ■ Pas d'impact

10. PME

1. Quelles entreprises sont directement et indirectement concernées ?

☒ Des entreprises (dont des PME) sont concernées. | ☐ Aucune entreprise n'est concernée.

Détaillez le(s) secteur(s), le nombre d'entreprises, le % de PME (

La nouveau régime relatif à la location immobilière améliore la position concurrentielle de l'économie belge (voir n° 7).

Les pme sont principalement présent dans le secteur logistique.

2. Identifiez les impacts positifs et négatifs du projet sur les PME.

N.B. les impacts sur les charges administratives doivent être détaillés au thème 11

Par une meilleure position concurrentielle, les pme belges, qui le plus souvent interviennent comme soustraitant dans le secteur visé de l'économie, ressentiront un impact positif en matière de chiffre d'affaires et emploi (voir n° 5).

☐ Il y a des impacts négatifs.

11. Charges administratives

| ☒ Des entreprises/citoyens sont concernés. ☐ Les entreprises/citoyens ne sont pas concernés.

1. Identifiez, par groupe concerné, les formalités et les obligations nécessaires à l'application de la réglementation.

Réglementation actuelle	Réglementation en projet
La réglementation actuelle en matière de location immobilière prévoit des obligations spécifiques en ce qui concerne le leasing immobilier.	Le nouveau régime d'option est soumis à certaines modalités d'application comme le moment auquel l'option doit être exercée et les formalités à observer.

☐ S'il y a des formalités et/ou des obligations dans la réglementation actuelle, cochez cette case.

☐ S'il y a des formalités et/ou des obligations pour la réglementation en projet, cochez cette case.

12. Énergie

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ☒ Pas d'impact

13. Mobilité

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ☒ Pas d'impact

14. Alimentation

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ☒ Pas d'impact

15. Changements climatiques

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ☒ Pas d'impact

16. Ressources naturelles

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ☒ Pas d'impact

17. Air intérieur et extérieur

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ☒ Pas d'impact

18. Biodiversité

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ■ Pas d'impact

19. Nuisances

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ■ Pas d'impact

20. Autorités publiques

☐ Impact positif ☐ Impact négatif | ■ Pas d'impact

21. Cohérence des politiques en faveur du développement

1. Identifiez les éventuels impacts directs et indirects du projet sur les pays en développement dans les domaines suivants : sécurité alimentaire, santé et accès aux médicaments, travail décent, commerce local et international, revenus et mobilisations de ressources domestiques (taxation), mobilité des personnes, environnement et changements climatiques (mécanismes de développement propre), paix et sécurité.

☐ Impact sur les pays en développement. | ■ Pas d'imapct sur les pays en développement.

Expliquez pourquoi :

Il s'agit de mesures nationales.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE NR. 63.256/3 VAN 17 MEI 2018

Op 3 april 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken 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".

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 24 april 2018. De kamer was samengesteld uit Jo Baert, kamervoorzitter, Jan Smets en Jeroen Van Nieuwenhove, staatsraden, Jan Velaers en Bruno Peeters, assessoren, en Astrid Truyens, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas Riemslagh, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo Baert, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 17 mei 2018.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-Wetboek) en 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" (hierna: koninklijk besluit nr. 20), wat de verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft.

3.1. Het actueel geldende artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-Wetboek bepaalt dat de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen vrijgesteld zijn van de belasting, met uitzondering van een aantal in die bepaling opgesomde diensten.

Met het voorontwerp wordt in hoofdzaak beoogd een uitzondering toe te voegen op de principiële btw-vrijstelling voor de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen, in lijn met artikel 137, lid 1, d), van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006

[1] Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT N° 63.256/3 DU 17 MAI 2018

Le 3 avril 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la location de biens immeubles par nature".

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 24 avril 2018. La chambre était composée de Jo Baert, président de chambre, Jan Smets et Jeroen Van Nieuwenhove, conseillers d'État, Jan Velaers et Bruno Peeters, assesseurs, et Astrid Truyens, greffier.

Le rapport a été présenté par Jonas Riemslagh, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo Baert, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 17 mai 2018.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique[1] et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: C.TVA) et 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", ci-après: arrêté royal n° 20), en ce qui concerne la location de biens immeubles par nature.

3.1. L'article 44, § 3, 2°, actuellement en vigueur, du C.TVA prévoit que l'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par nature sont exemptés de la taxe, à l'exception d'un certain nombre de prestations de services énumérées dans cette disposition.

L'avant-projet vise essentiellement à ajouter une exception à l'exemption de principe de la TVA pour l'affermage et la location de biens immeubles par nature, conformément à l'article 137, paragraphe 1er, d), de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 "relative au système

[1] S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par "fondement juridique" la conformité avec les normes supérieures.

"betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde" (hierna: btw-richtlijn). Deze nieuwe uitzondering heeft betrekking op de verhuur van een gebouw (of een gedeelte daarvan) dat door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent. Het gaat om een optiestelsel vermits de uitzondering enkel toepassing krijgt indien de verhuurder en de huurder gezamenlijk opteren om de verhuur te belasten. Indien dat niet het geval is, blijft de verhuur vrijgesteld van btw. Die nieuwe regeling maakt het voorwerp uit van het ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek (artikel 5 van het voorontwerp).

3.2. Artikel 5 van het voorontwerp bevat daarnaast nog enkele andere, aan de nieuwe optieregeling gerelateerde wijzigingen.

In de eerste plaats wordt de overdracht van huur voortaan uitgesloten van de btw-vrijstelling voor de verhuur en de verpachting van uit hun aard onroerende goederen.

Ten tweede zal de uitzondering op de btw-vrijstelling voor de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen nog slechts gelden voor zover het niet gaat om bergruimte met betrekking tot gebouwen of gedeelten van gebouwen die onder de optieregeling vallen, en waarvoor verhuurder en huurder dus gezamenlijk kunnen opteren voor het belasten.

Ten derde wordt een nieuwe uitzondering op de btw-vrijstelling ingevoerd voor de terbeschikkingstelling voor een periode van niet meer dan zes maanden van uit hun aard onroerende goederen die niet worden aangewend voor bewoning of voor handelingen bedoeld in artikel 44, §§ 1 en 2, van het Btw-Wetboek.

3.3. Samen met het nieuwe optiestelsel wordt een bijzondere regeling voor de jaarlijkse herziening van de belastingaftrek ingesteld waarbij een herzieningstermijn van vijfentwintig jaar wordt gehanteerd (ontworpen artikel 48 van het Btw-Wetboek – artikel 6 van het voorontwerp). De Koning wordt gemachtigd om te bepalen op welke wijze en in welke mate de aftrek en de herziening plaatshebben en berekend worden in een aantal gevallen (ontworpen artikel 49, 5°, van het Btw-Wetboek – artikel 7, c), van het voorontwerp).

3.4. Het voorontwerp voorziet in de aanpassing van een aantal andere bepalingen van het Btw-Wetboek ingevolge de invoering van het optiestelsel (artikelen 2 tot 4 van het voorontwerp) en ook in de aanpassing van bepaalde rubrieken in de tabellen A en B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 teneinde de omschrijving van bepaalde handelingen waarvoor een verlaagd tarief geldt, af te stemmen op de mogelijkheid dat deze niet meer zijn vrijgesteld van belasting als gevolg van de in te voeren optionele belastingheffing (artikelen 9 tot 14 van het voorontwerp).

4. Van de gelegenheid wordt gebruik gemaakt om een paar correcties door te voeren in de te wijzigen artikelen van het Btw-Wetboek (artikel 7, a) en b), van het Btw-Wetboek).

commun de taxe sur la valeur ajoutée" (ci-après: directive TVA). Cette nouvelle exception porte sur la location d'un bâtiment (ou fraction d'un bâtiment) que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti. Il s'agit d'un régime optionnel, dès lors que l'exception ne s'applique que si le loueur et le preneur optent conjointement pour la taxation de cette location. Dans le cas contraire, la location reste exemptée de TVA. Ce nouveau régime fait l'objet de l'article 44, § 3, 2°, d), en projet, du C.TVA (article 5 de l'avant-projet).

3.2. En outre, l'article 5 de l'avant-projet contient encore quelques autres modifications, liées au nouveau régime optionnel.

Tout d'abord, la cession de bail est dorénavant exclue de l'exemption de la TVA pour la location et l'affermage de biens immeubles par nature.

Ensuite, l'exception à l'exemption de la TVA pour la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens ne sera applicable que pour autant qu'il ne s'agisse pas d'emplacements relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments qui relèvent du régime optionnel et pour lesquels le loueur et le preneur peuvent donc conjointement opter pour la taxation.

Enfin, une nouvelle exception à l'exemption de la TVA est instaurée pour la mise à disposition pour une période ne dépassant pas six mois de biens immeubles par nature qui ne sont pas affectés à des fins de logement ou à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, §§ 1er et 2, du C.TVA.

3.3. Parallèlement au nouveau régime optionnel, l'avant-projet instaure un régime particulier pour la révision annuelle de la déduction des taxes, qui prévoit une période de révision de vingt-cinq ans (article 48, en projet, du C.TVA – article 6 de l'avant-projet). Le Roi est habilité à déterminer la manière dont et la mesure dans laquelle les déductions et révisions sont opérées et calculées dans un certain nombre de cas (article 49, 5°, en projet, du C.TVA – article 7, c), de l'avant-projet).

3.4. L'avant-projet prévoit d'adapter un certain nombre d'autres dispositions du C.TVA consécutivement à l'instauration du régime optionnel (articles 2 à 4 de l'avant-projet), ainsi que d'adapter certaines rubriques des tableaux A et B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, afin de conformer la définition de certaines opérations auxquelles s'applique un taux réduit à la possibilité que celles-ci ne soient plus exemptées de la taxe en raison de la taxation optionnelle dont l'instauration est prévue (articles 9 à 14 de l'avant-projet).

4. L'occasion est mise à profit pour apporter quelques corrections dans les articles à modifier du C.TVA (article 7, a) et b), du C.TVA).

5. De aan te nemen wet treedt in werking op 1 oktober 2018 (artikel 15 van het voorontwerp). Voor de overeenkomsten inzake diensten van terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen die niet van de belasting zijn vrijgesteld, wordt voorzien in een overgangsregeling (artikel 8 van het voorontwerp).

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Overeenstemming met de btw-richtlijn

6. Inzake de overeenstemming van het voorontwerp met de btw-richtlijn kan het volgende worden opgemerkt.

7. Artikel 6 van het voorontwerp strekt ertoe artikel 48 van het Btw-Wetboek te vervangen. De belangrijkste wijziging ten opzichte van de geldende versie is de invoering van een bijzondere herzieningsregeling in het kader van het optiestelsel in het ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek (zie het ontworpen artikel 48, § 2, derde lid). In dat geval geldt een herzieningstermijn van vijfentwintig jaar.

Artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt dat de “oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”. Overeenkomstig artikel 185, lid 1, van de richtlijn vindt de herziening met name plaats “indien zich na de BTW-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten”. De lidstaten dienen nadere regels vast te stellen voor de toepassing van deze artikelen (artikel 186 van de btw-richtlijn).

Over de herzieningstermijn bepaalt artikel 187 van de btw-richtlijn het volgende:

“1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

De lidstaten kunnen evenwel de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op eenvijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de BTW op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.”

5. La loi à adopter entre en vigueur le 1er octobre 2018 (article 15 de l’avant-projet). Un régime transitoire est prévu pour les contrats relatifs aux prestations de services de mise à disposition d’emplacements pour l’entreposage de biens qui ne sont pas exemptées de la taxe (article 8 de l’avant-projet).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Conformité avec la directive TVA

6. Concernant la conformité de l’avant-projet avec la directive TVA, on peut formuler les observations suivantes.

7. L’article 6 de l’avant-projet vise à remplacer l’article 48 du C.TVA. La principale modification par rapport à la version en vigueur est l’instauration d’un régime de révision particulier dans le cadre du régime optionnel prévu à l’article 44, § 3, 2°, d), en projet, du C.TVA (voir l’article 48, § 2, alinéa 3, en projet). Dans ce cas, une période de révision de vingt-cinq ans est applicable.

L’article 184 de la directive TVA dispose que “la déduction initialement opérée est régularisée lorsqu’elle est supérieure ou inférieure à celle que l’assujetti était en droit d’opérer”. Conformément à l’article 185, paragraphe 1er, de la directive, la régularisation a lieu notamment “lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d’achats annulés ou en cas de rabais obtenus”. Les États membres doivent déterminer les modalités d’application de ces articles (article 186 de la directive TVA).

Concernant la période de révision, l’article 187 de la directive TVA prévoit ce qui suit:

“1. En ce qui concerne les biens d’investissement, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Toutefois, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l’utilisation du bien.

En ce qui concerne les biens d’investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu’à vingt ans.

2. Chaque année, la régularisation ne porte que sur le cinquième ou, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée, sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d’investissement ont été grevés.

La régularisation visée au premier alinéa est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l’année au cours de laquelle le bien a été acquis, fabriqué ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois”.

Artikel 188 van de btw-richtlijn bevat een verdere regeling inzake de herziening ten aanzien van investeringsgoederen. De lidstaten kunnen, voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 van de btw-richtlijn, onder meer "het begrip investeringsgoederen definiëren" en "alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt" (artikel 189, a) en c), van de btw-richtlijn).

Tot slot kan worden gewezen op artikel 192 van de btw-richtlijn, dat luidt:

"Bij overgang van een normale belastingregeling naar een bijzondere regeling, of andersom, kunnen de lidstaten de nodige maatregelen nemen om te verzekeren dat de betrokken belastingplichtigen noch ongerechtvaardigde voordelen genieten, noch ongerechtvaardigde nadelen ondervinden."

In het licht van de hiervoor vermelde bepalingen van de btw-richtlijn rijst de vraag of artikel 187, lid 1, derde alinea, dat bepaalt dat voor onroerende investeringsgoederen de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar kan worden verlengd, eraan in de weg staat dat in een herzieningstermijn van vijfentwintig jaar wordt voorzien.

Hieromtrent ondervraagd, verklaarde de gemachtigde het volgende:

"De verlengde herzieningstermijn wordt in casu toegepast in hoofde van de verhuurder met betrekking tot de btw geheven van de oprichtings- of aankoopkosten van het gebouw, en dus met andere woorden wel degelijk ten aanzien van de btw geheven van de totstandbrenging of aankoop van het goed zelf. Het betreft dus wel degelijk de herzieningsperiode met betrekking tot btw geheven van een (onroerend) lichamelijk goed dat in hoofde van de verhuurder wordt aangewend als een bedrijfsmiddel. Het feit dat dit goed zelf wordt gebruikt voor uitgaande handelingen (met name verhuur) die worden gekwalificeerd als diensten doet daaraan geen afbreuk. Dat neemt uiteraard niet weg dat de herziening van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de oprichtings- of aankoopkosten van het gebouw gedurende de herzieningstermijn aan herziening zullen onderworpen zijn rekening houdend met de aard van de diensten waarvoor het gebouw wordt aangewend. Zo zal bijvoorbeeld tot herziening moeten worden overgegaan in hoofde van de verhuurder indien het goed (bv. door wijziging van huurder) voor afloop van de herzieningstermijn niet langer wordt verhuurd aan een huurder die kan en wil opteren voor de belastingheffing op de verhuur.

De grondslag voor de verlengde herzieningstermijn in het kader van de optionele regeling voor belastingheffing op de onroerende verhuur ligt elders.

In de Europese regelgeving is de principiële btw-vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen voorzien in artikel 132, lid 1, punt l) van de btw-richtlijn.

Overeenkomstig artikel 137, lid 1, punt a) van de btw-richtlijn hebben lidstaten evenwel de mogelijkheid om voor de verhuring en verpachting van goederen in een vorm van optionele

L'article 188 de la directive TVA contient encore des mesures en matière de révision concernant les biens d'investissement. Pour l'application des articles 187 et 188 de la directive TVA, les États membres peuvent, notamment, "définir la notion de biens d'investissement" et "prendre toutes dispositions utiles afin de garantir que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié" (article 189, a) et c), de la directive TVA).

Enfin, on peut faire mention de l'article 192 de la directive TVA, qui s'énonce comme suit:

"En cas de passage d'un régime normal d'imposition à un régime particulier ou inversement, les États membres peuvent prendre les dispositions nécessaires afin d'éviter que l'assujetti concerné ne bénéficie d'avantages injustifiés ou ne subisse un préjudice injustifié".

À la lumière des dispositions précitées de la directive TVA, la question se pose de savoir si l'article 187, paragraphe 1er, troisième alinéa, qui dispose qu'en ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt ans, s'oppose à ce qu'une période de révision de vingt-cinq ans soit prévue.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit:

"De verlengde herzieningstermijn wordt in casu toegepast in hoofde van de verhuurder met betrekking tot de btw geheven van de oprichtings- of aankoopkosten van het gebouw, en dus met andere woorden wel degelijk ten aanzien van de btw geheven van de totstandbrenging of aankoop van het goed zelf. Het betreft dus wel degelijk de herzieningsperiode met betrekking tot btw geheven van een (onroerend) lichamelijk goed dat in hoofde van de verhuurder wordt aangewend als een bedrijfsmiddel. Het feit dat dit goed zelf wordt gebruikt voor uitgaande handelingen (met name verhuur) die worden gekwalificeerd als diensten doet daaraan geen afbreuk. Dat neemt uiteraard niet weg dat de herziening van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de oprichtings- of aankoopkosten van het gebouw gedurende de herzieningstermijn aan herziening zullen onderworpen zijn rekening houdend met de aard van de diensten waarvoor het gebouw wordt aangewend. Zo zal bijvoorbeeld tot herziening moeten worden overgegaan in hoofde van de verhuurder indien het goed (bv. door wijziging van huurder) voor afloop van de herzieningstermijn niet langer wordt verhuurd aan een huurder die kan en wil opteren voor de belastingheffing op de verhuur.

De grondslag voor de verlengde herzieningstermijn in het kader van de optionele regeling voor belastingheffing op de onroerende verhuur ligt elders.

In de Europese regelgeving is de principiële btw-vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen voorzien in artikel 132, lid 1, punt l) van de btw-richtlijn.

Overeenkomstig artikel 137, lid 1, punt a) van de btw-richtlijn hebben lidstaten evenwel de mogelijkheid om voor de verhuring en verpachting van goederen in een vorm van optionele

belastingheffing te voorzien. Overeenkomstig lid 2 van dat artikel zijn de lidstaten in dat geval bevoegd om de bepalingen voor de uitoefening van die optie vast te leggen en kunnen ze bovendien de omvang de optie beperken.

De uitbreiding van de herzieningstermijn vormt in casu een specifieke modaliteit van de bijzondere regeling van de optionele belastingheffing voor onroerende verhuur, die meer in het bijzonder een onderdeel vormt van de flankerende maatregelen van die regeling. Dienovereenkomstig is die modaliteit gegrond op de bevoegdheid die aan de lidstaten wordt toegekend op grond van artikel 137, lid 2 van de btw-richtlijn om op autonome wijze de contouren van de optionele regeling uit te tekenen, zonder hierbij desgevallend te worden gehinderd door de specifieke modaliteiten uit de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn (die ook in België onverkort van toepassing blijven op de btw geheven van alle onroerende investeringsgoederen, andere dan die het voorwerp uitmaken van een belaste verhuur op grond van de daadwerkelijke gezamenlijke uitoefening van de optie tot belastingheffing door de huurder en de verhuurder).

In dit geval kan de verlengde herzieningstermijn dan ook niet gezien worden als een autonome bepaling die zich op een juridisch dwingende en onontkoombare wijze opdringt aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen en op die manier zou afwijken van de maximale herzieningstermijn zoals opgelegd in de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn. Het is daarentegen slechts een specifieke modaliteit van een optionele regeling waarbij de belastingplichtige volledig de vrije keuze heeft om van deze optionele regeling al dan niet gebruik te maken. Indien niet van de regeling wordt gebruik gemaakt, kan het goed nog altijd zonder enig probleem worden verhuurd met toepassing van de normale btw-regels waarbij derhalve de principiële btw-vrijstelling blijft gelden evenals de normale herzieningstermijnen btw geheven van onroerende bedrijfsmiddelen in België van respectievelijk 5 en 15 jaar.

De verlenging van de herzieningstermijn is er trouwens in het bijzonder op gericht om misbruiken en bijzondere optimalisatietechnieken tegen te gaan die er zouden in bestaan om gebouwen (met een gemiddelde economische gebruiksduur hebben die gemakkelijk 25 à 30 jaar overstijgt – vgl. trouwens het lineaire afschrijvingspercentage inzake directe belastingen van 3 %) slechts gedurende een veel kortere termijn (met name de vigerende herzieningstermijn van 15 jaar) te verhuren, desgevallend aan een lage huurvergoeding. Op die manier kan immers de btw op de aankoop- of investeringskosten onmiddellijk en volledig worden gerecupereerd terwijl er maar een fractie van dat oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag via afgedragen btw op de verhuur door de Schatkist zou worden gerecupereerd. Op die manier zou er op een systematische en artificiële manier een wanverhouding ontstaan tussen afgetrokken en verschuldigde btw waardoor de Schatkist op geaccumuleerde basis substantiële btw-verliezen zou leiden die – in afwezigheid van adequate flankerende maatregelen – de essentie en het bestaan zelf van de optionele maatregel als dusdanig in gevaar zouden brengen. Om die risico's terug te dringen tot een aanvaardbaar niveau werd enerzijds de optionele belastingheffing afhankelijk gemaakt van de aanvaarding van een verlengde herzieningstermijn van

belastingheffing te voorzien. Overeenkomstig lid 2 van dat artikel zijn de lidstaten in dat geval bevoegd om de bepalingen voor de uitoefening van die optie vast te leggen en kunnen ze bovendien de omvang de optie beperken.

De uitbreiding van de herzieningstermijn vormt in casu een specifieke modaliteit van de bijzondere regeling van de optionele belastingheffing voor onroerende verhuur, die meer in het bijzonder een onderdeel vormt van de flankerende maatregelen van die regeling. Dienovereenkomstig is die modaliteit gegrond op de bevoegdheid die aan de lidstaten wordt toegekend op grond van artikel 137, lid 2 van de btw-richtlijn om op autonome wijze de contouren van de optionele regeling uit te tekenen, zonder hierbij desgevallend te worden gehinderd door de specifieke modaliteiten uit de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn (die ook in België onverkort van toepassing blijven op de btw geheven van alle onroerende investeringsgoederen, andere dan die het voorwerp uitmaken van een belaste verhuur op grond van de daadwerkelijke gezamenlijke uitoefening van de optie tot belastingheffing door de huurder en de verhuurder).

In dit geval kan de verlengde herzieningstermijn dan ook niet gezien worden als een autonome bepaling die zich op een juridisch dwingende en onontkoombare wijze opdringt aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen en op die manier zou afwijken van de maximale herzieningstermijn zoals opgelegd in de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn. Het is daarentegen slechts een specifieke modaliteit van een optionele regeling waarbij de belastingplichtige volledig de vrije keuze heeft om van deze optionele regeling al dan niet gebruik te maken. Indien niet van de regeling wordt gebruik gemaakt, kan het goed nog altijd zonder enig probleem worden verhuurd met toepassing van de normale btw-regels waarbij derhalve de principiële btw-vrijstelling blijft gelden evenals de normale herzieningstermijnen btw geheven van onroerende bedrijfsmiddelen in België van respectievelijk 5 en 15 jaar.

De verlenging van de herzieningstermijn is er trouwens in het bijzonder op gericht om misbruiken en bijzondere optimalisatietechnieken tegen te gaan die er zouden in bestaan om gebouwen (met een gemiddelde economische gebruiksduur hebben die gemakkelijk 25 à 30 jaar overstijgt – vgl. trouwens het lineaire afschrijvingspercentage inzake directe belastingen van 3 %) slechts gedurende een veel kortere termijn (met name de vigerende herzieningstermijn van 15 jaar) te verhuren, desgevallend aan een lage huurvergoeding. Op die manier kan immers de btw op de aankoop- of investeringskosten onmiddellijk en volledig worden gerecupereerd terwijl er maar een fractie van dat oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag via afgedragen btw op de verhuur door de Schatkist zou worden gerecupereerd. Op die manier zou er op een systematische en artificiële manier een wanverhouding ontstaan tussen afgetrokken en verschuldigde btw waardoor de Schatkist op geaccumuleerde basis substantiële btw-verliezen zou leiden die – in afwezigheid van adequate flankerende maatregelen – de essentie en het bestaan zelf van de optionele maatregel als dusdanig in gevaar zouden brengen. Om die risico's terug te dringen tot een aanvaardbaar niveau werd enerzijds de optionele belastingheffing afhankelijk gemaakt van de aanvaarding van een verlengde

25 jaar en werd er anderzijds voorzien in een minimummaatstaf van heffing tussen onderling verbonden contractspartijen.

Dergelijke maatregelen zijn bovendien en voor zover nodig *mutatis mutandis* eveneens verantwoord in het licht van het bepaalde in artikel 131 van de btw-richtlijn. In dat artikel wordt met name bepaald dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen (die met name de vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen omvat, evenals het artikel met betrekking tot de machtiging van lidstaten om in een optionele belastingheffing te voorzien voor onroerende verhuur) van toepassing zijn onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Aangezien de ontworpen regeling een optionele btw-regeling is, die derhalve in essentie niet anders kan worden beschouwd als een bijzondere modulering van de btw-vrijstelling (door een optionele carve out), houdt ook artikel 131 van de btw-richtlijn voor de lidstaten een machtiging om bijzondere voorwaarden op te leggen die eigen zijn aan de specifieke bijzondere regeling, in het bijzonder om elke vorm van misbruik (zoals dat hiervoor werd uiteengezet) te voorkomen."

In verband met de verenigbaarheid van de ontworpen regeling met artikel 187 van de btw-richtlijn rijzen twee vragen. De eerste vraag is of deze regeling effectief de herziening voor "investeringsgoederen" betreft, bij ontstentenis waarvan artikel 187 van de btw-richtlijn niet van toepassing zou zijn. Indien het antwoord op de eerste vraag integendeel positief is, moet vervolgens worden nagegaan of er effectief kan worden afgeweken van de maximale herzieningstermijn van twintig jaar.

De gemachtigde lijkt er zelf van uit te gaan dat er sprake is van onroerende investeringsgoederen (zie de eerste alinea van het antwoord). Ook het Hof van Justitie lijkt daar in verschillende arresten van uit te gaan. In het bijzonder in een arrest van 5 juni 2014 heeft het Hof een grondig onderzoek van artikel 187 van de btw-richtlijn doorgevoerd in het kader van een zaak betreffende de herziening ten aanzien van een gebouw dat eerst door een gemeente werd gebruikt en dat vervolgens door de gemeente aan een handelsvennootschap werd verhuurd.[2-3]

Bijgevolg moet worden nagegaan of van de maximumtermijn van twintig jaar kan worden afgeweken wanneer, zoals de gemachtigde argumenteert, uitvoering wordt gegeven aan andere, meer specifieke bepalingen van de btw-richtlijn.

herzieningstermijn van 25 jaar en werd er anderzijds voorzien in een minimummaatstaf van heffing tussen onderling verbonden contractspartijen.

Dergelijke maatregelen zijn bovendien en voor zover nodig *mutatis mutandis* eveneens verantwoord in het licht van het bepaalde in artikel 131 van de btw-richtlijn. In dat artikel wordt met name bepaald dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen (die met name de vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen omvat, evenals het artikel met betrekking tot de machtiging van lidstaten om in een optionele belastingheffing te voorzien voor onroerende verhuur) van toepassing zijn onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Aangezien de ontworpen regeling een optionele btw-regeling is, die derhalve in essentie niet anders kan worden beschouwd als een bijzondere modulering van de btw-vrijstelling (door een optionele carve out), houdt ook artikel 131 van de btw-richtlijn voor de lidstaten een machtiging om bijzondere voorwaarden op te leggen die eigen zijn aan de specifieke bijzondere regeling, in het bijzonder om elke vorm van misbruik (zoals dat hiervoor werd uiteengezet) te voorkomen".

Deux questions se posent concernant la compatibilité du régime en projet avec l'article 187 de la directive TVA. La première question est de savoir si ce régime porte effectivement sur la révision des "biens d'investissement", sans quoi l'article 187 de la directive TVA ne s'appliquerait pas. Si, au contraire, la réponse à la première question est positive, il faudra ensuite vérifier si l'on peut effectivement déroger à la période de révision maximale de vingt ans.

Le délégué semble lui-même considérer qu'il s'agit de biens d'investissement immobiliers (voir le premier alinéa de la réponse). Dans différents arrêts, la Cour de justice semble elle aussi adopter ce point de vue. En particulier, dans un arrêt du 5 juin 2014, la Cour a procédé à un examen approfondi de l'article 187 de la directive TVA dans le cadre d'une affaire concernant la révision à l'égard d'un bâtiment qui fut d'abord utilisé par une commune, avant d'être loué par celle-ci à une société commerciale[2-3].

Il y a lieu par conséquent de vérifier s'il peut être dérogé à la période maximale de vingt ans lorsque, ainsi que le soutient le délégué, il est donné exécution à d'autres dispositions plus spécifiques de la directive TVA.

---

2 HvJ (Besch.) 5 juni 2014, *Gmina Miedzyzdroje*, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750.

3 Zie ook HvJ 28 februari 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA*, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, waarin artikel 187 van de btw-richtlijn wordt aangehaald in het kader van een vraag omtrent de herziening van de belastingaftrek voor een "onroerend goed, waarvoor het keuzerecht voor belastingheffing is uitgeoefend, [en dat wordt] geacht niet langer door de belastingplichtige te worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen" omdat het goed gedurende meer dan twee jaar niet werd verhuurd, ook al is aangetoond dat de belastingplichtige gedurende die periode heeft geprobeerd het te verhuren.

2 C.J.U.E. (Cons.), 5 juin 2014, *Gmina Miedzyzdroje*, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750.

3 Voir également C.J.U.E., 28 février 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA*, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, qui cite l'article 187 de la directive TVA dans le cadre d'une question relative à la révision de la déduction des taxes pour un "immeuble, pour lequel le droit d'option pour la taxation a été exercé, [et qui] est considéré comme n'étant plus utilisé par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées" au motif que cet immeuble n'a pas été loué pendant plus de deux ans, même s'il est prouvé que l'assujetti a cherché à le louer pendant cette période.

In de memorie van toelichting bij het voorontwerp wordt deze afwijking van de richtlijn gebaseerd op artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn, dat de lidstaten de mogelijkheid biedt om de omvang van het keuzerecht te beperken. De verlenging van de herzieningstermijn gaat evenwel niet over het keuzerecht als zodanig, maar wel over de omvang van het aftrekrecht eens de keuze voor onderwerping aan de btw is gemaakt. Die aftrekregelingen moeten in alle lidstaten gelijk zijn en de herzieningsregeling moet ook worden toegepast op diensten die het karakter van een investeringsgoed hebben, zoals blijkt uit overwegingen 39 en 40 bij de richtlijn:

"(39) De aftrekregelingen moeten worden geharmoniseerd voor zover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van inning, en de berekening van het *pro rata* voor de toepassing van de aftrek moet in alle lidstaten op overeenkomstige wijze geschieden.

(40) De regeling die voorziet in de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen gedurende de levensduur van dat goed, rekening houdende met het werkelijke gebruik, dient ook te kunnen worden toegepast op bepaalde diensten die het karakter van een investeringsgoed hebben."

Specifiek omtrent de verhoging van deze maximumtermijn lijkt het Hof van Justitie zich nog niet te hebben uitgesproken. Het Hof heeft wel reeds het volgende geoordeeld omtrent artikel 187 van de btw-richtlijn:

"19. In herinnering zij immers gebracht dat volgens de logica van het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven ter zake van de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting. Worden goederen of diensten daarentegen gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan is aftrek van de hierop in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

20. Door de in artikel 187 van richtlijn 2006/112 vastgestelde periode voor herziening van de aftrek kunnen onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige worden vermeden, met name wanneer zich na de aangifte wijzigingen voordoen in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Dergelijke wijzigingen zijn bijzonder waarschijnlijk bij investeringsgoederen, die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punt 25).

L'exposé des motifs de l'avant-projet fonde cette dérogation sur l'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA, qui permet aux États membres de restreindre la portée du droit d'option. La prolongation de la période de révision ne porte toutefois pas sur le droit d'option en tant que tel, mais bien sur l'importance du droit à déduction, une fois que l'option pour l'assujettissement à la TVA a été exprimée. Ces régimes des déductions doivent être identiques dans tous les États membres et le régime de révision doit également être appliqué à des services de nature comparable à un bien d'investissement, ainsi qu'il ressort des considérants 39 et 40 de la directive:

"(39) Le régime des déductions devrait être harmonisé dans la mesure où il a une incidence sur le niveau réel de perception et où le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres.

(40) Le régime permettant la régularisation des déductions appliquées aux biens d'investissement, pendant toute la durée de vie de l'actif, en fonction de son utilisation effective devrait aussi pouvoir s'appliquer à certains services de nature comparable à un bien d'investissement".

La Cour de justice ne semble pas encore s'être prononcée spécifiquement sur la prolongation de cette période maximale. Elle a cependant déjà jugé ce qui suit en ce qui concerne l'article 187 de la directive TVA:

"19. En effet, il y a lieu de rappeler que, selon la logique du système mis en place par la Directive 2006/112, les taxes ayant grevé en amont les biens ou les services utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations taxées peuvent être déduites. La déduction des taxes en amont est liée à la perception des taxes en aval. Lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de la taxe en amont. En revanche, dans la mesure où des biens ou des services sont utilisés aux fins d'opérations taxées en aval, une déduction de la taxe ayant grevé ceux-ci en amont s'impose afin d'éviter une double imposition (voir, en ce sens, arrêt Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, point 24).

La période de régularisation des déductions prévue à l'article 187 de la Directive 2006/112 permet d'éviter des inexactitudes dans le calcul des déductions et des avantages ou des désavantages injustifiés pour l'assujetti lorsque, notamment, des modifications des éléments initialement pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent postérieurement à la déclaration. La probabilité de pareilles modifications est particulièrement importante dans le cas de biens d'investissement qui sont souvent utilisés durant une période de plusieurs années au cours de laquelle leur affectation peut varier (voir, en ce sens, arrêt Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, point 25).

21. Artikel 187, lid 1, van richtlijn 2006/112 voorziet dan ook in een herzieningsperiode van vijf jaar, die kan worden verlengd tot twintig jaar voor onroerende goederen, met een over de gehele periode gespreide variabele aftrek. Op grond van die bepaling mogen de lidstaten zich ook baseren op een herzieningsperiode van volledige jaren, te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

22. Artikel 187, lid 2, van die richtlijn bepaalt dat indien de herzieningsperiode is verlengd, de herziening slechts betrekking heeft op het overeenkomstige gedeelte van de btw ter zake van de investeringsgoederen. Volgens die bepaling geschiedt die herziening op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.

23. De bepalingen van artikel 187 van Richtlijn 2006/112 hebben betrekking op gevallen van herziening van de aftrek zoals dat in het hoofdgeding, waarin een investeringsgoed waarvan het gebruik geen recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat wel recht op aftrek geeft (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punt 30).

24. De regeling voor herziening van de aftrek is een essentieel bestanddeel van het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel, omdat zij de juistheid van de aftrek beoogt te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk. Artikel 187 van die richtlijn, dat betrekking heeft op investeringsgoederen – waar het in het hoofdgeding om gaat – is overigens gesteld in bewoordingen die geen ruimte laten voor twijfel over het dwingende karakter van dit artikel (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punt 26).

25. In casu is in de nationale wettelijke regeling die van toepassing is in het hoofdgeding voor onroerende investeringsgoederen een herzieningsperiode van tien jaar neergelegd, te rekenen vanaf de ingebruikneming van het betrokken goed. Volgens die wettelijke regeling heeft de herziening die voor dergelijke goederen kan worden verricht voor elk jaar betrekking op een tiende van het bedrag van de bij de verkrijging of vervaardiging van die goederen berekende belasting.

26. Vastgesteld zij dat de voorschriften van een dergelijke nationale regeling de in de punten 21 en 22 van deze beschikking in herinnering gebrachte bepalingen van artikel 187 van richtlijn 2006/112 kennelijk adequaat uitvoeren en dus niet kunnen worden bekritiseerd in het licht van die bepalingen.

27. Artikel 187, dat duidelijk dwingend is, zoals in herinnering is gebracht in punt 24 van deze beschikking, verzet zich daarentegen tegen een regeling op grond waarvan de aftrek over een periode van minder dan vijf jaar kan worden herzien en dus ook tegen een regeling met een herziening in één keer, zoals de Gmina Miedzyzdroje inroept, op grond waarvan een herziening in één belastingjaar mogelijk zou zijn.

21. La Directive 2006/112 prévoit donc, à son article 187, paragraphe 1er, une période de régularisation de cinq ans, qui peut être étendue à vingt ans dans le cas de biens immobiliers, période durant laquelle peuvent se succéder des déductions variables. Cette disposition permet également aux États membres de se fonder sur une période de régularisation entière à compter du début de l'utilisation du bien.

22. L'article 187, paragraphe 2, de cette directive dispose que, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée au-delà d'une période de cinq ans, la régularisation ne porte que sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés. Cette disposition énonce également que cette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis, fabriqué ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois.

23. Les dispositions de l'article 187 de la Directive 2006/112 visent des situations de régularisation de déductions, telles que celle en cause au principal, dans lesquelles un bien d'investissement dont l'usage n'ouvre pas un droit à déduction est par la suite affecté à un usage y ouvrant droit (voir, en ce sens, arrêt Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, point 30).

24. Le système de régularisation des déductions constitue un élément essentiel du système mis en place par la Directive 2006/112 en ce qu'il a pour vocation d'assurer l'exactitude des déductions et donc la neutralité de la charge fiscale. L'article 187 de ladite directive, qui concerne les biens d'investissement, pertinents dans l'affaire au principal, est d'ailleurs rédigé dans des termes qui ne laissent aucun doute sur son caractère obligatoire (voir, en ce sens, arrêt Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, point 26).

25. En l'occurrence, la législation nationale applicable dans l'affaire au principal prévoit, pour les biens d'investissement immobiliers, une période de régularisation de dix ans à compter du début de l'utilisation du bien concerné. Selon cette législation, la régularisation annuelle pouvant être effectuée pour de tels biens porte sur un dixième du montant de la taxe calculée lors de l'acquisition ou de la fabrication de ces biens.

26. Force est de constater que les règles prévues par une telle législation nationale constituent manifestement une transposition adéquate des dispositions de l'article 187 de la Directive 2006/112, rappelées aux points 21 et 22 de la présente ordonnance, et ne sauraient donc être critiquées au regard de ces dispositions.

27. En revanche, ledit article 187, dès lors qu'il revêt clairement un caractère obligatoire, ainsi qu'il a été rappelé au point 24 de la présente ordonnance, s'opposerait à un régime permettant une régularisation des déductions sur une période inférieure à cinq ans et, partant, également à un régime de régularisation unique, tel que celui dont se prévaut la Gmina Miedzyzdroje, qui permettrait une régularisation au cours d'un seul exercice fiscal.

(…)

29. Zoals in de punten 20 tot en met 24 van deze beschikking in herinnering is gebracht, vormt een herzieningsperiode van ten minste vijf jaar voor investeringsgoederen een essentieel bestanddeel van de bij richtlijn 2006/112 ingevoerde herzieningsregeling, die het mogelijk maakt onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige te vermijden en zo de neutraliteit van de belastingdruk tracht te verzekeren."[4]

Uit deze overwegingen kan in de eerste plaats worden afgeleid dat een herzieningstermijn van minder dan vijf jaar voor onroerende investeringsgoederen niet verenigbaar is met artikel 187 van de btw-richtlijn.

Hoewel het voorzien in een langere herzieningstermijn dan het maximum van twintig jaar niet rechtstreeks "de logica van het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel [dat] de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven ter zake van de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken" in het gedrang lijkt te brengen, moet worden vastgesteld dat het Hof van Justitie artikel 187 van de btw-richtlijn heeft omschreven als een "dwingende bepaling", die is "gesteld in bewoordingen die geen ruimte laten voor twijfel over het dwingende karakter van dit artikel".

Bij het voorzien in een herzieningstijdvak van vijfentwintig jaar dient derhalve te worden opgemerkt dat het zeer de vraag is of dit verenigbaar is met de btw-richtlijn. De hierna volgende opmerkingen worden met dat voorbehoud gemaakt.

8. De artikelen 9 tot 14 van het voorontwerp strekken ertoe de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 aan te passen teneinde de omschrijving van bepaalde handelingen waarvoor een verlaagd tarief geldt, uit te breiden tot gevallen waarin op grond van het ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek wordt gekozen voor belastingheffing. Het betreft telkens bepalingen waarin thans reeds is voorzien in de hypothese van onroerende financieringshuur (of onroerende leasing), die uitgezonderd is van de btw-vrijstelling.

Het betreft meer bepaald:

— tabel A, rubriek XXXII "Privéwoningen voor gehandicapten" (artikel 9 van het voorontwerp);

— tabel A, rubriek XXXIII "Instellingen voor gehandicapten" (artikel 10 van het voorontwerp);

— tabel A, rubriek XXXVI "Huisvesting in het kader van het sociaal beleid") (artikel 11 van het voorontwerp);

— tabel A, rubriek XL "Gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding" (artikel 12 van het voorontwerp);

[4] HvJ (Besch.) 5 juni 2014, *Gmina Miedzyzdroje*, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, punten 19 tot 27 en 29.

(…)

29. En effet, ainsi qu'il a été rappelé aux points 20 et 24 de la présente ordonnance, l'exigence d'une période de régularisation d'au moins cinq ans pour les biens d'investissement constitue un élément essentiel du système de régularisation mis en place par la Directive 2006/112, en ce que ce système permet d'éviter des inexactitudes dans le calcul des déductions et des avantages ou des désavantages injustifiés pour l'assujetti et vise ainsi à assurer la neutralité de la charge fiscale"[4].

Il peut se déduire tout d'abord de ces considérations qu'une période de révision de moins de cinq ans pour les biens d'investissement immobiliers n'est pas compatible avec l'article 187 de la directive TVA.

Bien que le fait de prévoir une période de révision plus longue que la période maximale de vingt ans ne semble pas directement compromettre "la logique du système mis en place par la Directive 2006/112 [selon lequel] les taxes ayant grevé en amont les biens ou les services utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations taxées peuvent être déduites", force est de constater que la Cour de justice a défini l'article 187 de la directive TVA comme une "disposition obligatoire", qui est "rédigé[e] dans des termes qui ne laissent aucun doute sur son caractère obligatoire".

Si une période de révision de vingt-cinq ans est prévue, on observera dès lors qu'il est fort douteux qu'elle soit conciliable avec la directive TVA. Les observations qui suivent sont formulées sous cette réserve.

8. Les articles 9 à 14 de l'avant-projet visent à adapter l'annexe de l'arrêté royal n° 20 afin d'étendre la définition de certaines opérations auxquelles s'applique un taux réduit à des cas où l'on opte pour la taxation en vertu de l'article 44, § 3, 2°, d), en projet, du C.TVA. Il s'agit chaque fois de dispositions qui prévoient d'ores et déjà l'hypothèse de la location-financement d'immeubles (ou leasing immobilier), qui est exclue de l'exemption de la TVA.

Il s'agit plus précisément:

— du tableau A, rubrique XXXII "Logements privés pour handicapés" (article 9 de l'avant-projet);

— du tableau A, rubrique XXXIII "Etablissements pour handicapés" (article 10 de l'avant-projet);

— du tableau A, rubrique XXXVI "Logement dans le cadre de la politique sociale" (article 11 de l'avant-projet);

— du tableau A, rubrique XL "Bâtiments destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves" (article 12 de l'avant-projet);

[4] C.J.U.E. (Ord.), 5 juin 2014, *Gmina Miedzyzdroje*, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, points 19 à 27 et 29.

— tabel B, rubriek X “Huisvesting in het kader van het sociaal beleid” (artikel 13 van het voorontwerp);

— tabel B, rubriek XI “Huisvesting in het kader van het sociaal beleid – Privé-initiatief” (artikel 14 van het voorontwerp).

Artikel 98 van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten een of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen. Deze zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorieën behoren.

De gemachtigde verklaarde dat alle rubrieken tot wijziging waarvan het voorontwerp strekt, een grondslag vinden in punt 10 van bijlage III bij de btw-richtlijn, dat handelt over levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting.

Hij verklaarde in het bijzonder:

“Ter zake kan worden verwezen naar categorie 10 van de bijlage bij de richtlijn 2006/112/EG, waarbij tegelijk vorm werd gegeven aan het neutraliteitsbeginsel door geen onderscheid te maken tussen de verschillende manieren waarop juridisch vorm kan worden gegeven aan het verkrijgen van zakelijke of persoonlijke gebruiksrechten op de bedoelde gebouwen.”

Er dient over te worden gewaakt dat de betrokken rubrieken, ook na het doorvoeren van de ontworpen wijzigingen, passen in de omschrijving “levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting”. Ter zake kan in het bijzonder worden verwezen naar de volgende opmerking die in advies 59.522/3[5] is gemaakt:

“In advies 58.329/3 van 19 november 2015 bij het ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 14 december 2015 heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, het volgende opgemerkt:

“In het advies van de Inspectie van Financiën van 13 oktober 2015 wordt verwezen naar het antwoord op een schriftelijke vraag van een lid van het Vlaams Parlement,[6] waarin de Vlaamse minister bevoegd voor de begroting uiteenzet dat overeenkomstig artikel 98, lid 1, van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 “betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde”, de lidstaten een of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen. Overeenkomstig artikel 98, lid 2, eerste alinea, zijn die verlaagde tarieven uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en

[5] Adv.RvS 59.552/3 van 4 juli 2016 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 3 augustus 2016 “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 de gebouwen voor leerlingenbegeleiding betreft”.

[6] *Voetnoot 1 van het aangehaalde advies: Vr. en Antw.* Vl.Parl. 2014-15, 12 december 2014 (Vr. nr. 84 J. De Meyer).

— du tableau B, rubrique X “Logement dans le cadre de la politique sociale” (article 13 de l’avant-projet);

— du tableau B, rubrique XI “Logement dans le cadre de la politique sociale – Initiative privée” (article 14 de l’avant-projet).

L’article 98 de la directive TVA dispose que les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits. Ceux-ci s’appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l’annexe III de la directive TVA.

Le délégué a déclaré que toutes les rubriques que l’avant-projet entend modifier trouvent un fondement dans le point 10 de l’annexe III de la directive TVA, qui traite de la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale.

Il a plus particulièrement déclaré:

“Ter zake kan worden verwezen naar categorie 10 van de bijlage bij de richtlijn 2006/112/EG, waarbij tegelijk vorm werd gegeven aan het neutraliteitsbeginsel door geen onderscheid te maken tussen de verschillende manieren waarop juridisch vorm kan worden gegeven aan het verkrijgen van zakelijke of persoonlijke gebruiksrechten op de bedoelde gebouwen”.

Il convient de veiller à ce que, même après que les modifications en projet auront été apportées, les rubriques concernées s’inscrivent dans la définition “livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale”. À cet égard, on peut plus particulièrement se référer à l’observation suivante, formulée dans l’avis 59.522/3[5]:

“Dans l’avis 58.329/3 du 19 novembre 2015 sur le projet devenu l’arrêté royal du 14 décembre 2015, le Conseil d’État, section de législation, a observé ce qui suit:

“L’avis de l’inspection des Finances du 13 octobre 2015 fait référence à la réponse à une question écrite d’un membre du Parlement flamand[6] dans laquelle le ministre qui a le budget dans ses attributions expose que conformément à l’article 98, paragraphe 1er, de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 “relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée”, les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits. Conformément à l’article 98, paragraphe 2, premier alinéa, les taux réduits s’appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l’annexe III de la directive.

[5] Avis C.E. 59.522/3 du 4 juillet 2016 sur un projet devenu l’arrêté royal du 3 août 2016 “modifiant 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 en ce qui concerne les bâtiments destinés à l’encadrement des élèves”.

[6] *Note 1 de l’avis précité: Q.R.,* Parl. fl., 2014-15, 12 décembre 2014 (question n° 84, de J. De Meyer).

de diensten die tot de in bijlage III bij de richtlijn genoemde categorieën behoren. De enige categorieën van die bijlage III die enigszins aanleunen bij de ontworpen regeling zijn de punten 10 en 10*bis* die betrekking hebben op de levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting, respectievelijk op de renovatie en het herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten. Geen van beide punten betreffen echter de goederen en diensten bedoeld in de ontworpen regeling.

Tevens wordt in het antwoord op die schriftelijke vraag uiteengezet dat volgens het Hof van Justitie "de in bijlage III bij Richtlijn 2006/112 bedoelde categorieën volgens de [rechtspraak van het Hof] strikt moeten worden uitgelegd aangezien de betrokken Unierechtelijke bepaling een afwijkende bepaling is, maar ook de in deze bijlage gebruikte begrippen moeten worden uitgelegd volgens de gebruikelijke betekenis van de betrokken bewoordingen".[7] Een dergelijke interpretatiewijze laat niet toe om de in de ontworpen regeling bedoelde goederen en diensten onder de voormelde punten 10 en 10*bis* te kunnen brengen.

Dat betekent dat het ontworpen besluit pas doorgang kan vinden indien die bijlage wordt gewijzigd overeenkomstig de procedure bedoeld in artikel 100, tweede alinea, van Richtlijn 2006/112/EG."

Een gelijkaardige conclusie geldt ten aanzien van het voorliggende ontwerp, waarmee een uitbreiding wordt beoogd van het toepassingsgebied van de genoemde rubriek XL.

De adviesaanvrager heeft evenwel deze opmerking niet gevolgd. In het verslag aan de Koning werd hiervoor de volgende verantwoording gegeven:

"Het advies van de Raad van State wordt niet gevolgd. Tot op heden is er geen enkel arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat handelt over de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering, bouw, renovatie en verbouwing van schoolgebouwen. Bovendien blijkt uit recente rechtspraak van het Hof (Zaak C-161/14, 4 juni 2015, Europese Commissie tegen Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland) dat de draagwijdte van punt 10 van bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG, op basis waarvan de Regering meent voormeld verlaagd btw-tarief te kunnen toepassen, niet strikt is afgelijnd. Het Hof stelt immers vast dat de verschillende taalversies van bovenvermeld punt 10 verschillende bewoordingen bevatten waardoor de betekenis van die bepaling kan worden beïnvloed. In dit verband verdienen volgende overwegingen van het Hof bijzondere aandacht:

"*First, there are versions of Category 10, such as that in English ("provision, construction, renovation and alteration of housing, as part of a social policy"), which indicate that it is the services supplied which might be regarded as having to be part of a social policy in order to qualify for the reduced rate of VAT, whereas other versions of Category 10, such as that in French ("livraison, construction, rénovation et*

[7] *Voetnoot 2 van het aangehaalde advies:* HvJ 17 januari 2013, C-360/11, *Commissie v. Spanje*, punt 63.

Les seules catégories de cette annexe III qui se rapprochent quelque peu de la réglementation en projet sont les points 10 et 10*bis* qui ont trait à la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale, ou à la rénovation et à la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni. Aucun de ces deux points ne concerne toutefois les biens et les services visés dans la réglementation en projet.

De même, il est exposé dans la réponse à cette question écrite, que, selon la Cour de justice "les catégories visées à l'annexe III de la Directive 2006/112 doivent faire l'objet d'une interprétation stricte dans la mesure où la disposition de droit de l'Union en cause a le caractère de mesure dérogatoire, conformément à la jurisprudence [de la Cour], mais les notions employées à cette annexe doivent être interprétées conformément au sens habituel des termes en cause".[7] Une telle interprétation ne permet pas d'inclure dans les points 10 et 10*bis* précités les biens et services visés dans la réglementation en projet.

Cette situation implique que l'arrêté en projet ne peut se concrétiser que si cette annexe est modifiée conformément à la procédure visée à l'article 100, deuxième alinéa, de la Directive 2006/112/CE."

Une conclusion similaire s'impose à l'égard du projet à l'examen qui vise à étendre le champ d'application de la rubrique XL précitée.

Le demandeur d'avis n'a toutefois pas suivi cette observation. Le rapport au Roi donne à ce sujet la justification suivante:

"L'avis du Conseil d'État n'est pas suivi. À ce jour, il n'est intervenu aucun arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne traitant de l'application d'un taux réduit de TVA pour la livraison, construction, rénovation et transformation de bâtiments scolaires. Il résulte de plus d'une jurisprudence récente de la Cour (Affaire C-161/14, 4 juin 2015, Commission européenne contre Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord) que la portée du point 10 de l'annexe III de la Directive 2006/112/CE, sur base duquel le Gouvernement estime pouvoir appliquer ledit taux réduit de TVA, n'est pas strictement délimitée. La Cour constate en effet que les diverses versions linguistiques de ce point 10 utilisent des formulations différentes susceptibles d'affecter le sens de cette disposition. Dans ce contexte, les considérations suivantes de la Cour méritent une attention particulière:

"*First, there are versions of Category 10, such as that in English ("provision, construction, renovation and alteration of housing, as part of a social policy"), which indicate that it is the services supplied which might be regarded as having to be part of a social policy in order to qualify for the reduced rate of VAT, whereas other versions of Category 10, such as that in French* ("livraison, construction, rénovation et

[7] *Note 2 de l'avis précité*: C.J.U.E., 17 janvier 2013, C-360/11, *Commission c. Espagne*, point 63.

alteration de logements fournis dans le cadre de la politique sociale"), Spanish ("Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social") and Italian ("cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale") indicate that it is the housing which must be supplied as part of a social policy in order to qualify for the reduced rate. As regards the German language version of Category 10 ("Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus"), it suggests that the reduced rate is to be reserved to operations concerning social housing."

"It must moreover be observed that Annex III refers in Category 10 thereof, regardless of language version, to the inclusion, in the category of services which may be subject to reduced rates of VAT, not of any provision, construction, renovation and alteration of housing, but only of such operations where they are related to housing or to services supplied as part of a social policy or to social housing. It is therefore apparent from the very wording of that provision that it precludes national measures which amount to permitting the application of the reduced rate of VAT to the provision, construction, renovation and alteration of all housing, with no account being taken of the restriction pertaining to the social context in which such operations must take place."

"As regards the purpose of those provisions, it must be recalled that, in establishing Annex III to the VAT Directive, the EU legislature intended that essential commodities and goods and services having social or cultural objectives may be subject to a reduced rate of VAT, provided that those goods or services pose little or no risk of distortion to competition."

"It is true that the VAT Directive does not define either which services correspond to social objectives or, again, which services are supplied as part of social policy. It follows that the definition of such objectives or that social policy context is a matter of political choices for the Member States and may not be subject to scrutiny by the European Union except where, by a distortion of those concepts, it results in measures which fall, by virtue of their effect and true objectives, outside those objectives or that context."

Uit bovenstaande overwegingen kan duidelijk worden afgeleid dat punt 10 van bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG niet noodzakelijk enkel betrekking heeft op woningen, wat overigens wel het geval is bij punt 10*bis* ("renovatie en herstel van particuliere woningen') en 10*ter* ("glazenwassen en schoonmaken van particuliere woningen'), doch op huisvesting in de ruime zin, zolang deze huisvesting kadert binnen een sociaal beleid. Bovendien blijkt uit de ruime bewoording van het Hof "or to services supplied as part of a social policy or to social housing" dat het sociale aspect primeert op het element huisvesting. De huisvesting van leerlingen en studenten in hedendaagse en geschikte schoolgebouwen past zeer duidelijk binnen het vooropgestelde sociaal beleid van de Regering. Concluderen dat de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering, bouw, renovatie en verbouwing van

alteration de logements fournis dans le cadre de la politique sociale"), *Spanish ("Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social") and Italian ("cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale") indicate that it is the housing which must be supplied as part of a social policy in order to qualify for the reduced rate. As regards the German language version of Category 10 ("Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus"), it suggests that the reduced rate is to be reserved to operations concerning social housing."*

"It must moreover be observed that Annex III refers in Category 10 thereof, regardless of language version, to the inclusion, in the category of services which may be subject to reduced rates of VAT, not of any provision, construction, renovation and alteration of housing, but only of such operations where they are related to housing or to services supplied as part of a social policy or to social housing. It is therefore apparent from the very wording of that provision that it precludes national measures which amount to permitting the application of the reduced rate of VAT to the provision, construction, renovation and alteration of all housing, with no account being taken of the restriction pertaining to the social context in which such operations must take place."

"As regards the purpose of those provisions, it must be recalled that, in establishing Annex III to the VAT Directive, the EU legislature intended that essential commodities and goods and services having social or cultural objectives may be subject to a reduced rate of VAT, provided that those goods or services pose little or no risk of distortion to competition."

"It is true that the VAT Directive does not define either which services correspond to social objectives or, again, which services are supplied as part of social policy. It follows that the definition of such objectives or that social policy context is a matter of political choices for the Member States and may not be subject to scrutiny by the European Union except where, by a distortion of those concepts, it results in measures which fall, by virtue of their effect and true objectives, outside those objectives or that context."

Il ressort clairement des considérations énoncées ci-dessus que le point 10 de l'annexe III de la Directive 2006/112/CE ne se rapporte pas nécessairement uniquement à des logements, ce qui est par contre bien le cas pour le point 10*bis* ("la rénovation et la réparation de logements privés") et le point 10*ter* ("le lavage de vitres et le nettoyage de logements privés"), mais à l'hébergement dans l'acception large du terme, tant que cet hébergement s'inscrit dans le cadre d'une politique sociale. Il résulte de plus de la formulation large de la Cour "or to services supplied as part of a social policy or to social housing" que l'aspect social prime sur l'élément de l'hébergement. L'hébergement d'élèves et d'étudiants dans des bâtiments scolaires contemporains et appropriés s'inscrit très clairement dans le cadre de la politique sociale prônée par le Gouvernement. Il est dès lors prématuré de conclure

schoolgebouwen niet verenigbaar is met voormelde bepaling, is dan ook voorbarig."

Deze verantwoording kan evenwel niet overtuigen. Overeenkomstig punt 10 van bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 "betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belastingen over de toegevoegde waarde", mag een verlaagd tarief worden toegepast op de "levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting". De gebouwen die overeenkomstig de ontworpen rubriek het voorwerp uitmaken van het verlaagde tarief, vallen niet onder het toepassingsgebied van dit punt 10, en dit ongeacht de taalversie ervan. De geviseerde gebouwen vormen immers geen "huisvesting", "*logement*", "*housing*", "*abitazioni*" of "*Wohnungen*", enzovoort. Het in het verslag aan de Koning geciteerde arrest C-161/14 van het Hof van Justitie van 4 juni 2015 is hier overigens niet relevant, daar het geen betrekking heeft op de vraag of het al dan niet gaat om "huisvesting", maar op de vraag of het door het Verenigd Koninkrijk ingevoerde verlaagd tarief al dan niet te situeren valt in een op grond van het genoemde punt 10 vereiste "sociaal beleid".

Het thans geldende en eveneens het in het ontwerp opgenomen verlaagde btw-tarief schendt derhalve artikel 98 van Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 "betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belastingen over de toegevoegde waarde". Dit kan aanleiding geven tot een inbreukprocedure bij het Hof van Justitie wegens niet-naleving van het Europese Unierecht, evenals tot een navordering voor de – ten onrechte – door de Europese Unie gederfde Btw-inkomsten.

Gelet op wat voorafgaat, ziet de Raad van State, afdeling Wetgeving, af van een nader onderzoek van het ontwerp. Zo de Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 zou worden gewijzigd op een wijze die het invoeren van het thans voorliggende verlaagd tarief toestaat, zal het ontwerp opnieuw om advies dienen te worden voorgelegd."

Deze opmerking is van overeenkomstige toepassing op artikel 12 van het voorontwerp.

2. Gelijkheid en niet-discriminatie

9. De btw-regeling voor de terbeschikkingstelling van bergruimte wordt met ingang van 1 oktober 2018 aangepast, zodat deze diensten niet zijn vrijgesteld indien het gaat om gebouwen (of gedeelten ervan) die "hoofdzakelijk"[8] gebruikt worden als bergruimte voor het opslaan van goederen (ontworpen artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje, van het Btw-Wetboek), daar waar de huidige regeling thans zo wordt toegepast dat ze geldt voor gebouwen die "uitsluitend" (met een tolerantiemarge van 10 %) daartoe gebruikt worden. Indien het gaat om de verhuur van een gebouw (of een gedeelte daarvan) waarvoor in principe belastingvrijstelling geldt en dat door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent, kan

[8] Zie daaromtrent ook opmerking 13.

que l'application d'un taux réduit de TVA pour la livraison, construction, rénovation et transformation de bâtiments scolaires n'est pas compatible avec la disposition mentionnée ci-avant".

Cette justification n'est toutefois pas convaincante. Conformément au point 10 de l'annexe III de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 "relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée", un taux réduit peut être appliqué à la "livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale". Les bâtiments qui font l'objet d'un taux réduit conformément à la rubrique en projet ne relèvent pas du champ d'application de ce point 10, et ce quelle que soit la version linguistique. Les bâtiments visés ne constituent en effet pas un "hébergement", "*huisvesting*", "*housing*", "*abitazioni*" ou "*Wohnungen*", etc. Au demeurant, l'arrêt C-161/14 de la Cour de justice du 4 juin 2015 cité dans le rapport au Roi n'est pas pertinent en l'espèce, vu qu'il ne concerne pas la question de savoir s'il s'agit ou non d'un "hébergement", mais bien celle de savoir si le taux réduit instauré par le Royaume-Uni relève ou non d'une "politique sociale" requise en vertu du point 10 précité.

Dès lors, le taux réduit de TVA actuellement en vigueur et également inscrit dans le projet viole l'article 98 de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 "relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée", ce qui peut donner lieu à une procédure d'infraction devant la Cour de justice pour non-respect du droit de l'Union européenne ainsi qu'à un recouvrement des recettes de la TVA que l'Union européenne n'a - injustement - pas perçues.

Eu égard à ce qui précède, le Conseil d'État, section de législation, s'abstient de poursuivre l'examen du projet. Dans l'hypothèse où la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 serait modifiée de manière à autoriser l'instauration du taux réduit actuellement à l'examen, le projet devrait être à nouveau soumis pour avis".

Cette observation s'applique par analogie à l'article 12 de l'avant-projet.

2. Égalité et non-discrimination

9. Le régime de TVA concernant la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens sera adapté à partir du 1er octobre 2018, de sorte que ces services ne seront pas exemptés s'il s'agit de bâtiments (ou fractions de ceux-ci) qui sont "principalement"[8] utilisés comme emplacements pour l'entreposage de biens (article 44, § 3, 2°, a), deuxième tiret, en projet, du C.TVA), alors que le régime en vigueur est actuellement appliqué de telle manière qu'il est applicable aux bâtiments qui sont "exclusivement" (avec une marge de tolérance de 10 %) utilisés à cet effet. S'il s'agit de la location d'un bâtiment (ou d'une fraction de celui-ci) pour lequel s'applique en principe l'exemption de la taxe et qui est utilisé par le preneur exclusivement pour l'activité économique lui

[8] Voir aussi à cet égard l'observation 13.

door verhuurder en huurder vanaf 1 oktober 2018 gezamenlijk ervoor worden geopteerd om die verhuur te belasten. In dat geval kunnen de belastingplichtigen dus ook gebruik maken van de aftrekregeling bedoeld in de artikelen 45 en volgende van het Btw-Wetboek.[9]

Anders is het evenwel voor de verhuur van een gebouw (of een gedeelte daarvan) dat door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent, voor zover het niet gaat om overeenkomsten tot terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen (ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, tweede zin, van het Btw-Wetboek). Voor die categorie wordt de mogelijkheid beperkt om ervoor te opteren om die verhuur te belasten – en bijgevolg ook om de aftrekregeling te genieten. Voor overeenkomsten met betrekking tot gebouwen waarvoor de btw op de handelingen die bijdragen tot de oprichting ervan reeds voor 1 oktober 2018 opeisbaar is geworden, kan de optie immers niet worden uitgeoefend.[10]

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.[11] Zoals bekend, geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Voor de geschetste verschillende behandeling inzake de mogelijkheid te opteren om de verhuur te belasten en dus ook om de aftrekregeling te genieten, zal derhalve een deugdelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden. In de memorie van toelichting wordt er in dit verband op gewezen dat het gaat om fiscale stimuli onder de vorm van "een niet-sectorspecifieke bepaling voor de nieuwbouwprojecten

conférant la qualité d'assujetti, le loueur et le preneur pourront, à partir du 1er octobre 2018, opter conjointement pour la taxation de cette location. Dans ce cas, les assujettis peuvent donc également faire usage du régime de déduction visé aux articles 45 et suivants du C.TVA[9].

Il en va toutefois autrement pour la location d'un bâtiment (ou d'une fraction d'un bâtiment) que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, pour autant qu'il ne s'agisse pas de contrats de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens (article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3, deuxième phrase, en projet, du C.TVA). Pour cette catégorie, la possibilité d'opter pour la taxation de cette location – et par voie de conséquence pour le régime de déduction – est limitée. Pour des contrats relatifs à des bâtiments pour lesquels la TVA grevant les opérations qui concourent à leur construction est exigible pour la première fois au plus tôt le 1er octobre 2018, l'option ne peut en effet être exercée[10].

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure visée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé[11]. Nul n'ignore que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

La différence de traitement précitée concernant la possibilité d'opter pour la taxation de la location et donc de bénéficier aussi du régime de déduction devra dès lors pouvoir être adéquatement justifiée. L'exposé des motifs souligne à cet égard qu'il s'agit de stimulants fiscaux sous la forme d'"une mesure non spécifique à un secteur en ce qui concerne les nouveaux projets de construction et une mesure sectorielle

9 Voor overeenkomsten inzake dergelijke diensten die thans niet zijn vrijgesteld van de belasting, wordt de geldende regeling – en dus ook het recht om gebruik te maken van de aftrekregeling – behouden tot het einde van de oorspronkelijke looptijd van de overeenkomst (artikel 8 van het voorontwerp).

10 Zie daaromtrent ook opmerking 11.

11 Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

9 Pour des contrats relatifs à de tels services qui ne sont pas actuellement exemptés de la taxe, le régime en vigueur – et par conséquent aussi le droit de recourir au régime de déduction – est maintenu jusqu'au terme initial du contrat (article 8 de l'avant-projet).

10 Voir aussi à cet égard l'observation 11.

11 Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple: C.C., 17 mars 2014, n° 107/2014, B.12; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

en een sectorspecifieke bepaling voor de logistieke sector".[12] Het is echter zeer de vraag of dit volstaat als verantwoording voor het zonder meer ontzeggen van de optiemogelijkheid voor overeenkomsten met betrekking tot het oprichten van gebouwen waarvoor vóór 1 oktober 2018 reeds btw opeisbaar is geworden. Het komt aan het Grondwettelijk Hof toe om zich daar in voorkomend geval over uit te spreken.

3. Andere algemene opmerkingen

10. Aan de gemachtigde werd toelichting gevraagd omtrent het geval waarin er onderverhuur plaatsheeft en, bijvoorbeeld, de onderhuurder het betrokken goed aanwendt als privéwoning. Op de vraag wat de gevolgen daarvan kunnen zijn voor de optionele belastingheffing op de huurovereenkomst tussen de hoofdverhuurder en de huurder of onderverhuurder, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"In het algemeen kan worden gesteld dat de optie werkt *in personam* en niet *in rem*.

Overeenkomstig de toepassingsvoorwaarden van de ontworpen regeling kan de verhuur van een gebouw, desgevallend met de bijhorende grond, immers maar worden belast op grond van een gezamenlijke optie door huurder en verhuurder, op voorwaarde dat het betrokken goed door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

Dat criterium, dat manifest persoonsgebonden is, vormt de enige toetssteen van de mogelijkheid om te opteren.

Indien de afnemer het goed derhalve onderverhuurt als belastingplichtige in het kader van een economische activiteit van onderverhuur (bv. de exploitant van een complex van residentieel vastgoed), zal de hoofdverhuur mits optie kunnen belast worden en dat ongeacht het gebruik dat van het betrokken goed wordt gemaakt door de onderhuurders. Het is daartoe derhalve niet noodzakelijk dat de onderverhuur zelf belast wordt (indien de optie kan uitgeoefend worden) of belast kan worden (indien de optie voor de onderverhuur niet kan uitgeoefend worden omdat het betrokken goed bv. wordt verhuurd aan een particulier). Het feit dat het verhuurde goed *in fine* door de eindgebruiker (per hypothese een onderhuurder) zou worden gebruikt voor privébewoning, heeft aldus niet ipso facto in alle omstandigheden een invloed op de mogelijkheid om de hoofdhuur te belasten. Afgezien van dit juridisch aspect, zal er uiteraard wel een feitelijke impact uitgaan van een onderverhuur die zelf niet belast kan worden en dus vrijgesteld is zonder recht op aftrek van de voorbelasting. Rekening houdend met het feit dat in dergelijke omstandigheden de hoofdhuurder-onderverhuurder de verschuldigde btw op de hoofdhuur niet in aftrek zou kunnen brengen (want gerelateerd aan een uitgaande handeling die is vrijgesteld zonder recht op aftrek van de voorbelasting), is het immers weinig waarschijnlijk dat hij in dergelijke omstandigheden zou overwegen om de optie tot belastingheffing op de hoofdhuurovereenkomst uit te oefenen.

[12] Inzake de sectorspecifieke maatregel rijst overigens de vraag of het niet gaat om staatssteun, die in beginsel moet worden aangemeld bij de Europese Commissie.

spécifique pour le secteur de la logistique"[12]. La question se pose cependant de savoir si cela peut suffire pour justifier la privation pure et simple de la possibilité d'option pour des contrats relatifs à la construction de bâtiments pour lesquels la TVA est déjà devenue exigible avant le 1er octobre 2018. Il reviendra à la Cour constitutionnelle de se prononcer le cas échéant sur ce point.

3. Autres observations générales

10. Le délégué a été invité à fournir des précisions concernant l'hypothèse de la sous-location dans le cadre de laquelle, par exemple, le sous-locataire utilise le bien concerné comme logement privé. À la question de savoir quelles pourraient en être les conséquences pour la taxation optionnelle du contrat de location entre le loueur principal et le preneur ou le sous-loueur, le délégué a répondu comme suit:

"In het algemeen kan worden gesteld dat de optie werkt *in personam* en niet *in rem*.

Overeenkomstig de toepassingsvoorwaarden van de ontworpen regeling kan de verhuur van een gebouw, desgevallend met de bijhorende grond, immers maar worden belast op grond van een gezamenlijke optie door huurder en verhuurder, op voorwaarde dat het betrokken goed door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

Dat criterium, dat manifest persoonsgebonden is, vormt de enige toetssteen van de mogelijkheid om te opteren.

Indien de afnemer het goed derhalve onderverhuurt als belastingplichtige in het kader van een economische activiteit van onderverhuur (bv. de exploitant van een complex van residentieel vastgoed), zal de hoofdverhuur mits optie kunnen belast worden en dat ongeacht het gebruik dat van het betrokken goed wordt gemaakt door de onderhuurders. Het is daartoe derhalve niet noodzakelijk dat de onderverhuur zelf belast wordt (indien de optie kan uitgeoefend worden) of belast kan worden (indien de optie voor de onderverhuur niet kan uitgeoefend worden omdat het betrokken goed bv. wordt verhuurd aan een particulier). Het feit dat het verhuurde goed *in fine* door de eindgebruiker (per hypothese een onderhuurder) zou worden gebruikt voor privé-bewoning, heeft aldus niet *ipso facto* in alle omstandigheden een invloed op de mogelijkheid om de hoofdhuur te belasten. Afgezien van dit juridisch aspect, zal er uiteraard wel een feitelijke impact uitgaan van een onderverhuur die zelf niet belast kan worden en dus vrijgesteld is zonder recht op aftrek van de voorbelasting. Rekening houdend met het feit dat in dergelijke omstandigheden de hoofdhuurder-onderverhuurder de verschuldigde btw op de hoofdhuur niet in aftrek zou kunnen brengen (want gerelateerd aan een uitgaande handeling die is vrijgesteld zonder recht op aftrek van de voorbelasting), is het immers weinig waarschijnlijk dat hij in dergelijke omstandigheden zou overwegen om de optie tot belastingheffing op de hoofdhuurovereenkomst uit te oefenen.

[12] En ce qui concerne la mesure sectorielle spécifique, la question se pose du reste de savoir s'il ne s'agit pas d'une aide d'État, qui doit en principe être notifiée à la Commission européenne.

Het is derhalve niet nodig om specifieke bepalingen te voorzien met betrekking tot de situatie van onderverhuur, aangezien die situatie adequaat kan worden benaderd aan de hand van de voorwaarden van de ontworpen regeling.

Het voorgaande wordt trouwens bevestigd door de hiernavolgende passage in de memorie van toelichting. In het licht van uw vraagstelling zouden we wel voorstellen om de passage te verduidelijken door de toevoeging van in vet gedrukte tekst.

Het gebouw of het gedeelte van het gebouw mag dienovereenkomstig door de huurder 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 studentenhuizen, door de eigenaar aan de exploitant is anderzijds uiteraard niet van de optie uitgesloten."

Hiermee kan worden ingestemd.

11. De nieuwe regeling treedt in werking op 1 oktober 2018 (artikel 15 van het voorontwerp). De optie kan enkel worden uitgeoefend "voor overeenkomsten die betrekking hebben op gebouwen of gedeelten van gebouwen waarvoor de btw op de handelingen die bijdragen tot de oprichting ervan ten vroegste op 1 oktober 2018 voor de eerste keer opeisbaar is" (ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, van het Btw-Wetboek – artikel 2 van het voorontwerp).

In de memorie van toelichting bij het voorontwerp wordt daarover het volgende uiteengezet:

"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)."

Deze regeling zal in de praktijk allicht voor heel wat toepassingsproblemen zorgen. Zo zou de indruk kunnen ontstaan dat een factuur betreffende een voorstudie van een onroerendgoedproject volstaat om de optieregeling uit te sluiten. In dat verband verstrekte de gemachtigde de volgende verduidelijking:

Het is derhalve niet nodig om specifieke bepalingen te voorzien met betrekking tot de situatie van onderverhuur, aangezien die situatie adequaat kan worden benaderd aan de hand van de voorwaarden van de ontworpen regeling.

Het voorgaande wordt trouwens bevestigd door de hiernavolgende passage in de memorie van toelichting. In het licht van uw vraagstelling zouden we wel voorstellen om de passage te verduidelijken door de toevoeging van in vet gedrukte tekst.

Het gebouw of het gedeelte van het gebouw mag dienovereenkomstig door de huurder 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 studentenhuizen, door de eigenaar aan de exploitant is anderzijds uiteraard niet van de optie uitgesloten".

On peut se rallier à cette analyse.

11. Le nouveau régime entre en vigueur le 1er octobre 2018 (article 15 de l'avant-projet). L'option ne peut être exercée que "pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels la TVA grevant les opérations qui concourent à leur construction est exigible pour la première fois au plus tôt le 1er octobre 2018" (article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3, en projet, du C.TVA – article 2 de l'avant-projet).

L'exposé des motifs de l'avant-projet donne l'explication suivante à cet égard:

"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 1er octobre 2018.

Sont par conséquent concrètement visés, les nouveaux projets de construction qui ont été entamés après le 1er octobre 2018, pour lesquels dès lors aucune TVA n'est encore devenue exigible avant le 1er 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)".

Dans la pratique, cette règle engendrera sans doute de nombreux problèmes d'application. C'est ainsi qu'elle pourrait laisser penser qu'une facture relative à une étude préalable d'un projet immobilier suffit à exclure le régime optionnel. À cet égard, le délégué a fourni les précisions suivantes:

"Algemene prospectieve kosten met betrekking tot een toekomstig bouwproject die niet kunnen worden toegewezen aan een of meerdere specifieke gebouwen zijn niet bedoeld onder het begrip "handelingen die bijdragen tot de oprichting van gebouwen of gedeelten van gebouwen" zoals bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek."

Het verdient aanbeveling om het wetsontwerp op dit punt te verduidelijken. Een meer rechtszeker alternatief zou erin kunnen bestaan om de toepassing in de tijd te koppelen aan de opeisbaarheid van de btw die betrekking heeft op de kosten die het onroerend goed zelf (niet: het project) betreffen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Opschrift

12. Het opschrift suggereert dat de ontworpen wet enkel wijzigingen aanbrengt aan het Btw-Wetboek, terwijl ook het koninklijk besluit nr. 20 wordt gewijzigd. Het opschrift dient op een meer volledige wijze de inhoud van de wet weer te geven.[13]

Artikel 5

13. Van de belastingvrijstelling voor "de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen" zijn in beginsel uitgezonderd diensten inzake "de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen" (ontworpen artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje, van het Btw-Wetboek).

In de memorie van toelichting wordt vooropgesteld dat gebouwen of gedeelten van gebouwen als bergruimte voor het opslaan van goederen moeten worden beschouwd als zij "hoofdzakelijk" daartoe worden gebruikt. Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen,[14] moet deze bepaling in de tekst zelf van het voorontwerp worden opgenomen.

13 *Beginselen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling nr. 14.2, b), te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (*www.raadvst-consetat.be).*

14 Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle essentiële elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen (GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11).

"Algemene prospectieve kosten met betrekking tot een toekomstig bouwproject die niet kunnen worden toegewezen aan een of meerdere specifieke gebouwen zijn niet bedoeld onder het begrip "handelingen die bijdragen tot de oprichting van gebouwen of gedeelten van gebouwen" zoals bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek".

Il est recommandé de préciser l'avant-projet sur ce point. Une solution garantissant une meilleure sécurité juridique pourrait consister à lier l'application dans le temps à l'exigibilité de la TVA grevant les coûts relatifs au bien immobilier même (et non: au projet).

EXAMEN DU TEXTE

Intitulé

12. L'intitulé suggère que la loi en projet n'apporte des modifications que dans le C.TVA, alors qu'elle modifie aussi l'arrêté royal n° 20. L'intitulé devra refléter de manière plus complète le contenu de la loi[13].

Article 5

13. Les prestations de services relatives à la "mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens" sont en principe exclues de l'exemption de la taxe prévue pour "l'affermage et la location de biens immeubles par nature" (article 44, § 3, 2°, a), deuxième tiret, en projet, du C.TVA).

L'exposé des motifs indique que des bâtiments ou fractions de bâtiments sont considéré(es) comme emplacement pour l'entreposage de biens s'ils sont "principalement" utilisés à cet effet. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale[14], cette disposition devra figurer dans le texte même de l'avant-projet.

13 *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation n° 14.2, b), à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (*www.raadvst-consetat.be).*

14 Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt (C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11).

Artikel 6

14. Het ontworpen artikel 48, § 2, derde lid, van het Btw-Wetboek betreft de herziening van de btw-aftrek en bepaalt dat de herziening “elk jaar plaats[heeft], al naargelang het geval, tot beloop van een vijfde of een vijfentwintigste van het bedrag van die belasting op grond van een evaluatie op maandbasis”.

Op de vraag hoe de evolutie op maandbasis zich verhoudt tot artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn, waarin uitgegaan wordt van een jaarlijkse herziening, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Zoals de bepaling zelf aangeeft moet er een onderscheid worden gemaakt tussen twee verschillende zaken

1) De periodiciteit van de herziening

De herziening bedoeld in artikel 48, § 2, derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek is een jaarlijkse herziening in de zin van artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn (zie onderlijning in het geciteerde tekstgedeelte in de vraag).

2) De manier van berekening welk gedeelte van het voor herziening vatbare bedrag desgevallend effectief moet worden herzien

De berekening van het gedeelte van voor herziening vatbare bedrag aan het einde van een bepaald jaar dat desgevallend effectief moet worden herzien gebeurt anderzijds door rekening te houden met het effectieve gebruik van het bedrijfsmiddel van maand tot maand in het verlopen jaar (referentiedatum nog later te bepalen via koninklijk besluit, maar logisch zou zijn om hier bv. de eerste dag van de maand te nemen). Dit element is een modaliteit van de berekening van het te herziene bedrag en laat het jaarlijks karakter van de herziening onverlet, in overeenkomst met de bevoegdheden toegekend aan de lidstaten overeenkomstig artikel 189, punt b) van de btw-richtlijn.

Dit kan worden toegelicht aan de hand van een zeer eenvoudig voorbeeld. Stel bv. dat initieel 100 % van de btw op de oprichtingskosten in aftrek werd gebracht en dat na afloop van het eerste jaar (ingebruikname op 1/1 met onmiddellijke verhuring met btw) blijkt dat vanaf 1/10 van dat jaar het goed werd verhuurd met vrijstelling. In dat geval zal 3/10 van 1/25ste van het initieel in aftrek gebrachte btw-bedrag voor dat jaar moeten worden teruggestort.”

Een en ander dient duidelijker tot uiting te worden gebracht in het wetsontwerp.

15. In het ontworpen artikel 48, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek wordt de bestaande regeling hernomen inzake de herzieningstermijn van vijftien jaar voor “onroerende bedrijfsmiddelen”. Voor de gevallen bedoeld in het ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), wordt in het derde lid van artikel 48, § 2, voorzien in een herzieningstermijn van vijfentwintig jaar.

Article 6

14. L’article 48, § 2, alinéa 3, en projet, du C.TVA concerne la révision de la déduction de la TVA et dispose que la révision “a lieu chaque année, selon le cas, à concurrence d’un cinquième ou d’un vingt-cinquième du montant de ces taxes en fonction d’une évaluation sur base mensuelle”.

À la question de savoir comment l’évolution sur une base mensuelle s’articule avec l’article 187, paragraphe 2, de la directive TVA, qui est fondé sur une régularisation annuelle, le délégué a répondu ce qui suit:

“Zoals de bepaling zelf aangeeft moet er een onderscheid worden gemaakt tussen twee verschillende zaken

1) De periodiciteit van de herziening

De herziening bedoeld in artikel 48, § 2, derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek is een jaarlijkse herziening in de zin van artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn (zie onderlijning in het geciteerde tekstgedeelte in de vraag).

2) De manier van berekening welk gedeelte van het voor herziening vatbare bedrag desgevallend effectief moet worden herzien

De berekening van het gedeelte van voor herziening vatbare bedrag aan het einde van een bepaald jaar dat desgevallend effectief moet worden herzien gebeurt anderzijds door rekening te houden met het effectieve gebruik van het bedrijfsmiddel van maand tot maand in het verlopen jaar (referentiedatum nog later te bepalen via koninklijk besluit, maar logisch zou zijn om hier bv. de eerste dag van de maand te nemen). Dit element is een modaliteit van de berekening van het te herziene bedrag en laat het jaarlijks karakter van de herziening onverlet, in overeenkomst met de bevoegdheden toegekend aan de lidstaten overeenkomstig artikel 189, punt b) van de btw-richtlijn.

Dit kan worden toegelicht aan de hand van een zeer eenvoudig voorbeeld. Stel bv. dat initieel 100 % van de btw op de oprichtingskosten in aftrek werd gebracht en dat na afloop van het eerste jaar (ingebruikname op 1/1 met onmiddellijke verhuring met btw) blijkt dat vanaf 1/10 van dat jaar het goed werd verhuurd met vrijstelling. In dat geval zal 3/10 van 1/25ste van het initieel in aftrek gebrachte btw-bedrag voor dat jaar moeten worden teruggestort”.

Ces précisions doivent ressortir plus clairement de l’avant-projet de loi.

15. L’article 48, § 2, alinéa 2, en projet, du C.TVA reproduit la réglementation existante concernant la période de révision de quinze ans pour les “biens d’investissement immobiliers”. Pour les cas visés à l’article 44, § 3, 2°, d), en projet, l’article 48, § 2, alinéa 3, prévoit une période de révision de vingt-cinq ans.

Op de vraag om toe te lichten hoe deze bepalingen moeten worden toegepast indien de hypothese bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), zich soms, maar niet altijd voordoet, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"De aflijning van de bestaande herzieningstermijnen gebeurt in functie van de aard van de inkomende handeling waarop potentieel aftrekbare btw rust. De aflijning met de nieuwe herzieningstermijn van 25 jaar gecreëerd binnen de nieuwe bijzondere regeling van optionele belastingheffing voor onroerende verhuur zal anderzijds moeten gebeuren rekening houdend met de toepassingsvoorwaarden van de nieuwe regeling, en dus met de uitgaande handelingen van de verhuurder op wie de herzieningsverplichting rust en is in die zin volledig nieuw en ook complexer.

De reglementaire articulatie van de oplossing van het conflict tussen herzieningstermijnen bij wijzigingen van gebruik van het goed in de loop der jaren is voorzien als een onderdeel van het uitvoeringsbesluit dat nodig is om de herzieningsmodaliteiten vast te leggen (aanpassing van het koninklijk besluit nr. 3 dat ter zake momenteel alle herzieningsmodaliteiten en dergelijke omvat).

Op dit specifieke punt is er derhalve nog geen politieke consensus, zodat de contouren van een mogelijke conflictregel nog verder zullen moeten worden uitgeklaard en politiek gevalideerd. Een benadering die daarbij in overweging zou kunnen worden genomen – rekening houdend met juridische en praktische beperkingen – is een benadering waarbij als uitgangspunt zou gelden dat de herzieningstermijn van 25 jaar van toepassing is indien het gebouw bij de ingebruikname of desgevallend in de loop van de eerste 15 jaar voor een verhuur met btw onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), nieuw, van het Btw-Wetboek wordt aangewend. Indien die aanwending pas zou plaatsgrijpen na de eerste 15 jaar, zou die wijziging de oorspronkelijke herzieningstermijn die op dat moment al definitief is verlopen niet meer kunnen doen herleven omdat alle oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw definitief aan herziening onderworpen is geweest.

Ten aanzien van uw voorbeeld (waarbij er wordt vanuit gegaan dat "eigen gebruik" moet worden begrepen als aanwending als bedrijfsmiddel voor de economische activiteit van de eigenaar, andere dan verhuur, die een volledig recht op aftrek verleent) zou een dergelijk benadering tot het volgende resultaat leiden:

— Bij de aanvang wordt rekening gehouden met een herzieningstermijn van 15 jaar. Na 10 jaar is 10/15de van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw-bedrag definitief aan herziening onderworpen geweest.

— Bij de aanwending voor belaste verhuur, wordt definitief overgeschakeld op een herzieningstermijn van 25 jaar. Dat zou inhouden dat het resterende aan herziening onderworpen bedrag, nl. 5/15de, aan herziening wordt onderworpen gedurende nog (25-10)= 15 jaar. In die optiek zal vanaf de gebruikswijziging elk jaar (5/15de x 1/15de) = 1/45ste van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag voor herziening in aanmerking komen. Op deze manier moet er niet worden overgegaan tot een herberekening van het bedrag aan btw

Invité à préciser comment ces dispositions doivent s'appliquer si l'hypothèse visée à l'article 44, § 3, 2°, d), se présente parfois, mais pas toujours, le délégué a répondu comme suit:

"De aflijning van de bestaande herzieningstermijnen gebeurt in functie van de aard van de inkomende handeling waarop potentieel aftrekbare btw rust. De aflijning met de nieuwe herzieningstermijn van 25 jaar gecreëerd binnen de nieuwe bijzondere regeling van optionele belastingheffing voor onroerende verhuur zal anderzijds moeten gebeuren rekening houdend met de toepassingsvoorwaarden van de nieuwe regeling, en dus met de uitgaande handelingen van de verhuurder op wie de herzieningsverplichting rust en is in die zin volledig nieuw en ook complexer.

De reglementaire articulatie van de oplossing van het conflict tussen herzieningstermijnen bij wijzigingen van gebruik van het goed in de loop der jaren is voorzien als een onderdeel van het uitvoeringsbesluit dat nodig is om de herzieningsmodaliteiten vast te leggen (aanpassing van het koninklijk besluit nr. 3 dat ter zake momenteel alle herzieningsmodaliteiten en dergelijke omvat).

Op dit specifieke punt is er derhalve nog geen politieke consensus, zodat de contouren van een mogelijke conflictregel nog verder zullen moeten worden uitgeklaard en politiek gevalideerd. Een benadering die daarbij in overweging zou kunnen worden genomen – rekening houdend met juridische en praktische beperkingen – is een benadering waarbij als uitgangspunt zou gelden dat de herzieningstermijn van 25 jaar van toepassing is indien het gebouw bij de ingebruikname of desgevallend in de loop van de eerste 15 jaar voor een verhuur met btw onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), nieuw, van het Btw-Wetboek wordt aangewend. Indien die aanwending pas zou plaatsgrijpen na de eerste 15 jaar, zou die wijziging de oorspronkelijke herzieningstermijn die op dat moment al definitief is verlopen niet meer kunnen doen herleven omdat alle oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw definitief aan herziening onderworpen is geweest.

Ten aanzien van uw voorbeeld (waarbij er wordt vanuit gegaan dat "eigen gebruik" moet worden begrepen als aanwending als bedrijfsmiddel voor de economische activiteit van de eigenaar, andere dan verhuur, die een volledig recht op aftrek verleent) zou een dergelijk benadering tot het volgende resultaat leiden:

— Bij de aanvang wordt rekening gehouden met een herzieningstermijn van 15 jaar. Na 10 jaar is 10/15de van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw-bedrag definitief aan herziening onderworpen geweest.

— Bij de aanwending voor belaste verhuur, wordt definitief overgeschakeld op een herzieningstermijn van 25 jaar. Dat zou inhouden dat het resterende aan herziening onderworpen bedrag, nl. 5/15de, aan herziening wordt onderworpen gedurende nog (25-10)= 15 jaar. In die optiek zal vanaf de gebruikswijziging elk jaar (5/15de x 1/15de) = 1/45ste van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag voor herziening in aanmerking komen. Op deze manier moet er niet worden overgegaan tot een herberekening van het bedrag aan btw

dat al aan herziening werd onderworpen. Latere gebruikswijzigingen gedurende de termijn van 25 jaar (zoals in het voorbeeld aanwending voor privé-bewoning) hebben geen invloed meer op de herzieningstermijn (maar uiteraard wel op de verplichting om, binnen die termijn, tot een effectieve herziening over te gaan."

Ook dit aspect dient uitdrukkelijker te worden geregeld in het wetsontwerp.

Artikel 7

16. Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, staat het in de eerste plaats aan de wetgever zelf vrij om "de mate waarin de aftrek en de herziening plaatshebben en berekend worden" (ontworpen artikel 49, 5°, van het Btw-Wetboek) te bepalen.

De griffier, *De voorzitter,*

Astrid TRUYENS Jo BAERT

dat al aan herziening werd onderworpen. Latere gebruikswijzigingen gedurende de termijn van 25 jaar (zoals in het voorbeeld aanwending voor privé-bewoning) hebben geen invloed meer op de herzieningstermijn (maar uiteraard wel op de verplichting om, binnen die termijn, tot een effectieve herziening over te gaan".

Cet aspect doit également être réglé de manière plus explicite dans le projet de loi.

Article 7

16. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, il appartient en premier lieu au législateur lui-même de déterminer "la mesure dans laquelle les déductions et révisions sont opérées et calculées" (article 49, 5°, en projet, du C.TVA).

Le greffier, *Le président,*

Astrid TRUYENS Jo BAERT

WETSONTWERP

FILIP,

KONING DER BELGEN,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen,
ONZE GROET.

op de voordracht van de minister van Financiën,

HEBBEN WIJ BESLOTEN EN BESLUITEN WIJ:

De minister van Financiën is ermee belast in onze naam bij de Kamer van volksvertegenwoordigers het ontwerp van wet in te dienen waarvan de tekst hierna volgt:

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

HOOFDSTUK 1

Optionele belastingheffing voor de verhuur van uit hun aard onroerende goederen

Art. 2

Artikel 1, § 9, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, ingevoegd bij de programmawet van 2 augustus 2002 en vervangen bij de programmawet van 23 december 2009, wordt aangevuld met een lid, luidende:

"Het eerste lid, 2°, is niet van toepassing op artikel 44, § 3, 2°, d).".

Art. 3

Artikel 9, tweede lid, 2°, van hetzelfde Wetboek, vervangen bij het koninklijk besluit van 29 december 1992, wordt aangevuld met de woorden "of waarvoor de in artikel 44, § 3, 2°, d), bedoelde optie tot belastingheffing werd uitgeoefend".

Art. 4

In artikel 33 van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de programmawet van 27 december 2006 en laatstelijk

PROJET DE LOI

PHILIPPE,

ROI DES BELGES,

À tous, présents et à venir,
SALUT.

sur la proposition du ministre des Finances,

NOUS AVONS ARRÊTÉ ET ARRÊTONS:

Le ministre des Finances est chargé de présenter en notre nom à la Chambre des représentants le projet de loi dont la teneur suit:

Article 1er

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

CHAPITRE 1ER

Taxation optionnelle de la location de biens immeubles par nature

Art. 2

L'article 1er, § 9, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, inséré par la loi-programme du 2 août 2002 et remplacé par la loi-programme du 23 décembre 2009, est complété par un alinéa rédigé comme suit:

"L'alinéa 1er, 2°, ne s'applique pas à l'article 44, § 3, 2°, d).".

Art. 3

L'article 9, alinéa 2, 2°, du même Code, remplacé par l'arrêté royal du 29 décembre 1992, est complété par les mots "ou pour lequel l'option pour la taxation visée à l'article 44, § 3, 2°, d), a été exercée".

Art. 4

Dans l'article 33 du même Code, remplacé par la loi-programme du 27 décembre 2006 et modifié en

gewijzigd bij de wet van 6 december 2015, wordt een paragraaf 2*bis* ingevoegd, luidende:

"§ 2*bis*. In afwijking van artikel 26 is de maatstaf van heffing voor de in artikel 44, § 3, 2°, d), bedoelde verhuur, de normale waarde zoals die overeenkomstig artikel 32 is bepaald wanneer:

1° de tegenprestatie lager is dan de normale waarde;

2° de huurder geen volledig recht op aftrek heeft van de verschuldigde belasting;

3° de huurder op een van de volgende manieren verbonden is met de verhuurder:

a) ingevolge een arbeidsovereenkomst, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;

b) als vennoot, lid of bestuurder van de vennootschap of rechtspersoon, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;

c) ingevolge een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding in feite of in rechte;

d) ingevolge het feit dat de meerderheid van de activa die zij hebben ingezet voor de behoeften van hun economische activiteit rechtstreeks of onrechtstreeks toebehoren aan dezelfde persoon;

e) ingevolge het feit dat zij in rechte of in feite rechtstreeks of onrechtstreeks onder een gemeenschappelijke leiding staan;

f) ingevolge het feit dat zij hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in gemeenschappelijk overleg organiseren;

g) ingevolge het feit dat zij in rechte of in feite rechtstreeks of onrechtstreeks onder de controlebevoegdheid staan van één persoon.".

Art. 5

In artikel 44, § 3, van hetzelfde Wetboek wordt de bepaling onder 2°, vervangen bij de wet van 6 juli 1994 en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, vervangen als volgt:

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

dernier lieu par la loi du 6 décembre 2015, il est inséré un paragraphe 2*bis* rédigé comme suit:

"§ 2*bis*. Par dérogation à l'article 26, la base d'imposition de la location visée à l'article 44, § 3, 2°, d), est constituée par la valeur normale telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 lorsque:

1° la contrepartie est inférieure à la valeur normale;

2° le preneur n'a pas le droit de déduire entièrement la taxe due;

3° le preneur est lié d'une des manières suivantes avec le loueur:

a) en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré;

b) en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré;

c) en raison d'un lien de contrôle, direct ou indirect, en droit ou en fait;

d) en raison du fait que la majorité des actifs qu'ils ont investis pour les besoins de leur activité économique appartient directement ou indirectement à la même personne;

e) en raison du fait qu'ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune;

f) en raison du fait qu'ils organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation;

g) en raison du fait qu'ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.".

Art. 5

Dans l'article 44, § 3, du même Code, le 2°, remplacé par la loi du 6 juillet 1994 et modifié en dernier lieu par la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses, est remplacé par ce qui suit:

"2° l'affermage et la location de biens immeubles par nature, à l'exception:

a) de volgende diensten:

— de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen;

— 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;

— het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend;

— de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen;

— de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;

— de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

— de terbeschikkingstelling, voor andere doeleinden dan bewoning, van uit hun aard onroerende goederen, voor een periode van niet meer dan zes maanden. Deze bepaling is niet van toepassing op de terbeschikkingstelling aan natuurlijke personen die die goederen aanwenden voor hun privédoeleinden of, meer in het algemeen, voor andere doeleinden dan die van hun economische activiteit noch op de terbeschikkingstelling aan organisaties zonder winstoogmerk. Deze bepaling is evenmin van toepassing op de terbeschikkingstelling aan eenieder, die de goederen aanwendt voor handelingen bedoeld in paragraaf 2;

b) de onroerende financieringshuur, toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur of zogenaamde onroerende leasing, wanneer 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 Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het contract van onroerende financieringshuur moet voldoen, inzonderheid met betrekking tot de duur van het contract, de aard en de bestemming van de goederen die er het voorwerp van uitmaken, alsmede de rechten en plichten van de leasingnemer;

c) de verhuur van safeloketten;

a) des prestations de services suivantes:

— la mise à disposition d'emplacements pour véhicules;

— la mise à disposition d'emplacements utilisés pour plus de 50 p.c. pour l'entreposage de biens, à condition que ces emplacements ne soient pas utilisés pour plus de 10 p.c. comme espaces de vente. N'est pas visée la mise à disposition pour laquelle l'option visée au point d) peut être exercée;

— la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants;

— la mise à disposition d'emplacements pour le camping;

— la mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports;

— la mise à disposition d'outillages et de machines fixés à demeure;

— la mise à disposition, autrement qu'à des fins de logement, de biens immeubles par nature pour une période ne dépassant pas six mois. N'est pas visée la mise à disposition à des personnes physiques qui utilisent ces biens à des fins privées ou, plus généralement, à des fins étrangères à leur activité économique ainsi que la mise à disposition à des organisations sans but de lucre. N'est pas non plus visée la mise à disposition en faveur de toute personne qui affecte ces biens à la réalisation d'opérations visées au paragraphe 2;

b) des locations-financements d'immeubles consenties par une entreprise pratiquant la location-financement d'immeubles ou la location qualifiée de leasing immobilier, lorsque cette entreprise construit, fait construire ou acquiert, avec application de la taxe, le bâtiment sur lequel porte le contrat et que le preneur prend ce bien en location pour l'utiliser dans l'exercice d'une activité d'assujetti; le Roi définit les conditions auxquelles doit satisfaire le contrat de location-financement d'immeubles, notamment en ce qui concerne la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en font l'objet ainsi que les droits et les obligations du preneur;

c) de la location de coffres forts;

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, tweede 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 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;".

d) de la location d'un bâtiment ou fraction d'un bâtiment, que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, pour autant que le loueur et le preneur aient opté conjointement pour la taxation de cette location. Lorsqu'un bâtiment ou une fraction d'un bâtiment est donné en location en même temps que le sol y attenant, l'option doit être exercée conjointement par rapport aux deux biens immeubles.

L'option vaut pour toute la durée du contrat.

L'option ne peut être exercée que pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels les taxes grevant les opérations visées à l'article 19, § 2, alinéa 2, relatives aux bâtiments mêmes et qui concourent spécifiquement à leur construction sont exigibles pour la première fois au plus tôt le 1er octobre 2018. Cette condition n'est pas applicable pour les contrats de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens visée au point a), deuxième tiret pour lesquels l'option peut être exercée.

Pour l'application de l'alinéa 1er, on entend par "sol y attenant", la parcelle cadastrale ou les parcelles cadastrales sur lesquelles le bâtiment ou la fraction de bâtiment a été érigé et qui est donnée ou sont données en location simultanément avec ce bâtiment ou fraction de bâtiment par la même personne.

Le Roi détermine le moment auquel l'option doit être exercée et les formalités à observer;".

Art. 6

Artikel 48 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de programmawet van 27 december 2006, wordt vervangen als volgt:

"Art. 48. § 1. In geval van gedeeltelijke aftrek wordt een voorlopig af te trekken bedrag bepaald. Dat bedrag wordt herzien na het verstrijken van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan.

§ 2. De aftrek van de belasting geheven op bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan bedrijfsmiddelen worden toegeschreven is onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar. De herziening wordt elk jaar verricht tot beloop van een vijfde van het bedrag van die belasting, wanneer enige

Art. 6

L'article 48 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi-programme du 27 décembre 2006, est remplacé par ce qui suit:

"Art. 48. § 1er. En cas de déduction partielle, le montant de la déduction fait l'objet d'une détermination provisoire. Il est révisé après l'expiration de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance.

§ 2. En ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement, la déduction des taxes qui les ont grevés est sujette à révision pendant une période de cinq années. La révision s'opère, chaque année à concurrence d'un cinquième du montant de ces taxes,

wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen.

Voor de belasting geheven van onroerende bedrijfsmiddelen bepaald door de Koning, beloopt het herzieningstijdperk evenwel vijftien jaar en heeft de herziening elk jaar plaats tot beloop van een vijftiende van het bedrag van die belasting.

In afwijking van het eerste en het tweede lid, beloopt het herzieningstijdvak ten aanzien van de belasting geheven van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), vijfentwintig jaar en wordt de herziening elk jaar , al naargelang het geval, verricht tot beloop van een vijfde of een vijfentwintigste van het bedrag van die belasting.".

Art. 7

In artikel 49 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet houdende diverse bepalingen van 28 december 2011, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

a) in de Franse tekst van de bepaling onder 2°, wordt het woord "*régularisées*" vervangen door het woord "*révisées*";

b) in de Franse tekst van de bepaling onder 3°, wordt het woord "*régularisations*" vervangen door het woord "*révisions*";

c) het artikel wordt aangevuld met de bepaling onder 5°, luidende:

"5° de wijze waarop herzieningen moeten worden verricht ten aanzien van de belasting geheven van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijbehorend terrein, verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d):

a) bij gehele of gedeeltelijke leegstand van het gebouw of gedeelte van het gebouw;

b) bij gehele of gedeeltelijke overdracht van bedoelde gebouwen of gedeelten van gebouwen tijdens de looptijd van de huurovereenkomst en bij overdracht van de huur;

c) bij het sluiten of beëindigen van de huurovereenkomst.".

lorsque des variations sont intervenues dans les éléments qui ont été pris en considération pour le calcul des taxes déductibles.

Toutefois, pour les taxes qui ont grevé les biens d'investissement immobiliers déterminées par le Roi, la période de révision est de quinze ans et la révision a lieu chaque année à concurrence d'un quinzième du montant de ces taxes.

Par dérogation aux alinéas 1er et 2, la période de révision est de vingt-cinq ans en ce qui concerne les taxes qui ont grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d), et la révision s'opère chaque année, selon le cas, à concurrence d'un cinquième ou d'un vingt-cinquième du montant de ces taxes.".

Art. 7

Dans l'article 49 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi portant des dispositions diverses du 28 décembre 2011, les modifications suivantes sont apportées:

a) dans le 2°, le mot "régularisées" est remplacé par le mot "révisées";

b) dans le 3°, le mot "régularisations" est remplacé par le mot "révisions";

c) l'article est complété par le 5° rédigé comme suit:

"5° la manière dont les révisions doivent être opérées en ce qui concerne la taxe ayant grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d):

a) en cas d'inoccupation totale ou partielle du bâtiment ou de la fraction de bâtiment;

b) en cas de cession totale ou partielle de ces bâtiments ou fractions de bâtiments au cours du contrat de location et en cas de cession de bail;

c) en cas de conclusion du contrat ou en fin de contrat de location.".

Art. 8

De overeenkomsten inzake diensten van terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen die uitwerking hebben vóór 1 januari 2019 en die niet van de belasting zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van hetzelfde Wetboek, in de versie van kracht vóór 1 januari 2019, blijven onderworpen aan die regeling tot het einde van de oorspronkelijke looptijd van de overeenkomst.

De overeenkomsten inzake diensten van terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen voor een periode van niet meer dan zes maanden, die uitwerking hebben vóór 1 januari 2019 en die van de belasting zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van hetzelfde Wetboek, in de versie van kracht vóór 1 januari 2019, blijven onderworpen aan die regeling tot het einde van de oorspronkelijke looptijd van de overeenkomst.

HOOFDSTUK 2

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

Art. 9

In rubriek XXXII van tabel A van 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 de tarieven, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 21 december 1993 en gewijzigd bij het koninklijk besluit van 2 juni 2010, wordt paragraaf 4 vervangen als volgt:

"§ 4. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op gebouwen die specifiek aangepast zijn om door een gehandicapte als privéwoning te worden gebruikt, wanneer de afnemer een in § 1, 1°, genoemde maatschappij of instelling is die deze gebouwen verhuurt aan de in § 1, 3°, genoemde gehandicapten.".

Art. 10

In rubriek XXXIII van tabel A van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 21 december 1993 en gewijzigd bij het koninklijk besluit van 2 juni 2010, wordt paragraaf 4 vervangen als volgt:

Art. 8

Les contrats relatifs aux prestations de services de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage des biens qui sortent leurs effets avant le 1er janvier 2019 et qui ne sont pas exemptés de la taxe en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du même Code, dans sa version applicable avant le 1er janvier 2019, restent soumis à cette réglementation jusqu'au terme initial du contrat.

Les contrats relatifs aux prestations de mise à disposition de biens immeubles par nature pour une période ne dépassant pas six mois, qui sortent leurs effets avant le 1er janvier 2019 et qui sont exemptés de la taxe en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du même Code, dans sa version applicable avant le 1er janvier 2019, restent soumis à cette réglementation jusqu'au terme initial du contrat.

CHAPITRE 2

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

Art. 9

Dans la rubrique XXXII, § 4, du tableau A, 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, inséré par l'arrêté royal du 21 décembre 1993 et modifié par l'arrêté royal du 2 juin 2010, le paragraphe 4 est remplacé par ce qui suit:

"§ 4. Le taux réduit est également applicable à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des bâtiments qui sont spécialement adaptés au logement privé d'une personne handicapée, lorsque le preneur est une société ou une institution visées au § 1er, 1°, qui donne ces bâtiments en location à des handicapés visés au § 1er, 3°.".

Art. 10

Dans la rubrique XXXIII du tableau A, de l'annexe au même arrêté, inséré par l'arrêté royal du 21 décembre 1993 et modifié par l'arrêté royal du 2 juin 2010, le paragraphe 4 est remplacé par ce qui suit:

"§ 4. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op woningcomplexen bestemd om te worden gebruikt voor de huisvesting van gehandicapten, wanneer de afnemer een in § 1, 2°, genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.".

Art. 11

In rubriek XXXVI, § 1, van tabel A van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij de programmawet van 27 december 2006 en vervangen bij het koninklijk besluit van 21 december 2013, wordt de bepaling onder 3° vervangen als volgt:

"3° de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d) van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder 1° bedoelde privéwoningen wanneer de afnemer een gewestelijke huisvestingsmaatschappij, een door die maatschappij erkende maatschappij voor sociale huisvesting of het Vlaams Woningfonds, "*le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie*" en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is.".

Art. 12

In rubriek XL, 4°, van tabel A van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 14 december 2015 en vervangen bij het koninklijk besluit van 3 augustus 2016, wordt de bepaling onder 4° vervangen als volgt:

"4° de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder 1° en 2° bedoelde gebouwen.".

Art. 13

In rubriek X, § 1, van tabel B van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 21 december 1993, wordt de bepaling onder C) vervangen als volgt:

"C) de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek

"§ 4. Le taux réduit est également applicable à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des complexes d'habitation qui sont destinés à être utilisés pour l'hébergement des personnes handicapées, lorsque le preneur est une personne de droit public ou de droit privé visée au § 1er, 2°.".

Art. 11

Dans la rubrique XXXVI, § 1er, du tableau A, de l'annexe au même arrêté, inséré par la loi-programme du 27 décembre 2006 et remplacé par l'arrêté royal du 21 décembre 2013, le 3° est remplacé par ce qui suit:

"3° à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur les logements privés visés au 1° lorsque le preneur est une société régionale de logement ou une société de logement social agréée par celle-ci ou le "*Vlaams Woningfonds*", au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale.".

Art. 12

Dans la rubrique XL, du tableau A, de l'annexe au même arrêté, inséré par l'arrêté royal du 14 décembre 2015 et remplacé par l'arrêté royal du 3 août 2016, le 4° est remplacé par ce qui suit:

"4° à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des bâtiments visés sous le 1° et 2°.".

Art. 13

Dans la rubrique X, § 1er, du tableau B, de l'annexe au même arrêté, inséré par l'arrêté royal du 21 décembre 1993, le C) est remplacé par ce qui suit:

"C) à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code

en de onroerende verhuur, bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder A bedoelde privéwoningen en woningcomplexen wanneer de afnemer een onder A genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.”.

Art. 14

In rubriek XI van tabel B van de bijlage bij hetzelfde besluit, ingevoegd bij de programmawet van 25 december 2016, wordt paragraaf 3 vervangen als volgt:

“§ 3. Het verlaagd tarief van 12 % is van toepassing op de onroerende financieringshuur of onroerende leasing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die betrekking hebben op de onder paragraaf 1, eerste lid, bedoelde privéwoningen en woningcomplexen, wanneer die bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid.

Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan de volgende voorwaarden:

1° de persoon die een privéwoning of een woningcomplex in leasing of in huur neemt in omstandigheden waarbij de belasting opeisbaar wordt, moet:

a) vooraleer de belasting opeisbaar wordt, overeenkomstig artikel 22*bis* van het Wetboek, bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde in het ambtsgebied waar hij zijn woonplaats of maatschappelijke zetel heeft, een verklaring indienen in de vorm bepaald door de minister van Financiën of zijn gemachtigde, dat in het kader van het sociaal beleid deze privéwoning of dit woningcomplex bestemd is om te worden verhuurd aan een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon; deze verklaring moet eveneens worden ondertekend door laatstgenoemde;

b) aan de leasinggever of de verhuurder een kopie van de verklaring bedoeld in de bepaling onder a) overhandigen;

c) een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract gesloten met een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon, voorleggen bij het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder a) binnen de maand vanaf de ondertekening van het contract;

2° de door de leasinggever of de verhuurder uitgereikte factuur en het dubbel dat hij moet bewaren moet

et à la location immobilière visée à l’article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des logements privés et des complexes d’habitation visés sous A lorsque le preneur est une personne de droit public ou de droit privé visée sous A.”.

Art. 14

Dans la rubrique XI du tableau B, de l’annexe au même arrêté, inséré par la loi-programme du 25 décembre 2016, le paragraphe 3 est remplacé par ce qui suit:

“§ 3. Le taux réduit de 12 % s’applique à la location-financement d’immeubles ou leasing immobilier visé à l’article 44, § 3, 2°, b), du Code et à la location immobilière visée à l’article 44, § 3, 2°, d), du Code, portant sur des logements privés et des complexes d’habitation visés au paragraphe 1er, alinéa 1er, lorsque ces biens sont destinés au logement dans le cadre de la politique sociale.

Le bénéfice du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes:

1° la personne qui prend en leasing ou en location un logement privé ou un complexe d’habitation dans des conditions qui rendent la taxe exigible doit:

a) avant le moment où la taxe devient exigible, conformément à l’article 22*bis* du Code, déclarer auprès de l’office de contrôle en charge de la taxe sur la valeur ajoutée dans le ressort duquel elle a son domicile ou son siège social, dans les formes prévues par le ministre des Finances ou son délégué, que dans le cadre de la politique sociale, ce logement privé ou ce complexe d’habitation est destiné à être donné en location à une personne morale de droit public ou de droit privé visée au paragraphe 1er, alinéa 1er; cette déclaration doit également être signée par cette dernière;

b) produire au donneur en leasing ou au loueur une copie de la déclaration visée au a);

c) déposer une copie certifiée conforme du contrat de location conclu avec une personne morale de droit public ou de droit privé visée au paragraphe 1er, alinéa 1er, auprès de l’office de contrôle visé au a), dans le mois qui suit la signature de ce contrat;

2° la facture émise par le donneur en leasing ou le loueur et le double qu’il doit conserver, doit mentionner

de datum en het referentienummer vermelden van de verklaring en de aanduiding van het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder 1°, a);

3° uiterlijk de laatste werkdag van de maand die volgt op de maand waarin de factuur met toepassing van het verlaagd tarief van 12 % werd uitgereikt, moet de leasinggever of de verhuurder een kopie van deze factuur toesturen naar het controlekantoor waaronder hij ressorteert.".

HOOFDSTUK 3

Inwerkingtreding

Art. 15

Deze wet treedt in werking op 1 januari 2019.

Gegeven te Brussel, 22 juli 2018

FILIP

VAN KONINGSWEGE :

De minister van Financiën,

Johan VAN OVERTVELDT

la date et le numéro de référence de la déclaration ainsi que l'office de contrôle visés au 1°, a);

3° au plus tard le dernier jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la facture a été émise avec application du taux réduit de 12 %, le donneur en leasing ou le loueur doit faire parvenir, à l'office de contrôle dont il relève, une copie de cette facture.".

CHAPITRE 3

Entrée en vigueur

Art. 15

La présente loi entre en vigueur le 1er janvier 2019.

Donné à Bruxelles, le 22 juillet 2018

PHILIPPE

PAR LE ROI:

Le ministre des Finances,

Johan VAN OVERTVELDT

Coördinatie van de artikelen	
Btw-Wetboek	**Btw-Wetboek**
Basistekst	Tekst aangepast aan het voorontwerp
Artikel 1, § 9	**Artikel 1, § 9**
§ 9. Voor de toepassing van dit Wetboek dient te worden verstaan:	**§ 9.** Voor de toepassing van dit Wetboek dient te worden verstaan:
1° onder gebouw of een gedeelte van een gebouw, ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;	**1°** onder gebouw of een gedeelte van een gebouw, ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;
2° onder bijhorend terrein, het terrein waarvoor de toelating werd verkregen om er op te bouwen en dat door éénzelfde persoon wordt overgedragen tegelijk met het gebouw waartoe het behoort.	**2°** onder bijhorend terrein, het terrein waarvoor de toelating werd verkregen om er op te bouwen en dat door éénzelfde persoon wordt overgedragen tegelijk met het gebouw waartoe het behoort. ***(eerste lid)***
	Het eerste lid, 2°, is niet van toepassing op artikel 44, § 3, 2°, d). ***(tweede lid)***
Artikel 9	**Artikel 9**
Voor de toepassing van dit Wetboek wordt onder goederen verstaan de lichamelijke goederen. *(eerste lid)*	Voor de toepassing van dit Wetboek wordt onder goederen verstaan de lichamelijke goederen. *(eerste lid)*
Als lichamelijke goederen worden beschouwd:	Als lichamelijke goederen worden beschouwd:
1° elektriciteit, gas, warmte en koude;	**1°** elektriciteit, gas, warmte en koude;
2° de andere zakelijke rechten dan het eigendomsrecht die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken; is in ieder geval uitgesloten het recht van erfpacht dat door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur wordt gevestigd of overgedragen in het kader van onroerende financieringshuur in de zin van artikel 44, § 3, 2°, b). *(tweede lid)*	**2°** de andere zakelijke rechten dan het eigendomsrecht die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken; is in ieder geval uitgesloten het recht van erfpacht dat door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur wordt gevestigd of overgedragen in het kader van onroerende financieringshuur in de zin van artikel 44, § 3, 2°, b), **of waarvoor de in artikel 44, § 3, 2°, d), bedoelde optie tot**

	belastingheffing werd uitgeoefend. *(tweede lid)*
Effecten aan toonder worden niet als lichamelijke goederen beschouwd. (*derde lid*)	Effecten aan toonder worden niet als lichamelijke goederen beschouwd. (*derde lid*)
Artikel 33	**Artikel 33**
§ 1. De maatstaf van heffing is:	**§ 1.** De maatstaf van heffing is:
1° voor de handelingen bedoeld in artikel 10, § 3, en in artikel 12, de aankoopprijs van de goederen of soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, in voorkomend geval rekening houdend met artikel 26, tweede en derde lid, en met artikel 28, bepaald op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht;	**1°** voor de handelingen bedoeld in artikel 10, § 3, en in artikel 12, de aankoopprijs van de goederen of soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, in voorkomend geval rekening houdend met artikel 26, tweede en derde lid, en met artikel 28, bepaald op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht;
2° voor de handelingen bedoeld in artikel 19, § 1 en § 2, 2°, de door de belastingplichtige gedane uitgaven;	**2°** voor de handelingen bedoeld in artikel 19, § 1 en § 2, 2°, de door de belastingplichtige gedane uitgaven;
3° voor de handelingen bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, de overeenkomstig artikel 32 vastgestelde normale waarde van de dienst.	**3°** voor de handelingen bedoeld in artikel 19, § 2, 1°, de overeenkomstig artikel 32 vastgestelde normale waarde van de dienst.
§ 2. In afwijking van artikel 26 is de maatstaf van heffing voor de levering van goederen of de diensten de normale waarde zoals die overeenkomstig artikel 32 is bepaald indien:	**§ 2.** In afwijking van artikel 26 is de maatstaf van heffing voor de levering van goederen of de diensten de normale waarde zoals die overeenkomstig artikel 32 is bepaald indien:
1° de tegenprestatie lager is dan de normale waarde;	**1°** de tegenprestatie lager is dan de normale waarde;
2° de afnemer van de levering van goederen of de dienst geen volledig recht op aftrek heeft van de verschuldigde belasting;	**2°** de afnemer van de levering van goederen of de dienst geen volledig recht op aftrek heeft van de verschuldigde belasting;
3° de afnemer verbonden is met de leverancier van de goederen of de dienstverrichter:	**3°** de afnemer verbonden is met de leverancier van de goederen of de dienstverrichter:
- ingevolge een arbeidsovereenkomst, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;	- ingevolge een arbeidsovereenkomst, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;
- als vennoot, lid of bestuurder van de vennootschap of rechtspersoon, met	- als vennoot, lid of bestuurder van de vennootschap of rechtspersoon, met

inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad.	inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad.
-	**§ 2*bis*. In afwijking van artikel 26 is de maatstaf van heffing voor de in artikel 44, § 3, 2°, d), bedoelde verhuur, de normale waarde zoals die overeenkomstig artikel 32 is bepaald wanneer:** **1° de tegenprestatie lager is dan de normale waarde;** **2° de huurder geen volledig recht op aftrek heeft van de verschuldigde belasting;** **3° de huurder op een van de volgende manieren verbonden is met de verhuurder:** **a) ingevolge een arbeidsovereenkomst, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;** **b) als vennoot, lid of bestuurder van de vennootschap of rechtspersoon, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;** **c) ingevolge een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding in feite of in rechte;** **d) ingevolge het feit dat de meerderheid van de activa die zij hebben ingezet voor de behoeften van hun economische activiteit rechtstreeks of onrechtstreeks toebehoren aan dezelfde persoon;** **e) ingevolge het feit dat zij in rechte of in feite rechtstreeks of onrechtstreeks onder een gemeenschappelijke leiding staan;** **f) ingevolge het feit dat zij hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in gemeenschappelijk overleg organiseren;** **g) ingevolge het feit dat zij in rechte of in feite rechtstreeks of onrechtstreeks onder de controlebevoegdheid staan van één persoon.**
§ 3. Bij ruil en, meer algemeen, wanneer de tegenprestatie niet uitsluitend uit een geldsom bestaat, wordt die prestatie voor de	**§ 3.** Bij ruil en, meer algemeen, wanneer de tegenprestatie niet uitsluitend uit een geldsom bestaat, wordt die prestatie voor de

berekening van de belasting op haar normale waarde gerekend.	berekening van de belasting op haar normale waarde gerekend.

Artikel 44, § 3	**Artikel 44, § 3**
§ 3. Van de belasting zijn nog vrijgesteld:	**§ 3.** Van de belasting zijn nog vrijgesteld:
1°;	**1°**;
2° de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen, met uitzondering van:	**2°** de verpachting~~,~~ **en** de verhuur ~~en de overdracht van huur~~ van uit hun aard onroerende goederen, met uitzondering van:
a) de volgende diensten:	**a)** de volgende diensten:
- de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen;	- de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen;
- de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen;	- de terbeschikkingstelling van ~~berg~~**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**;
- het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend; - de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen; - de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens; - de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;	- het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend; - de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen; - de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens; - de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
-	**- de terbeschikkingstelling, voor andere doeleinden dan bewoning, van uit hun aard onroerende goederen, voor een periode van niet meer dan zes maanden. Deze bepaling is niet van toepassing op de terbeschikkingstelling aan natuurlijke personen die de goederen aanwenden voor hun privédoeleinden of, meer in het algemeen, voor andere doeleinden dan hun economische activiteit noch op de terbeschikkingstelling aan organisaties zonder winstoogmerk. Deze bepaling is evenmin van toepassing op de terbeschikkingstelling aan eenieder, die de goederen aanwendt voor handelingen bedoeld in paragraaf 2;**

b) de onroerende financieringshuur, toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur of zogenaamde onroerende leasing, wanneer 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 Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het contract van onroerende financieringshuur moet voldoen, inzonderheid met betrekking tot de duur van het contract, de aard en de bestemming van de goederen die er het voorwerp van uitmaken, alsmede de rechten en plichten van de leasingnemer;	**b)** de onroerende financieringshuur, toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur of zogenaamde onroerende leasing, wanneer 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 Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het contract van onroerende financieringshuur moet voldoen, inzonderheid met betrekking tot de duur van het contract, de aard en de bestemming van de goederen die er het voorwerp van uitmaken, alsmede de rechten en plichten van de leasingnemer;
c) de verhuur van safeloketten;	**c)** de verhuur van safeloketten;
-	**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, tweede 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 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.**
3° tot 14°.	**3° tot 14°**.
Artikel 48	**Artikel 48**
§ 1. In geval van gedeeltelijke aftrek wordt een voorlopig af te trekken bedrag bepaald. Dat bedrag wordt herzien na het verstrijken van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan.	**§ 1.** In geval van gedeeltelijke aftrek wordt een voorlopig af te trekken bedrag bepaald. Dat bedrag wordt herzien na het verstrijken van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan.
§ 2. De aftrek van de belasting geheven op bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan bedrijfsmiddelen worden toegeschreven is onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar. De herziening heeft plaats, elk jaar tot beloop van een vijfde van het bedrag van die belasting, wanneer enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen. Wat evenwel de belasting geheven van door Hem aan te wijzen onroerende goederen uit hun aard en zakelijke rechten betreft, kan de Koning bepalen dat het herzieningstijdperk vijftien jaar beloopt en dat de herziening plaatsheeft elk jaar tot beloop van een vijftiende van het bedrag van die belasting.	**§ 2.** De aftrek van de belasting geheven op bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan bedrijfsmiddelen worden toegeschreven is onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar. De herziening ~~heeft plaats~~ **wordt** elk jaar **verricht** tot beloop van een vijfde van het bedrag van die belasting, wanneer enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen. ***(eerste lid)***
	Voor de belasting geheven van onroerende bedrijfsmiddelen bepaald door de Koning, beloopt het herzieningstijdperk evenwel vijftien jaar en heeft de herziening elk jaar plaats tot beloop van een vijftiende van het bedrag van die belasting. ***(tweede lid)***

-	**In afwijking van het eerste en het tweede lid, beloopt het herzieningstijdvak ten aanzien van de belasting geheven van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), vijfentwintig jaar en wordt de herziening elk jaar, al naargelang het geval, verricht tot beloop van een vijfde of een vijfentwintigste van het bedrag van die belasting.** ***(derde lid)***
Artikel 49	**Artikel 49**
De Koning regelt de toepassing van de artikelen 45 tot 48 door onder meer te bepalen:	De Koning regelt de toepassing van de artikelen 45 tot 48 door onder meer te bepalen:
1° het tijdstip waarop het recht op aftrek ontstaat;	**1°** het tijdstip waarop het recht op aftrek ontstaat;
2° de termijnen waarbinnen en de regelen volgens welke de aftrek plaatsheeft, berekend wordt en herzien wordt;	**2°** de termijnen waarbinnen en de regelen volgens welke de aftrek plaatsheeft, berekend wordt en herzien wordt;
3° de wijze waarop de aftrek en de herziening plaatshebben en berekend worden wanneer iemand de hoedanigheid van belastingplichtige verliest of wanneer er bij een belastingplichtige enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag hebben gelegen;	**3°** de wijze waarop de aftrek en de herziening plaatshebben en berekend worden wanneer iemand de hoedanigheid van belastingplichtige verliest of wanneer er bij een belastingplichtige enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag hebben gelegen;
4° de factoren die uit de in artikel 46, § 1, bedoelde breuk dienen te worden gesloten opdat deze niet tot ongelijkheid in de heffing van de belasting zou leiden.	**4°** de factoren die uit de in artikel 46, § 1, bedoelde breuk dienen te worden gesloten opdat deze niet tot ongelijkheid in de heffing van de belasting zou leiden.
	5° de wijze waarop herzieningen moeten worden verricht ten aanzien van de belasting geheven van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijbehorend terrein, verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d):

	a) bij gehele of gedeeltelijke leegstand van het gebouw of gedeelte van het gebouw; **b) bij gehele of gedeeltelijke overdracht van bedoelde gebouwen of gedeelten van gebouwen tijdens de looptijd van de huurovereenkomst en bij overdracht van de huur;** **c) bij het sluiten of beëindigen van de huurovereenkomst.**

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	**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**
Basistekst	Tekst aangepast aan het voorontwerp
Rubriek XXXII, § 4, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20	**Rubriek XXXII, § 4, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20**
Privé-woningen voor gehandicapten	Privé-woningen voor gehandicapten
§ 1 tot § 3;	**§ 1 tot § 3;**
§ 4. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de in artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek bedoelde onroerende financieringshuur of onroerende leasing die betrekking heeft op gebouwen die specifiek aangepast zijn om door een gehandicapte als privé-woning te worden gebruikt, wanneer de leasingnemer een in § 1, 1°, genoemde maatschappij of instelling is die deze gebouwen verhuurt aan de in § 1, 3°, genoemde gehandicapten.	**§ 4.** Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de ~~in artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek bedoelde~~ onroerende financieringshuur of onroerende leasing **bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek,** die betrekking **hebben** ~~heeft~~ op gebouwen die specifiek aangepast zijn om door een gehandicapte als **privéwoning** ~~privé woning~~ te worden gebruikt, wanneer de **afnemer** ~~leasingnemer~~ een in § 1, 1°, genoemde maatschappij of instelling is die deze gebouwen verhuurt aan de in § 1, 3°, genoemde gehandicapten.
Rubriek XXXIII, § 4, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20	**Rubriek XXXIII, § 4, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20**
Instellingen voor gehandicapten	Instellingen voor gehandicapten
§ 1 tot § 3;	**§ 1 tot § 3;**
§ 4. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de in artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek bedoelde onroerende financieringshuur of onroerende leasing die betrekking heeft op woningcomplexen bestemd om te worden gebruikt voor de huisvesting van gehandicapten, wanneer de leasingnemer een in § 1, 2°, genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.	**§ 4.** Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing op de ~~in artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek bedoelde~~ onroerende financieringshuur of onroerende leasing **bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek** die betrekking **hebben** ~~heeft~~ op woningcomplexen bestemd om te worden gebruikt voor de huisvesting van gehandicapten, wanneer de **afnemer** ~~leasingnemer~~ een in § 1, 2°, genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.

Rubriek XXXVI, § 1, 3°, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 Huisvesting in het kader van het sociaal beleid	**Rubriek XXXVI, § 1, 3°, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20** Huisvesting in het kader van het sociaal beleid
§ 1. Het verlaagd tarief van zes percent is van toepassing op:	**§ 1.** Het verlaagd tarief van zes percent is van toepassing op:
1°;	**1°;**
2°;	**2°;**
3° de in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek, bedoelde onroerende financieringshuur of onroerende leasing die betrekking heeft op de onder 1° bedoelde privé-woningen wanneer de leasingnemer een gewestelijke huisvestingsmaatschappij, een door die maatschappij erkende maatschappij voor sociale huisvesting of het Vlaams Woningfonds, "le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie" en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is.	**3°** de ~~in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek bedoelde~~ onroerende financieringshuur of onroerende leasing **bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek** die betrekking hebben ~~heeft~~ op de onder 1° bedoelde ~~privé-woningen~~ **privéwoningen** wanneer de **afnemer** ~~leasingnemer~~ een gewestelijke huisvestingsmaatschappij, een door die maatschappij erkende maatschappij voor sociale huisvesting of het Vlaams Woningfonds, "le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie" en het Woningfonds van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is.
Rubriek XL, 4°, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 Gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding	**Rubriek XL, 4°, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20** Gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding
Het verlaagd tarief van zes pct. is van toepassing op:	Het verlaagd tarief van zes pct. is van toepassing op:
1° tot 3°;	**1° tot 3°;**
4° de in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek bedoelde onroerende financieringshuur of onroerende leasing die betrekking heeft op de in de bepalingen onder 1° en 2° genoemde gebouwen.	**4°** de ~~in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek bedoeld~~ onroerende financieringshuur of onroerende leasing **bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek** die betrekking **hebben** ~~heeft~~ op de ~~in de bepalingen~~ onder 1° en 2° **bedoelde** ~~genoemde~~ gebouwen.

Rubriek X, § 1, C, van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 Huisvesting in het kader van het sociaal beleid	**Rubriek X, § 1, C, van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20** Huisvesting in het kader van het sociaal beleid
§ 1. Het verlaagd tarief van 12 pct. is van toepassing op:	**§ 1.** Het verlaagd tarief van 12 pct. is van toepassing op:
A);	**A);**
B);	**B);**
C) de in artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek bedoelde onroerende financieringshuur of onroerende leasing die betrekking heeft op de onder A bedoelde privé-woningen en woningcomplexen wanneer de leasingnemer een onder A genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.	**C)** de ~~in artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek bedoelde~~ onroerende financieringshuur of onroerende leasing **bedoeld** in artikel 44, § 3, 2°, b**)**, van het Wetboek **en de onroerende verhuur, bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek,** die betrekking **hebben** ~~heeft~~ op de onder A bedoelde ~~privé-woningen~~ **privéwoningen** en woningcomplexen wanneer de **afnemer** ~~leasingnemer~~ een onder A genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is.
Rubriek XI, § 3, van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 Huisvesting in het kader van het sociaal beleid - Privé-initiatief	**Rubriek XI, § 3, van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20** Huisvesting in het kader van het sociaal beleid - Privé-initiatief
§ 1;	**§ 1;**
§ 2;	**§ 2;**
§ 3. Het verlaagd tarief van 12 % is van toepassing op de in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek, bedoelde onroerende financieringshuur of onroerende leasing met betrekking tot de onder paragraaf 1, eerste lid, bedoelde privéwoningen en woningcomplexen, wanneer zij bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid. *(eerste lid)*	**§ 3.** Het verlaagd tarief van 12 % is van toepassing op de ~~in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek, bedoelde~~ onroerende financieringshuur of onroerende leasing **bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek en op de onroerende verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, die** ~~met~~ betrekking **hebben op** ~~tot~~ de onder paragraaf 1, eerste lid, bedoelde privéwoningen en woningcomplexen, wanneer **die** ~~zij~~ bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid. *(eerste lid)*
Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan de volgende voorwaarden:	Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan de volgende voorwaarden:

1° de persoon die een privéwoning of een woningcomplex in leasing neemt in omstandigheden waarbij de belasting opeisbaar wordt, moet:	**1°** de persoon die een privéwoning of een woningcomplex in leasing **of in huur** neemt in omstandigheden waarbij de belasting opeisbaar wordt, moet:
a) vooraleer de belasting opeisbaar wordt, overeenkomstig artikel 22*bis* van het Wetboek, bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde in het ambtsgebied waar hij zijn woonplaats of maatschappelijke zetel heeft, een verklaring indienen in de vorm bepaald door de minister van Financiën of zijn gemachtigde, dat in het kader van het sociaal beleid deze privéwoning of dit woningcomplex bestemd is om te worden verhuurd aan een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon; deze verklaring moet eveneens worden ondertekend door laatstgenoemde;	**a)** vooraleer de belasting opeisbaar wordt, overeenkomstig artikel 22*bis* van het Wetboek, bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde in het ambtsgebied waar hij zijn woonplaats of maatschappelijke zetel heeft, een verklaring indienen in de vorm bepaald door de minister van Financiën of zijn gemachtigde, dat in het kader van het sociaal beleid deze privéwoning of dit woningcomplex bestemd is om te worden verhuurd aan een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon; deze verklaring moet eveneens worden ondertekend door laatstgenoemde;
b) aan de leasinggever een kopie van de verklaring bedoeld in de bepaling onder a) overhandigen;	**b)** aan de leasinggever **of de verhuurder** een kopie van de verklaring bedoeld in de bepaling onder a) overhandigen;
c) een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract gesloten met een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon, voorleggen bij het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder a) binnen de maand vanaf de ondertekening van het contract;	**c)** een voor eensluidend verklaard afschrift van het verhuurcontract gesloten met een in paragraaf 1, eerste lid, bedoelde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon, voorleggen bij het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder a) binnen de maand vanaf de ondertekening van het contract;
2° de door de leasinggever uitgereikte factuur en het dubbel dat hij moet bewaren moet de datum en het referentienummer vermelden van de verklaring en de aanduiding van het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder 1°, a);	**2°** de door de leasinggever **of de verhuurder** uitgereikte factuur en het dubbel dat hij moet bewaren moet de datum en het referentienummer vermelden van de verklaring en de aanduiding van het controlekantoor bedoeld in de bepaling onder 1°, a);
3° uiterlijk de laatste werkdag van de maand die volgt op de maand waarin de factuur met toepassing van het verlaagd tarief van 12 % werd uitgereikt, moet de leasinggever een kopie van deze factuur toesturen naar het controlekantoor waaronder hij ressorteert. *(tweede lid)*	**3°** uiterlijk de laatste werkdag van de maand die volgt op de maand waarin de factuur met toepassing van het verlaagd tarief van 12 % werd uitgereikt, moet de leasinggever **of de verhuurder** een kopie van deze factuur toesturen naar het controlekantoor waaronder hij ressorteert. *(tweede lid)*

Coordination des articles	
Code de la T.V.A.	**Code de la T.V.A.**
Texte de base	Texte adapté à l'avant-projet
Article 1er, § 9	**Article 1er, § 9**
§ 9. Pour l'application du présent Code, il y a lieu d'entendre :	**§ 9.** Pour l'application du présent Code, il y a lieu d'entendre :
1° par bâtiment ou fraction de bâtiment, toute construction incorporée au sol ;	**1°** par bâtiment ou fraction de bâtiment, toute construction incorporée au sol ;
2° par sol y attenant, le terrain sur lequel il est permis de bâtir et qui est cédé par la même personne, en même temps que le bâtiment et attenant à celui-ci.	**2°** par sol y attenant, le terrain sur lequel il est permis de bâtir et qui est cédé par la même personne, en même temps que le bâtiment et attenant à celui-ci. ***(alinéa 1er)***
	L'alinéa 1er, 2°, ne s'applique pas à l'article 44, § 3, 2°, d). ***(alinéa 2)***
Article 9	**Article 9**
Par biens, il faut entendre, pour l'application du présent Code, les biens corporels. *(alinéa 1er)*	Par biens, il faut entendre, pour l'application du présent Code, les biens corporels. *(alinéa 1er)*
Sont considérés comme des biens corporels :	Sont considérés comme des biens corporels :
1° l'électricité, le gaz, la chaleur et le froid ;	**1°** l'électricité, le gaz, la chaleur et le froid ;
2° les droits réels, autres que le droit de propriété, donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles ; sont toutefois exclus les droits d'emphytéose constitués ou cédés par une entreprise pratiquant la location-financement de biens immeubles dans le cadre d'un contrat de location-financement d'immeubles au sens de l'article 44, § 3, 2°, b). *(alinéa 2)*	**2°** les droits réels, autres que le droit de propriété, donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles ; sont toutefois exclus les droits d'emphytéose constitués ou cédés par une entreprise pratiquant la location-financement de biens immeubles dans le cadre d'un contrat de location-financement d'immeubles au sens de l'article 44, § 3, 2°, b), **ou pour lequel l'option pour la taxation visée à l'article 44, § 3, 2°, d), a été exercée**. *(alinéa 2)*

Les titres au porteur ne sont pas considérés comme des biens corporels. *(alinéa 3)*	Les titres au porteur ne sont pas considérés comme des biens corporels. *(alinéa 3)*
Article 33	**Article 33**
§ 1er. La base d'imposition est constituée :	**§ 1er.** La base d'imposition est constituée :
1° pour les opérations visées à l'article 10, § 3, et à l'article 12, par le prix d'achat des biens ou de biens similaires, ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations et en tenant compte, le cas échéant, de l'article 26, alinéas 2 et 3, et de l'article 28 ;	**1°** pour les opérations visées à l'article 10, § 3, et à l'article 12, par le prix d'achat des biens ou de biens similaires, ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations et en tenant compte, le cas échéant, de l'article 26, alinéas 2 et 3, et de l'article 28 ;
2° pour les opérations visées à l'article 19, § 1er et § 2, 2°, par le montant des dépenses engagées par l'assujetti ;	**2°** pour les opérations visées à l'article 19, § 1er et § 2, 2°, par le montant des dépenses engagées par l'assujetti ;
3° pour les opérations visées à l'article 19, § 2, 1°, par la valeur normale des prestations de services telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32.	**3°** pour les opérations visées à l'article 19, § 2, 1°, par la valeur normale des prestations de services telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32.
§ 2. Par dérogation à l'article 26, la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services est constituée par la valeur normale telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 lorsque :	**§ 2.** Par dérogation à l'article 26, la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services est constituée par la valeur normale telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 lorsque :
1° la contrepartie est inférieure à la valeur normale ;	**1°** la contrepartie est inférieure à la valeur normale ;
2° le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services n'a pas le droit de déduire entièrement la taxe due ;	**2°** le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services n'a pas le droit de déduire entièrement la taxe due ;
3° le bénéficiaire est lié avec le fournisseur de biens ou le prestataire de services :	**3°** le bénéficiaire est lié avec le fournisseur de biens ou le prestataire de services :
- en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré ;	- en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré ;
- en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré.	- en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré.
-	**§ 2*bis*. Par dérogation à l'article 26, la base d'imposition de la location visée à l'article 44, § 3, 2°, d), est constituée par**

	la valeur normale telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 lorsque : **1° la contrepartie est inférieure à la valeur normale ;** **2° le preneur n'a pas le droit de déduire entièrement la taxe due ;** **3° le preneur est lié d'une des manières suivantes avec le loueur :** **a) en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré ;** **b) en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré ;** **c) en raison d'un lien de contrôle, direct ou indirect, en droit ou en fait ;** **d) en raison du fait que la majorité des actifs qu'ils ont investis pour les besoins de leur activité économique appartient directement ou indirectement à la même personne ;** **e) en raison du fait qu'ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ;** **f) en raison du fait qu'ils organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation ;** **g) en raison du fait qu'ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.**
§ 3. En cas d'échange et, plus généralement, lorsque la contrepartie est une prestation qui ne consiste pas uniquement en une somme d'argent, cette prestation est, pour le calcul de la taxe, comptée à sa valeur normale.	**§ 3.** En cas d'échange et, plus généralement, lorsque la contrepartie est une prestation qui ne consiste pas uniquement en une somme d'argent, cette prestation est, pour le calcul de la taxe, comptée à sa valeur normale.

Article 44, § 3	**Article 44, § 3**
§ 3. Sont encore exemptés de la taxe :	**§ 3.** Sont encore exemptés de la taxe :
1° ;	**1°** ;
2° l'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par nature, à l'exception :	**2°** l'affermage~~,~~ **et** la location ~~et la cession de bail~~ de biens immeubles par nature, à l'exception :
a) des prestations de services suivantes :	**a)** des prestations de services suivantes :
- la mise à disposition d'emplacements pour véhicules ;	- la mise à disposition d'emplacements pour véhicules ;
- la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage des biens ;	- la mise à disposition d'emplacements **utilisés pour plus de 50 p.c.** pour l'entreposage de biens**, à condition que ces emplacements ne soient pas utilisées pour plus de 10 p.c. comme espaces de vente. N'est pas visée la mise à disposition pour laquelle l'option visée au point d) peut être exercée** ;
- la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants ;	- la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants ;
- la mise à disposition d'emplacements pour le camping ;	- la mise à disposition d'emplacements pour le camping ;
- la mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports ;	- la mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports ;
- la mise à disposition d'outillages et de machines fixés à demeure ;	- la mise à disposition d'outillages et de machines fixés à demeure ;
-	**- la mise à disposition, autrement qu'à des fins de logement, de biens immeubles par nature pour une période ne dépassant pas six mois. N'est pas visée la mise à disposition à des personnes physiques qui utilisent les biens à des fins privées ou, plus généralement, à des fins étrangères à leur activité économique, ainsi que la mise à disposition à des organisations sans but de lucre. N'est pas non plus**

	visée la mise à disposition en faveur de toute personne qui affecte ces biens à la réalisation d'opérations visées au paragraphe 2 ;

b) des locations-financements d'immeubles consenties par une entreprise pratiquant la location-financement d'immeubles ou la location qualifiée de leasing immobilier, lorsque cette entreprise construit, fait construire ou acquiert, avec application de la taxe, le bâtiment sur lequel porte le contrat et que le preneur prend ce bien en location pour l'utiliser dans l'exercice d'une activité d'assujetti ; le Roi définit les conditions auxquelles doit satisfaire le contrat de location-financement d'immeubles, notamment en ce qui concerne la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en font l'objet ainsi que les droits et les obligations du preneur ;	**b)** des locations-financements d'immeubles consenties par une entreprise pratiquant la location-financement d'immeubles ou la location qualifiée de leasing immobilier, lorsque cette entreprise construit, fait construire ou acquiert, avec application de la taxe, le bâtiment sur lequel porte le contrat et que le preneur prend ce bien en location pour l'utiliser dans l'exercice d'une activité d'assujetti ; le Roi définit les conditions auxquelles doit satisfaire le contrat de location-financement d'immeubles, notamment en ce qui concerne la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en font l'objet ainsi que les droits et les obligations du preneur ;
c) la location de coffres-forts ;	**c) de** la location de coffres-forts ;
-	**d) de la location d'un bâtiment ou fraction d'un bâtiment, que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, pour autant que le loueur et le preneur aient opté conjointement pour la taxation de cette location. Lorsqu'un bâtiment ou une fraction d'un bâtiment est donné en location en même temps que le sol y attenant, l'option doit être exercée conjointement par rapport aux deux biens immeubles.**
-	**L'option vaut pour toute la durée du contrat.**
-	**L'option ne peut être exercée que pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels les taxes grevant les opérations visées à l'article 19, § 2, alinéa 2, relatives aux bâtiments mêmes et qui concourent spécifiquement à leur construction sont exigibles pour la première fois au plus tôt le 1er octobre 2018. Cette condition n'est pas applicable pour les contrats de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens visée au point a), deuxième tiret pour lesquels l'option peut être exercée.**

-	**Pour l'application de l'alinéa 1er, on entend par "sol y attenant", la parcelle cadastrale ou les parcelles cadastrales sur lesquelles le bâtiment ou la fraction de bâtiment a été érigé et qui est donnée ou sont données en location simultanément avec ce bâtiment ou fraction de bâtiment par la même personne.**
-	**Le Roi détermine le moment auquel l'option doit être exercée et les formalités à observer ;**
3° à 14°.	**3° à 14°**.
Article 48	**Article 48**
§ 1er. En cas de déduction partielle, le montant de la déduction fait l'objet d'une détermination provisoire. Il est régularisé après l'expiration de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance.	**§ 1er.** En cas de déduction partielle, le montant de la déduction fait l'objet d'une détermination provisoire. Il est révisé après l'expiration de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance.
§ 2. En ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement, la déduction des taxes qui les ont grevés est sujette à révision pendant une période de cinq années. Une régularisation est opérée, chaque année à concurrence d'un cinquième du montant de ces taxes, lorsque des variations sont intervenues dans les éléments qui ont été pris en considération pour le calcul des taxes déductibles. Toutefois, pour les taxes qui qui ont grevé les biens immeubles par leur nature et les droits réels qu'Il détermine, le Roi peut prévoir que la période de révision est de quinze ans et que la révision a lieu chaque année à concurrence du quinzième du montant de ces taxes.	**§ 2.** En ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement, la déduction des taxes qui les ont grevés est sujette à révision pendant une période de cinq années. La révision s'opère~~ est opérée~~, chaque année à concurrence d'un cinquième du montant de ces taxes, lorsque des variations sont intervenues dans les éléments qui ont été pris en considération pour le calcul des taxes déductibles. ***(alinéa 1er)*** **Toutefois, pour les taxes qui ont grevé les biens d'investissement immobiliers déterminées par le Roi, la période de révision est de quinze ans et la révision s'opère chaque année à concurrence d'un quinzième du montant de ces taxes.** ***(alinéa 2)***

-	**Par dérogation aux alinéas 1er et 2, la période de révision est de vingt-cinq ans en ce qui concerne les taxes qui ont grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d), et la révision s'opère chaque année, selon le cas, à concurrence d'un cinquième ou d'un vingt-cinquième du montant de ces . *(alinéa 3)***
Article 49	**Article 49**
Le Roi fixe les conditions d'application des articles 45 à 48 en déterminant notamment :	Le Roi fixe les conditions d'application des articles 45 à 48 en déterminant notamment :
1° le moment auquel le droit à déduction prend naissance ;	**1°** le moment auquel le droit à déduction prend naissance ;
2° les délais endéans lesquels et les modalités selon lesquelles les déductions sont opérées, calculées et régularisées ;	**2°** les délais endéans lesquels et les modalités selon lesquelles les déductions sont opérées, calculées et ~~régularisées~~ **révisées** ;
3° la manière dont les déductions et régularisations sont opérées et calculées lorsqu'une personne perd la qualité d'assujetti ou lorsque, étant un assujetti, des variations sont intervenues dans les éléments pris en considération pour le calcul des déductions ;	**3°** la manière dont les déductions et ~~régularisations~~ **révisions** sont opérées et calculées lorsqu'une personne perd la qualité d'assujetti ou lorsque, étant un assujetti, des variations sont intervenues dans les éléments pris en considération pour le calcul des déductions ;
4° les éléments à exclure du prorata visé à l'article 46, § 1er, pour éviter qu'il ne crée des inégalités dans l'application de la taxe.	**4°** les éléments à exclure du prorata visé à l'article 46, § 1er, pour éviter qu'il ne crée des inégalités dans l'application de la taxe.
	5° la manière dont les révisions doivent être opérées en ce qui concerne la taxe ayant grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attenant, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d) :

	a) en cas d'inoccupation totale ou partielle du bâtiment ou de la fraction de bâtiment ; **b) en cas de cession totale ou partielle de ces bâtiments ou fractions de bâtiments au cours du contrat de location et en cas de cession de bail ;** **c) en cas de conclusion du contrat ou en fin de contrat de location.**

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	**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**
Texte de base	Texte de base adapté à l'avant-projet
Rubrique XXXII, § 4, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 Logements privés pour handicapés **§ 1er à § 3 ;** **§ 4.** Le taux réduit est également applicable à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b, du Code, portant sur des bâtiments qui sont spécialement adaptés au logement privé d'une personne handicapée, lorsque le preneur en location-financement ou leasing immobilier du bâtiment est une société ou une institution visées au § 1er, 1°, qui donne ces bâtiments en location à des handicapés visés au § 1er, 3°.	**Rubrique XXXII, § 4, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20** Logements privés pour handicapés **§ 1er à § 3 ;** **§ 4.** Le taux réduit est également applicable à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b**)**, du Code **et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code**, portant sur des bâtiments qui sont spécialement adaptés au logement privé d'une personne handicapée, lorsque le preneur ~~en location-financement ou leasing immobilier du bâtiment~~ est une société ou une institution visées au § 1er, 1°, qui donne ces bâtiments en location à des handicapés visés au § 1er, 3°.
Rubrique XXXIII, § 4, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 Etablissements pour handicapés **§ 1er à § 3 ;** **§ 4.** Le taux réduit est également applicable à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b, du Code, portant sur des complexes d'habitation destinés à être utilisés pour l'hébergement des personnes handicapées lorsque le preneur en location-financement ou leasing immobilier du complexe est une personne de droit public ou de droit privé visée au § 1er, 2°.	**Rubrique XXXIII, § 4, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20** Etablissements pour handicapés **§ 1er à § 3 ;** **§ 4.** Le taux réduit est également applicable à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b**)**, du Code **et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code**, portant sur des complexes d'habitation destinés à être utilisés pour l'hébergement des personnes handicapées lorsque le preneur ~~en location-financement ou leasing immobilier du complexe~~ est une personne de droit public ou de droit privé visée au § 1er, 2°.

Rubrique XXXVI, § 1er, 3°, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 Logement dans le cadre de la politique sociale **§ 1er**. Le taux réduit de six pour cent s'applique : **1° ;** **2° ;** **3°** à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code, portant sur les logements privés visés au 1° lorsque le preneur en location-financement ou leasing immobilier du bâtiment est une société régionale de logement ou une société de logement social agréée par celle-ci ou le "Vlaams Woningfonds", au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale.	**Rubrique XXXVI, § 1er, 3°, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20** Logement dans le cadre de la politique sociale **§ 1er**. Le taux réduit de six pour cent s'applique : **1° ;** **2° ;** **3°** à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b**)**, du Code **et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code**, portant sur les logements privés visés au 1° lorsque le preneur ~~en location-financement ou leasing immobilier du bâtiment~~ est une société régionale de logement ou une société de logement social agréée par celle-ci ou le "Vlaams Woningfonds", au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale.
Rubrique XL, 4°, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 Bâtiments destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves scolaires Le taux réduit de six p.c. s'applique : **1° à 3° ;** **4°** à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code portant sur des bâtiments scolaires visés sous 1° et 2°.	**Rubrique XL, 4°, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20** Bâtiments destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves scolaires Le taux réduit de six p.c. s'applique : **1° à 3° ;** **4°** à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code **et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code,** portant sur des bâtiments scolaires visés sous 1° et 2°.

Rubrique X, § 1er, C), du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20	**Rubrique X, § 1er, C), du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20**
Logement dans le cadre de la politique sociale	Logement dans le cadre de la politique sociale
§ 1er. Le taux réduit de 12 p.c. s'applique :	**§ 1er.** Le taux réduit de 12 p.c. s'applique :
A) ;	**A) ;**
B) ;	**B) ;**
C) à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b, du Code portant sur des logements privés et des complexes d'habitation visés sous A lorsque le preneur en location-financement ou leasing immobilier du bâtiment est une personne de droit public ou de droit privé visée sous A.	**C)** à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b**)**, du Code **et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code,** portant sur des logements privés et des complexes d'habitation visés sous A lorsque le preneur ~~en location-financement ou leasing immobilier du bâtiment~~ est une personne de droit public ou de droit privé visée sous A.
Rubrique XI, § 3, du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20	**Rubrique XI, § 3, du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20**
Logement dans le cadre de la politique sociale - Initiative privée	Logement dans le cadre de la politique sociale - Initiative privée
§ 1er ;	**§ 1er ;**
§ 2 ;	**§ 2 ;**
§ 3. Le taux réduit de 12 % s'applique à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code, portant sur des logements privés et des complexes d'habitation visés au paragraphe 1er, alinéa 1er, lorsque ces biens sont destinés au logement dans le cadre de la politique sociale. *(alinéa 1er)*	**§ 3.** Le taux réduit de 12 % s'applique à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code **et à la location immobilière visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code**, portant sur des logements privés et des complexes d'habitation visés au paragraphe 1er, alinéa 1er, lorsque ces biens sont destinés au logement dans le cadre de la politique sociale. *(alinéa 1er)*
Le bénéfice du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes :	Le bénéfice du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes :
1° la personne qui prend en leasing un logement privé ou un complexe d'habitation dans des conditions qui rendent la taxe exigible doit :	**1°** la personne qui prend en leasing **ou en location** un logement privé ou un complexe d'habitation dans des conditions qui rendent la taxe exigible doit :

a) avant le moment où la taxe devient exigible, conformément à l'article 22*bis* du Code, déclarer auprès de l'office de contrôle en charge de la taxe sur la valeur ajoutée dans le ressort duquel elle a son domicile ou son siège social, dans les formes prévues par le ministre des Finances ou son délégué, que dans le cadre de la politique sociale, ce logement privé ou ce complexe d'habitation est destiné à être donné en location à une personne morale de droit public ou de droit privé visée au paragraphe 1er, alinéa 1er ; cette déclaration doit également être signée par cette dernière ;	**a)** avant le moment où la taxe devient exigible, conformément à l'article 22*bis* du Code, déclarer auprès de l'office de contrôle en charge de la taxe sur la valeur ajoutée dans le ressort duquel elle a son domicile ou son siège social, dans les formes prévues par le ministre des Finances ou son délégué, que dans le cadre de la politique sociale, ce logement privé ou ce complexe d'habitation est destiné à être donné en location à une personne morale de droit public ou de droit privé visée au paragraphe 1er, alinéa 1er ; cette déclaration doit également être signée par cette dernière ;
b) produire au donneur en leasing une copie de la déclaration visée au a) ;	**b)** produire au donneur en leasing **ou au loueur** une copie de la déclaration visée au a) ;
c) déposer une copie certifiée conforme du contrat de location conclu avec une personne morale de droit public ou de droit privé visée au paragraphe 1er, alinéa 1er, auprès de l'office de contrôle visé au a), dans le mois qui suit la signature de ce contrat ;	**c)** déposer une copie certifiée conforme du contrat de location conclu avec une personne morale de droit public ou de droit privé visée au paragraphe 1er, alinéa 1er, auprès de l'office de contrôle visé au a), dans le mois qui suit la signature de ce contrat ;
2° la facture émise par le donneur en leasing et le double qu'il doit conserver, doit mentionner la date et le numéro de référence de la déclaration ainsi que l'office de contrôle visés au 1°, a) ;	**2°** la facture émise par le donneur en leasing **ou le loueur** et le double qu'il doit conserver, doit mentionner la date et le numéro de référence de la déclaration ainsi que l'office de contrôle visés au 1°, a) ;
3° au plus tard le dernier jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la facture a été émise avec application du taux réduit de 12 %, le donneur en leasing doit faire parvenir, à l'office de contrôle dont il relève, une copie de cette facture. *(alinéa 2)*	**3°** au plus tard le dernier jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la facture a été émise avec application du taux réduit de 12 %, le donneur en leasing **ou le loueur** doit faire parvenir, à l'office de contrôle dont il relève, une copie de cette facture. *(alinéa 2)*

Centrale drukkerij – Imprimerie centrale