FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE

KORTDURENDE VERHUUR : MÉT OF ZONDER BTW?

Aantal woorden: 19.826

Shauni De Letter
Stamnummer : 01406067

Promotor: Prof. Dr. Stefan Ruysschaert

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van:

Master in de handelswetenschappen: fiscaliteit

Academiejaar: 2019-2020

UNIVERSITEIT GENT

Deze pagina is niet beschikbaar omdat ze persoonsgegevens bevat.
Universiteitsbibliotheek Gent, 2021.

This page is not available because it contains personal information.
Ghent University, Library, 2021.

Voorwoord

Deze masterproef vormt het slotstuk van mijn opleiding Handelswetenschappen met afstudeerrichting Fiscaliteit. Daar mijn interessegebied in de btw-sfeer ligt, koos ik ervoor mijn masterproef te schrijven over dit onderwerp. Het feit dat de regeling inzake kortdurende verhuur een impact heeft op onze activiteit met betrekking tot het uitbaten van een foodtruck, gaf de spreekwoordelijke doorslag.

Ik leerde gedurende mijn opleiding veel bij op vlak van theoretische kennis, maar ook over mezelf als persoon. Ik kan dan ook niet wachten om mijn verworven kennis om te zetten in de praktijk en het beste van mezelf te geven.

Dit traject had ik nooit kunnen afleggen zonder de hulp en steun van volgende personen:

Allereerst wil ik mijn promotor, Stefaan Ruysschaert, bedanken om me dit interessante onderwerp aan te reiken en me de begeleiding te bieden die ervoor heeft gezorgd dat ik deze masterproef tot een goed einde kon brengen.

Daarnaast wil ik mijn ouders, broer, vriend en vriendinnen bedanken voor de aanmoedigende woorden en onvoorwaardelijke steun gedurende dit volledige traject. Mede dankzij jullie had ik het doorzettingsvermogen om mijn opleiding af te ronden.

Tenslotte wil ik Stéphanie en Michiel bedanken om mijn masterproef na te lezen en me opbouwende feedback aan te reiken.

Ik sluit nu wel een periode van studeren af, maar zal levenslang blijven bijleren.
Ik wens u allen veel leesplezier!

Shauni De Letter

Evergem, 4 januari 2020

Inhoudsopgave

Voorwoord I
Inhoudsopgave II
Lijst van gebruikte afkortingen V
1. Inleiding 1
2. Burgerrechtelijk 3
2.1 Handelshuurwet 3
2.2 Bezetting ter bede 4
2.3 Pop-up reglementering 5
3. Belasting over de toegevoegde waarde 6
3.1 Algemeen 6
3.1.1 Oorsprong en omschrijving 6
3.1.2 Btw- belastingplicht en gevolg van recht op aftrek 6
3.2 Begrip onroerende verhuur 8
3.2.1 Duur 9
3.2.2 Overeengekomen prijs 10
3.2.3 Het recht het gehuurde goed te gebruiken 10
3.3 Onroerende verhuur binnen het btw-stelsel 11
3.3.1 Belaste onroerende verhuur 11
3.3.1.1 Levering van goederen (art. 10 WBTW) vs. dienst (art. 18 WBTW) 11
3.3.1.1.1 Persoonlijk versus zakelijk recht 11
3.3.2 Vrijgestelde onroerende verhuur (art. 44, §3, 2° WBTW) 12
3.3.3 Belaste onroerende verhuur uitdrukkelijk uitgesloten van de vrijstelling 12
3.4 Onderscheid passieve en actieve verhuur 14
3.4.1 Passieve terbeschikkingstelling/verhuur 14
3.4.2 Bijkomende diensten 15
3.4.2.1 Eén enkele complexe handeling met een passief karakter 15
3.4.2.2 Onderscheiden en zelfstandige handelingen 16
3.4.2.2.1 Algemeen 16
3.4.2.2.2 Rechtspraak 17
3.4.2.3 Eén complexe handeling met een actief karakter/ actieve verhuur 18
3.4.2.3.1 Diensten 18
3.4.2.3.2 Inmenging 20
3.4.3 Diensten vergelijkbaar met hoteldiensten 21
3.4.4 Conclusie 22
3.5 Concessies 23

3.5.1 Algemeen ... 23
3.5.2 Dienst Voorafgaande beslissing (hierna: DVB) ... 25
3.5.2.1 Exploitatie sporthal ... 25
3.5.2.2 Exploitatie cafetaria ... 26
3.5.3 Rechtspraak Hof van Justitie van de Europese Unie ... 26
3.6 Diensten met een element van onroerende verhuur ... 28
3.6.1 Het verlenen van het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen ... 28
3.6.2 Bedrijven- of dienstencentra ... 30
3.6.2.1 Kenmerken van het contract ... 31
3.6.2.2 Minimale diensten ... 31
3.6.2.3 Extra verleende diensten ... 32
3.7 Toepassingen ... 32
3.7.1 Toepassing 1: terbeschikkingstelling van een zaal door de exploitant van een inrichting voor sport ... 32
3.7.1.1 Algemeen ... 32
3.7.1.2 Praktijkcasus ... 33
3.7.1.3 Verplichte belastingheffing op kortdurende verhuur ... 34
3.7.2 Toepassing 2: seminarie met of zonder dranken en spijzen ... 34
3.7.2.1 Algemeen ... 34
3.7.2.2 Verhuur van zalen voor seminaries zonder spijzen en dranken ... 34
3.7.2.2.1 Onroerende verhuur met bijkomende diensten ... 34
3.7.2.2.2 Verschillende afzonderlijke hoofddiensten ... 35
3.7.2.2.3 Actieve complexe dienst ... 36
3.7.2.2.4 Verplichte belastingheffing op kortdurende verhuur ... 36
3.7.2.3 Met spijzen en dranken ... 37
3.7.2.3.1 De verstrekte spijzen en/of dranken zijn bijkomend bij de hoofdhandeling en volgen het btw-stelsel van die hoofdhandeling ... 37
3.7.2.3.2 Het verstrekken van spijzen en/of dranken is een aparte hoofdhandeling die zijn eigen btw-stelsel volgt ... 38
3.7.2.4 Praktijkcasus ... 38
3.7.3 Toepassing 3: het verhuren van een ruimte voor een (handels)beurs of tentoonstelling ... 40
3.7.3.1 Terbeschikkingstelling van ruimte voor beurs of tentoonstelling aan de organisator ... 40
3.7.3.2 Terbeschikkingstelling van een standplaats aan de deelnemers van de beurs ... 41
3.7.3.2.1 Met bijkomende leveringen en diensten ... 41
3.7.3.2.2 Zonder bijkomende leveringen en diensten ... 41
3.7.3.3 Verplichte belastingheffing op kortdurende verhuur ... 41

3.8 Hervorming btw: Wet 14 oktober 2018 42
3.8.1 Inleiding en verloop hervorming 42
3.8.2 Doel van de wijziging 43
3.8.3 Verplichte btw-heffing op kortdurende verhuur van onroerende goederen. 44
3.8.3.1 Kortdurend 44
3.8.3.2 Onroerende goederen 46
3.8.3.3 Hoedanigheid huurder 47
3.8.3.4 Uitzonderingen 48
3.8.3.4.1 Eerste uitzondering: onroerende goederen voor bewoning 48
3.8.3.4.2 Tweede uitzondering: verhuur 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 49
3.8.3.4.3 Derde uitzondering: verhuur aan bepaalde organisaties waarvan de sociaal-culturele activiteiten bedoeld zijn in artikel 44, § 2 WBTW 49
3.8.3.5 Onderhuur en huuroverdracht 50
3.8.4 Verhouding kortdurende verhuur t.o.v. andere regelingen inzake onroerende verhuur van de Wet van 14 oktober 2018 50
3.8.4.1 Optioneel btw-stelsel voor professioneel onroerende verhuur 50
3.8.4.1.1 Grond- en vormvoorwaarden 51
3.8.4.1.2 Andere belangrijke voorwaarden 51
3.8.4.2 Terbeschikkingstelling van opslagruimte 52
3.8.4.3 Verhouding 53
3.8.5 Vergelijking burgerrechtelijk en btw-rechtelijk 54
4. Algemeen besluit 55
Bibliografie VI

Lijst van gebruikte afkortingen

AGB	Autonoom gemeentebedrijf
Antwerpen	hof van beroep Antwerpen
art.	artikel
Bergen	hof van beroep Bergen
btw	Belasting over de toegevoegde waarde
BVBA	besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
BW	Burgerlijk Wetboek
Cass.	Hof van Cassatie
Circ.	circulaire
DVB	Dienst Voorafgaande beslissingen
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie
KB	koninklijk besluit
MvT	memorie van toelichting
Notariaat	Nieuwsbrief notariaat
nr.	nummer
NV	naamloze vennootschap
Parl. St.	parlementair stuk
Rb.	rechtbank van eerste aanleg, burgerlijke kamer
Vr. en Antw.	vraag en antwoord
vzw	vereniging zonder winstoogmerk
WBTW	Wetboek Belasting over de Toegevoegde Waarde

Lijst van figuren

Figuur 1: tijdbalk ter verduidelijking……..54

1. Inleiding

De dag van vandaag rijzen pop-ups als paddenstoelen uit de grond. Iedereen kent de pop-ups in de vorm van verschillende gedaanten: van zomerse pop-up bars en restaurants (onder meer bekend van het gelijknamige tv-programma ‘”Mijn pop-up restaurant”) tot pop-up winkels, tentoonstellingen en zelfs pop-up musea. Pop-ups komen dus voor in alle sectoren van de economie[1]. Pop-up komt van het Engelse werkwoord “to pop up” wat letterlijk wordt vertaald als “opduiken, omhoog komen”[2]. Het verwijst naar het tijdelijke karakter van zo een winkel, restaurant of museum[3].

Het pop-up concept biedt voordelen voor zowel huurder als verhuurder van een onroerend goed. De huurder krijgt de kans om een potentiële markt af te tasten of in te spelen op trends zonder verbonden te zijn aan lange huurcontracten[4]. Een huurovereenkomst verzekert echter een constante stroom aan inkomsten voor de eigenaar van het onroerend goed[5]. Als starter-huurder is een huurovereenkomst allesbehalve een ideale manier om een concept uit te testen waarvan de afloop onbekend is. De pop-up blijkt hiervoor een ideale oplossing te zijn. De verhuurder blijft via pop-up verhuur gespaard van leegstandheffingen, geheven door gemeenten en provincies. Daarnaast draagt het seizoensgebonden karakter van pop-ups mede bij aan de populariteit van dit concept. Met een pop-up store of bar kan men perfect inspelen op bepaalde evenementen zoals de wereldbeker voetbal of feesten zoals Kerstmis of Pasen. Enkel tijdens deze periodes is er veel vraag naar dat specifieke product zoals gadgets van de Rode Duivels en kerstdecoratie, wat de perfecte gelegenheid biedt voor een pop-up om dergelijke producten aan te bieden[6].

Het oprichten van een pop-up is echter geen sinecure. Vergunningen en verzekeringen moeten worden aangevraagd en ook het bepalen van een locatie vergt een grondige voorafgaande analyse. Daarnaast moet een handelaar in pop-up stores een btw-nummer aanvragen en in de regel btw-aangiften indienen. Dit ongeacht of de handelaar werkt als eenmanszaak of vennootschap.

---

[1] S. RUYSSCHAERT, *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, p. 1
[2] Pop up. (z.j.). *Van Dale online.* Geraadpleegd op 11 november 2019 via https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/engels-nederlands/vertaling/pop#.Xcl0IdJKjIU
[3] S. RUYSSCHAERT, *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, p. 1
[4] S. RUYSSCHAERT, *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, p. 1
[5] Xerius. (z.j.). *Een pop-up-shop openen: nieuwe wetgeving en essentiële tips.* Geraadpleegd op 20 oktober 2019 via https://www.xerius.be/nl-be/blog/een-pop-up-shop-openen
[6] 1819.Brussels. (3 september 2014). *Het concept van de pop-up stores: een blijver?* Geraadpleegd op 13 november 2019 via https://1819.brussels/nl/blog/het-concept-van-de-pop-stores-een-blijver

Niet enkel winkels of restaurants kunnen voor korte duur gehuurd worden, ook vergaderzalen, ruimtes voor tentoonstellingen, zalen om seminaries te organiseren, een sporthal enz. worden vaak maar voor één tot enkele dagen gehuurd. Hierbij ontstaat vaak een discussie over hoe dergelijke verhuren moeten worden gekwalificeerd inzake de btw.

Het verhaal van pop-up zaken en kortdurende verhuur speelt zich af op het niveau van zowel burgerrecht als belasting over de toegevoegde waarde. In het eerste luik van deze masterproef wordt de burgerrechtelijke behandeling aangekaart. De “klassieke” en rigide Handelshuurwet, de rechtsfiguur van bezetting ter bede en de flexibele pop-up reglementering komen hierbij aan bod. Het tweede luik gaat dieper in op de btw-technische behandeling van de kortdurende verhuur.

> Eerst wordt een algemeen en kort overzicht gegeven van de belasting over de toegevoegde waarde. De oorsprong en begripsomschrijving worden toegelicht en de belangrijke btw-begrippen “belastingplicht” en “aftrek van de voorbelasting” worden besproken. Zo heeft de lezer een bepaalde basis om de masterproef verder te lezen. Nadien gaan we het centrale begrip van deze masterproef “onroerende verhuur” definiëren en bekijken we de belastbare onroerende verhuur met daarop de vrijstelling en de uitzonderingen op de vrijstelling. Deze masterproef richt zich vooral op artikel 44, §3, 2° WBTW. Vervolgens wordt het niet altijd eenvoudige onderscheid gemaakt tussen een passieve en actieve verhuur. Nadien komen de concessies aan bod en worden enkele diensten, welke een element van onroerende goederen bevatten, aangehaald. De masterproef wordt verder kracht bijgezet met enkele toepassingsgevallen waarbij reeds een verwijzing wordt gemaakt naar de nieuwe wetgeving inzake kortdurende verhuur. Nadien wordt de ingrijpende hervorming uitvoerig besproken. Tenslotte concluderen we of de Wet van 14 oktober aangaande de optionele belastingheffing bij professionele verhuur, maar vooral de verplichte heffing bij kortdurende verhuur, een oplossing biedt voor het kluwen van de verhuur van uit zijn aard onroerende goederen.

2. Burgerrechtelijk

Het voordeel van het openen van een pop-up zaak, is dat de ondernemer een concept kan uittesten zonder verbonden te zijn aan al te grote risico's en verplichtingen. Bij een klassieke overeenkomst volgens de Handelshuurwet is de ondernemer een aantal jaren verbonden aan een rigide contract, wat in strijd is met het voordelige karakter van een pop-up store. Het concept van bezetting ter bede fungeerde als alternatief voor het strakke keurslijf van de Handelshuurwet. Een echte oplossing voor de steeds talrijkere pop-ups is er gekomen op 1 september 2016 met de inwerkingtreding van het decreet houdende huur van korte duur voor handel en ambacht[7].

2.1 Handelshuurwet[8]

Van zodra een pand gebruikt wordt om er een economische activiteit in uit te oefenen, zoals de uitbating van een winkel of horecazaak, is de Handelshuurwet van toepassing.
Een van de voornaamste voorwaarden van deze Wet is dat een overeenkomst niet kan gesloten worden voor een duurtijd van minder dan negen jaar. Een contract met een duurtijd korter dan negen jaar wordt automatisch verlengd, ondanks anders vermeld in de huurovereenkomst. De Wet geldt in veel gevallen boven wat de huurder en verhuurder overeenkomen.

Er bestaan slechts beperkte mogelijkheden om af te zien van de termijn van negen jaar.

> De wettelijke opzeggingsmogelijkheden houden in dat de huurder de lopende overeenkomst vroegtijdig kan beëindigen bij het verstrijken van een driejarige periode, mits hij de opzeggingstermijn van zes maanden respecteert en de opzegging gebeurt bij gerechtsdeurwaarderexploot of met een aangetekende brief. Ook de verhuurder kan de overeenkomst voortijdig beëindigen, mits het respecteren van nog strengere voorwaarden. Zo moet het recht tot beëindiging opgenomen zijn in het huurcontract, is de opzeggingstermijn verlengd tot één jaar en kan er enkel beëindigd worden indien de verhuurder ofwel zelf een activiteit wenst uit te oefenen in het pand of de activiteit door verwanten laat uitoefenen.

[7] S. RUYSSCHAERT, *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, p. 5
[8] Wet 30 april 1951 betreffende de Handelshuurwet, *BS* 10 mei 1951

> In tegenstelling tot supra, voorziet de Handelshuurwet ook dat beide partijen ten allen tijde het lopende contract kunnen beëindigen. Dit slechts op voorwaarde dat hun akkoord wordt vastgesteld bij authentieke akte of bij een verklaring voor de rechter afgelegd. Deze opzeggingsmogelijkheid brengt bovendien heel wat rechtsonzekerheid met zich mee, aangezien de Wet dus twee overeenkomsten vereist: het initiële huurcontract én de overeenkomst met daarin de vroegtijdige stopzetting. De onzekerheid zit in het feit dat een van de partijen steeds terug kan komen op een mondeling akkoord van vroegtijdige stopzetting van het contract[9].

Ondanks de beperkte opzeggingsmogelijkheden is de Handelshuurwet onvoldoende flexibel om toe te kunnen passen bij kortdurende verhuur van pop-ups.

2.2 Bezetting ter bede

Een aardig alternatief om te ontkomen aan de beperkingen van de handelshuurovereenkomst is de bezetting ter bede. Bij een bezetting ter bede verleent de eigenaar, net als bij een handelshuurovereenkomst, iemand het recht het bedoelde onroerend goed te gebruiken in ruil voor een vergoeding.

De bezetting ter bede verschilt echter in grote mate van de huurovereenkomst op vlak van het beëindigingsrecht van de eigenaar. Daar waar het genotsrecht voor een periode van negen jaar gegarandeerd is bij een huurovereenkomst (mits beperkte opzeggingsmogelijkheden), is het genotsrecht bij bezetting ter bede uiterst precair of onzeker. De eigenaar heeft zowaar het recht om op elk ogenblik de bezetting stop te zetten. Ook de bezetter geniet het recht het pand vroegtijdig te verlaten. Om aan het onzekere karakter tegemoet te komen, kunnen partijen ervoor opteren een opzeggingstermijn toe te voegen aan het contract, al stelt dit geen absoluut einde aan de kwetsbare positie van de bezetter[10].

Het instrument van bezetting ter bede wordt gebruikt om een tijdelijke situatie te overbruggen, bij verkoop van een pand en ook na de afloop van een handelshuurovereenkomst. De huurder heeft bijvoorbeeld een nieuw pand gekocht, maar de werken zijn nog niet teneinde. Opnieuw een handelshuurovereenkomst afsluiten, waarbij beide partijen opnieuw negen jaar gebonden zijn, is geen optie. De huurder mag met de bezetting ter bede het pand waarvan de overeenkomst afliep nog tijdelijk betrekken[11].

---

[9] S. RUYSSCHAERT, *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, p. 3
[10] S. RUYSSCHAERT, *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, p. 3-4
[11] Indicator-Larcier Online Ondernemingsdatabank. (12 maart 2013). *Wanneer mag u een zgn. bezetting ter bede sluiten?* Geraadpleegd op 17 december 2019 via https://ondernemingsdatabank.indicator.be/gemeen_huurrecht___varia/wanneer_mag_u_een_zgn__bezetting_ter_bede_sluiten_/VLTAVGAR_EU171307/related

Er dient bovendien aandacht te worden geschonken aan de bewoording in het contract. Het is van belang aan te duiden dat het niet om een huur gaat. Om die reden spreekt men beter van een “bezettingsvergoeding” in plaats van “huurprijs”. Daarenboven is het aangewezen het tijdelijke karakter van de situatie te vermelden in het contract. Indien een bezetting te lang duurt, mag de bezetter aannemen dat het om huur gaat[12].

2.3 Pop-up reglementering[13]

Op 1 september 2016 kwam Vlaanderen met een ultieme oplossing om tegemoet te komen aan het flexibele karakter van de tijdelijke handelszaken. Het decreet houdende huur van korte duur voor handel en ambacht zorgt vooreerst voor een juridisch kader door te voorzien in een specifiek huurregime voor pop-up stores in Vlaanderen. De nieuwe pop-up reglementering is van toepassing op de huur van (gedeelten van) onroerende goederen die hoofdzakelijk gebruikt worden voor het uitoefenen van handel en ambacht. Hierbij dient rechtstreeks contact te zijn tussen huurder en publiek.

Het belangrijkste kenmerk van deze reglementering is dat het contract uitdrukkelijk gesloten moet zijn voor een termijn gelijk of korter dan één jaar. De huurder heeft ook hier de mogelijkheid het contract op te zeggen, mits hij de termijn van één maand opzeg respecteert en de opzeg aangetekend verstuurd. De verhuurder daarentegen kan het contract niet eenzijdig beëindigen. Het is toegelaten meerdere kortdurende opeenvolgende huurovereenkomsten af te sluiten op hetzelfde pand. Zolang de totale duurtijd de termijn van één jaar niet overschrijdt, blijft de pop-up reglementering van kracht. Van zodra de verlengingen van het contract zorgen voor een duurtijd langer dan één jaar, gaat het contract automatisch over in een “klassieke” handelshuurovereenkomst.

Bovenop de voordelen van het sluiten van een contract van maximum één jaar en de opzeggingsmogelijkheid, kan de huurder ook verbouwingen laten uitvoeren in het pand. Als huurder wil je namelijk je pand zoveel mogelijk opfleuren en aankleden naar het thema van je pop-up. Hiervoor dient de huurder de verhuurder voor aanvang van de werken schriftelijk op de hoogte te stellen en moet rekening gehouden worden met het feit dat de uitgevoerde werken na afloop van het contract opnieuw ongedaan kunnen gemaakt worden.

Een laatste zekerheid, die in de pop-up reglementering werd ingebouwd, is dat in geval van verkoop van het pand gedurende de looptijd van het contract de nieuwe verhuurder de overeenkomst dient te respecteren. Hij kan met andere woorden de huurder niet zomaar uit het pand zetten.

---

[12] Rb. 1ste aanleg Dendermonde 28 juni 2012, *Huur* 2012, nr. 4, 211-214

[13] Unizo. (z.j.). *De nieuwe regels inzake huur van pop-upstores.* Geraadpleegd op 13 november 2019 via https://www.unizo.be/advies/de-nieuwe-regels-inzake-huur-van-pop-upstores

3. Belasting over de toegevoegde waarde

3.1 Algemeen

3.1.1 Oorsprong en omschrijving

Het concept belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) kent zijn oorsprong in de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag. De lidstaten werden met deze richtlijn het doel opgelegd een uniform en geharmoniseerd systeem van omzetbelasting te ontplooien. Zij werden verplicht het opgelegde doel te behalen en de richtlijn om te zetten in nationale wetgeving, maar genoten de vrijheid om zelf te bepalen hoe ze dit doel konden bereiken[14]. In België werd met de Wet van 3 juli 1969 het Wetboek Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Wetboek of WBTW) ingevoerd. Met Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) van de EU werd een herschikking van de oorspronkelijke Zesde Richtlijn uitgevoerd. Het opzet van deze vernieuwde richtlijn was de huidige EU-wetgeving inzake btw te verduidelijken. Dit is de btw-wetgeving zoals we ze nu kennen in België en de andere EU-lidstaten.

Hoewel men steeds van een omzetbelasting spreekt, is verbruiksbelasting een beter gekozen omschrijving. Het zijn echter zij die de goederen en diensten verbruiken, de eindconsumenten, die de btw dragen. Daarnaast is de btw een indirecte belasting. De belasting wordt geheven op de vier belastbare handelingen; zijnde levering van goederen en verrichten van diensten onder bezwarende titel[15], invoer van goederen[16] en intracommunautaire verwervingen[17] en niet op de persoon zoals bij directe belastingen.

3.1.2 Btw- belastingplicht en gevolg van recht op aftrek

Artikel 4, §1, WBTW definieert de belastingplicht als volgt: "*Belastingplichtige is eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in dit Wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend.*"

[14] Europese Unie. *Verordeningen, richtlijnen en andere rechtshandelingen.* Geraadpleegd op 23 december 2019 via https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_nl
[15] Artikel 2 WBTW
[16] Artikel 3 WBTW
[17] Artikel 3bis WBTW

Het belangrijkste gevolg van de hoedanigheid van volledige btw-belastingplichtige is dat de door hem verrichte uitgaande handelingen de btw verschuldigd maken, maar dat hij tegelijkertijd de betaalde btw op de inkomende handelingen kan aftrekken. Enkel het verschil moet doorgestort worden naar de Staat. Op die manier vormt de btw geen kostprijsverhogende factor voor de btw-belastingplichtige[18]. Enkel wanneer de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit uitsluitend handelingen verricht zoals hieronder beschreven, verkrijgt hij de hoedanigheid van belastingplichtige met volledig recht op aftrek[19]:

> 1° het leveren van goederen en het verstrekken van diensten die onderworpen zijn aan de belasting;
> 2° het leveren van goederen en het verstrekken van diensten die van de btw zijn vrijgesteld krachtens artikelen 39 tot 42 van het Wetboek;
> 3° het leveren van goederen en het verstrekken van diensten die niet onderworpen zijn aan de belasting omdat ze buiten België worden verricht, doch waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in België zouden plaatsvinden.

Naast de volledige belastingplichtige bestaan er nog andere soorten belastingplichtigen, onderverdeeld door het al dan niet indienen van een periodieke btw-aangifte. Zo bestaan er de niet-belastingplichtigen, de belastingplichtigen zonder recht op aftrek, alsook belastingplichtigen met gedeeltelijk recht op aftrek. Voor hen vormt de btw wel een kostprijselement[20], daar zij de btw op de beroepsuitgaven niet of niet volledig kunnen recupereren.

Tot de belastingplichtigen zonder recht op aftrek behoren een aantal beroepen[21] (o.a. artsen, tandartsen, kinesitherapeuten,…), personen die handelingen stellen die plaatsvinden in de sociale en culturele sfeer[22] en personen die handelingen stellen die te maken hebben met onroerende goederen[23]. Typerend voor deze categorie is dat zij geen recht op aftrek van de btw kunnen genieten. Daartegenover staat dat zij geen btw moeten aanrekenen op hun uitgaande handelingen. Zij zijn immers vrijgesteld van het periodiek aangeven van een btw-aangifte op basis van art. 44 WBTW.

---

[18] S. RUYSSCHAERT, C. VANHEUVERZWIJN en R. DE VROE, *Praktisch BTW recht (editie 2016),* Berchem, De Boeck, 2016, p. 19-20.
[19] Btw-Handleiding 2015, nr. 333; artikel 45, §1, 1° tot 3° WBTW
[20] S. RUYSSCHAERT, C. VANHEUVERZWIJN en R. DE VROE, *Praktisch BTW recht (editie 2016),* Berchem, De Boeck, 2016, p. 20
[21] Artikel 44, §1 WBTW
[22] Artikel 44, §2 WBTW
[23] Artikel 44, §3 WBTW

De personen die de hoedanigheid van belastingplichtige niet bezitten, worden ook uitgesloten van het aftrekmechanisme. Als eerste worden hiermee de publiekrechtelijke lichamen die onder de voorwaarden van niet-belastingplicht handelen volgens artikel 6 WBTW bedoeld. Ten tweede vallen degenen die slechts toevallig in het Wetboek bedoelde handelingen verrichten of die hun werkzaamheid in een band van ondergeschiktheid uitoefenen onder deze categorie. Als laatste worden ook degenen die handelingen buiten de werkingssfeer van het Wetboek verrichten aanzien als niet btw-belastingplichtigen[24].

Een gemengde btw-plichtige is zoals het begrip doet vermoeden een persoon die zowel handelingen verricht die belastbaar zijn als handelingen die vrijgesteld zijn krachtens art. 44 WBTW. Dit is bijvoorbeeld een kinesist die zowel kinesitherapie beoefent als een sauna en zonnebank uitbaat. Enkel voor de tweede activiteit dient de gemengde btw-belastingplichtige een btw-aangifte in. Het spreekt voor zich dat de belastingplichtige geen volledig recht op aftrek heeft. De aftrek wordt dan ook volgens een algemeen verhoudingsgetal of volgens de regel van het werkelijke gebruik berekend[25].

Het begrip van gemengde btw-belastingplichtige valt niet te verwarren met een gedeeltelijke btw-belastingplichtige. Laatstgenoemde verricht zowel handelingen binnen als buiten de werkingssfeer van de btw. De handelingen binnen de btw-sfeer kunnen bovendien ook vrijgestelde handelingen zijn[26].

3.2 Begrip onroerende verhuur

Volgens artikel 1709 BW houdt het begrip onroerende verhuur in dat de huurder gedurende een vooraf afgesproken termijn het genot heeft over het onroerend goed en hij/zij hiervoor een bepaalde prijs betaalt. Daarnaast vermelden artikelen 1714 t.e.m. 1762bis BW de plichten en rechten van zowel huurder als verhuurder[27].

Er bestaat echter geen btw-technische definitie voor het begrip onroerende verhuur. Noch Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde noch het nationale Wetboek btw (hierna WBTW) geven een definitie van het begrip verhuur van uit zijn aard onroerende goederen. Om het begrip van een invulling te voorzien, wordt dan ook vaak verwezen naar de rechtspraak die voorhanden is. Het Hof van Justitie van de Europese Unie[28] definieert in verscheidene arresten onroerende verhuur als de handeling waarbij een verhuurder

[24] Btw-Handleiding 2015, nr. 333
[25] S. RUYSSCHAERT, C. VANHEUVERZWIJN en R. DE VROE, *Praktisch BTW recht (editie 2016),* Berchem, De Boeck, 2016, p. 174
[26] S. RUYSSCHAERT, C. VANHEUVERZWIJN en R. DE VROE, *Praktisch BTW recht (editie 2016),* Berchem, De Boeck, 2016, p. 174-175
[27] Artikel 1709 en 1714 – 1762bis BW
[28] HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, Temco Europe; HvJ 9 oktober 2001, nr. C-409/98, Mirror Group

aan een huurder voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding het recht verleent een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.

Vast geldende rechtspraak[29] verwijst naar het autonome en communautaire karakter van het begrip onroerende verhuur. Het begrip moet met andere woorden gelijkgestemd zijn in de nationale wetgeving van elke EU-lidstaat en elke afwijkende invulling wordt niet aanvaard. België kent hierbij enige uitzondering: de logiesverstrekking in het hotelbedrijf en de terbeschikkingstelling van opslagruimten (magazijnen) worden wel van een nationale invulling voorzien.

Deze definitie bevat drie belangrijke kenmerken, namelijk de duur, overeengekomen prijs en het recht het gehuurde goed te gebruiken.

3.2.1 Duur[30]

Hoewel de duur van de verhuur een belangrijk kenmerk is van een onroerende verhuur, vormt het echter geen onderscheidend criterium om al dan niet te spreken van een onroerende verhuur. De duur maakt het in de eerste plaats vooral mogelijk om een onroerende verhuur te onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben, ofwel een voorwerp hebben dat beter wordt gekarakteriseerd door het leveren van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed. De verhuur van een onroerend goed slaat op het passief ter beschikking stellen van het goed zonder al te grote inmenging van de verhuurder. Die passieve activiteit houdt in de eerste plaats enkel verband met het tijdsverloop en levert geen toegevoegde waarde van betekenis op.

Onder activiteiten die een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben, worden de uitzonderingen zoals beschreven in artikel 135, §2 van de btw-richtlijn en artikel 44, §3, 2°, a) en c) WBTW geplaatst. Diensten als de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen, van bergruimte voor het opslaan van goederen, etc. en de verhuur van safeloketten vallen onder deze benaming en vormen dus een uitzondering op de vrijgestelde onroerende verhuur. Onder activiteiten waarvan het voorwerp beter wordt gekarakteriseerd door het leveren van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed wordt o.a. verstaan: het recht een golfterrein te gebruiken[31], het recht een brug te gebruiken tegen betaling van tolgeld[32] of het recht om sigarettenautomaten te plaatsen in een bedrijfsruimte[33].

---

[29] HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, Maierhofer; HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99, Stichting Goed Wonen
[30] Btw-Handleiding 2015, nr. 61/1/2
[31] HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99, Stockholm Lindöpark
[32] HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97 en nr. C-359/97, Commissie tegen Ierland
[33] HvJ 12 juni 2003, nr. C-275/01, Sinclair Collis

Aangezien de duur geen onderscheidend criterium vormt om te kunnen spreken van een onroerende verhuur, is het niet noodzakelijk dat de duur reeds bij het sluiten van de huurovereenkomst is vastgelegd. Belangrijker is de werkelijke duur van een verhuur, zeker wanneer de overeenkomst op systematische wijze verlengd wordt[34]. Het precair karakter van de overeenkomst vormt evenmin een onderscheidend criterium ingeval het contract op elk tijdstip kan beëindigd worden[35].

3.2.2 Overeengekomen prijs[36]

Tegenover het genotsrecht over het onroerend goed staat een tegenprestatie, te voldoen door de huurder. Deze tegenprestatie moet in principe verband houden met de duur van het gebruik van het goed. Ook wanneer er met andere elementen (bv. de omzet van de huurder) dan louter met de duur rekening wordt gehouden, kan er sprake zijn van een verhuur van onroerende goederen. Deze andere elementen mogen slechts deel uitmaken van de tegenprestatie indien deze bijkomstig zijn en indien ze enkel en alleen een vergoeding uitmaken voor de terbeschikkingstelling van het onroerend goed.

3.2.3 Het recht het gehuurde goed te gebruiken[37]

Een derde belangrijk kenmerk zit in het gebruik- en genotsrecht van de huurder. Hij/zij mag het gehuurde goed gebruiken alsof hij/zij er eigenaar van is, waarvan anderen uitgesloten worden. Al is deze uitsluiting niet absoluut te noemen. De verhuurder kan rechten en beperkingen toevoegen aan het contract zoals het recht het goed regelmatig te bezichtigen en de beperking dat het gebruik van bepaalde delen van het onroerend goed moet gedeeld worden met anderen.

Desalniettemin voornoemde toevoeging van rechten en beperkingen aan het huurcontract, blijft het gebruik “uitsluitend” bij de huurder. Indien het contract in het geheel geen recht verleent aan de huurder om het betrokken onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten, kan er geen sprake zijn van een (vrijgestelde) onroerende verhuur[38].

[34] HvJ 12 februari 1998, nr. C-346/95, Blasi
[35] HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, Temco Europe
[36] Btw-Handleiding 2015, nr. 61/1/2
[37] Btw-Handleiding 2015, nr. 61/1/2
[38] HvJ 6 december 2007, nr. C- 451/06, Walderdorff

Kortom, er is slechts sprake van een vrijgestelde onroerende verhuur als er een exclusief genotsrecht wordt beoogd, maar dit exclusieve genotsrecht vormt geen doorslaggevend criterium. Het Hof van Justitie van de Europese Unie staat dus een beperking van het exclusieve genotsrecht toe. Met de beperking wordt echter geenszins bedoeld dat de verhuurder zich het recht mag voorbehouden het goed zelf én door anderen te laten gebruiken[39].

3.3 Onroerende verhuur binnen het btw-stelsel

3.3.1 Belaste onroerende verhuur

3.3.1.1 Levering van goederen (art. 10 WBTW) vs. dienst (art. 18 WBTW)[40]

Een persoon, al dan niet belastingplichtige, heeft verscheidene mogelijkheden om over een onroerende infrastructuur te beschikken. De meest voorkomende mogelijkheden zijn als eigenaar of als huurder. Het Wetboek btw definieert de eerste mogelijkheid als een levering van goederen (artikel 10, §1 WBTW) aangezien de eigenaar een nieuw of oud gebouw aankoopt en zich zo het eigendomsrecht toekent. Daarentegen wordt bij de tweede mogelijkheid enkel het gebruiksrecht van een in België gelegen onroerend goed tegen betaling van een huur beoogd. Elke handeling die geen levering van een goed is, dient als een dienst te worden beschouwd[41]. Met andere woorden: een huur van een uit zijn aard onroerend goed wordt volgens artikel 18, §1, tweede lid, 4° WBTW beschouwd als een belastbare dienstverlening.

Naast de twee meest voorkomende mogelijkheden bestaan er ook zakelijke rechten zoals recht van vruchtgebruik, recht van opstal en erfpacht. Hierbij wordt ook enkel een gebruiksrecht, en geen eigendomsrecht, beoogd. De zakelijke rechten met betrekking tot een onroerend goed zoals bedoeld in artikel 9, tweede lid WBTW worden beschouwd als een levering van goederen. Er kan echter pas sprake zijn van een dienst met betrekking op een onroerend goed indien er een voldoende rechtstreeks verband aanwezig is met dat bepaalde onroerend goed[42].

3.3.1.1.1 Persoonlijk versus zakelijk recht

Ondanks zowel huur als vruchtgebruik/recht van opstal/erfpacht beiden een gebruiksrecht vormen, verschilt echter de aard van het recht op het uit zijn aard onroerend goed. De huurovereenkomst vormt een persoonlijk recht of vorderingsrecht dat tegen een persoon uitgeoefend wordt. De schuldeiser, in dit geval de eigenaar van het verhuurde pand, heeft de macht om een verplichting, zijnde de tegenprestatie, van de schuldenaar te eisen.

---

[39] HvJ 6 december 2007, nr. C- 451/06, Walderdorff; HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, Temco Europe
[40] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be
[41] Artikel 18, §1, eerste lid WBTW
[42] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be

Het vruchtgebruik, recht van opstal en erfpacht vormen zakelijke rechten. Kenmerkend aan zakelijke rechten is het recht dat rust op een zaak. De vruchtgebruiker oefent zijn rechten rechtstreeks uit op het onroerend goed en niet op de naakte eigenaar. Er dient echter wel een onmiddellijk en direct verband aanwezig te zijn tussen de persoon en de zaak.

3.3.2 Vrijgestelde onroerende verhuur (art. 44, §3, 2° WBTW)

Conform artikel 13, B, sub b), van de Zesde Richtlijn en artikel 135, eerste lid, l) van de btw-richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 geldt echter als basisregel dat de verhuur van een onroerend goed in principe vrijgesteld is van btw. Daarbij denken we aan de verhuur van een stuk grond, een kantoorruimte, een fabriekspand, etc[43]. Die Europese vrijstelling op de verhuur van uit hun aard onroerende goederen werd omgezet in nationale wetgeving met artikel 44, §3, 2° WBTW: "*Van de belasting zijn vrijgesteld: de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen.*"

Het Hof[44] maakt als belangrijke kanttekening dat de vrijstellingen van de voornoemde btw-richtlijn een communautaire betekenis hebben en dat de vrijstellingen strikt dienen te worden geïnterpreteerd. De strikte interpretatie van de vrijstellingen heeft een ruime invulling van de uitzonderingen op die vrijstellingen tot gevolg. De onroerende verhuur is een uitzondering op het principe van de belastbaarheid. Bijgevolg moet de vrijstelling op de onroerende verhuur een strikte invulling krijgen. Concreet betekent een vrijstelling op onroerende verhuur dat er geen btw zit vervat in de vergoeding die de verhuurder aan de huurder vraagt voor het tijdelijke genot van zijn goed.

Het al dan niet aanrekenen van btw is belangrijk voor de aftrek van de voorbelasting conform artikel 45 WBTW. De verhuurder maakt kosten om het onroerend goed gebruiksklaar te maken door het onder andere op te richten, te herstellen of het goed in te richten. De btw op de kosten, die de verhuurder heeft voorgefinancierd, kan hij bij vrijstelling niet recupereren. De voorgefinancierde btw is met andere woorden een kostelement voor de verhuurder.

3.3.3 Belaste onroerende verhuur uitdrukkelijk uitgesloten van de vrijstelling

Naast de vrijstellingen vermelden de Europese richtlijnen[45] onmiddellijk vier specifieke gevallen die uitgesloten zijn van de principiële vrijstelling. Deze worden de communautaire uitzonderingen genoemd. De handelingen die volgens de richtlijnen toch belast worden, zijn:

---

[43] Verslag over het 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, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/002, 3

[44] HvJ 13 juli 1987, nr. 173/88, Morten Henriksen

[45] Artikel 13, B, sub b) Zesde Richtlijn; artikel 135, eerste lid, l) Richtlijn 2006/112/EG

"*het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiekampen of op kampeerterreinen; de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen; de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines; en de verhuur van safeloketten."* Zowel artikel 13, B, sub b) van de Zesde Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 als artikel 135, eerste lid, l) van de richtlijn 2006/112/EEG van de Raad van 28 november 2006 verlenen de lidstaten het recht nog bijkomende handelingen van de vrijstelling uit te sluiten. De Belgische wetgever maakte van dit recht gebruik in artikel 44, §3, 2° WBTW.

Artikel 44, §3, 2° WBTW nam de communautaire uitzonderingen over en voegde hieraan enkele nationale uitzonderingen toe. Het geheel van uitzonderingen op de vrijstelling is als volgt:

- De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen;
- De terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen;
- 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 onroerende financieringshuur
- De verhuur van safeloketten.

De Europese richtlijnen voorzien onder de artikelen 13C (Zesde Richtlijn) en 137 (Richtlijn 2006/112/EEG) in een keuzerecht waarbij de belastingplichtigen kunnen opteren voor een belastingheffing onder andere in geval van verhuur en verpachting van onroerende goederen. De toepassing van dit keuzerecht is geen verplichting voor de lidstaten. België heeft lange tijd dit keuzerecht niet toegepast. Daar is echter verandering in gekomen met de Wet tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft van 14 oktober 2018. Diezelfde Wet voert ook de verplichte btw-heffing bij kortdurende verhuur in, evenals de bijzondere regeling met betrekking tot de opslagruimtes. Deze laatste drie uitzonderingen werden met de Wet van 14 oktober 2018 toegevoegd aan artikel 44, §3, 2° WBTW. Deze baanbrekende wijziging wordt uitvoerig besproken in punt 3.8 van de masterproef. Deze masterproef focust zich vooral op artikel 44, §3, 2° WBTW.

3.4 Onderscheid passieve en actieve verhuur

3.4.1 Passieve terbeschikkingstelling/verhuur

Het Hof[46] voegt een belangrijke nuance toe aan de wezenskenmerken van de onroerende verhuur (zie 3.2.1 t.e.m. 3.2.3). Een verhuur van uit hun aard onroerende goederen heeft als hoofdkenmerk de passieve terbeschikkingstelling van ruimtes of oppervlakten in gebouwen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop. De verhuurder wordt een louter passieve rol toegeëigend in het beheer van het onroerend goed. Andere Europese rechtspraak[47] voegt hier nog aan toe dat deze betrekkelijk passieve activiteit enkel verband houdt met het tijdsverloop en geen betekenisvolle toegevoegde waarde oplevert. De Belgische Administratie treedt het Hof bij in dit standpunt[48]. Met passieve terbeschikkingstelling wordt een beperkte inmenging van de verhuurder in de activiteiten van de huurder bedoeld.

De huurovereenkomst tussen beide partijen kan belangrijke verplichtingen van de verhuurder ten aanzien van de huurder bevatten. Bijvoorbeeld de contractuele verplichtingen van de verhuurder om gedurende de terbeschikkingstelling het gebouw te onderhouden, de eventuele herstellingen uit te voeren en de beerputten te ledigen zijn ruimer dan het gemeen huurrecht aangeeft, maar leidt niet tot een actieve deelname in het beheer of gebruik van het in huur gegeven onroerend goed[49].

Ook wanneer de verhuurder zich beperkt tot het stellen van voorwaarden voor de exploitatie van het onroerend goed en de uitvoering ervan controleert, wordt er nog geen afbreuk gedaan aan het passieve karakter van de overeenkomst. Wanneer bijvoorbeeld de verhuurder praktische regelingen oplegt aan de huurder, zijnde de uitbater van een cafetaria, in verband met de openingsuren en de kwaliteit van de maaltijden, is dit nog steeds een passieve terbeschikkingstelling[50].

Indien de handeling bestaat uit één enkele dienst, zijnde een louter passieve onroerende verhuur, is deze dienst overeenkomstig artikel 44, §3, 2° WBTW vrijgesteld van btw. Er dient uiteraard rekening gehouden te worden met de communautaire en nationale uitzonderingen zoals vermeld onder 3.3.3 van deze masterproef.

---

[46] HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, Temco Europe
[47] HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99, Stichting Goed Wonen
[48] *Vr. en Antw.* Kamer 2011-2012, 10 mei 2012, 71 (Vr. nr. 363 F.-X. DE DONNEA)
[49] *Vr. en Antw.* Kamer 2008-2009, 24 juli 2008, 34 (Vr. nr. 295 C. BROTCORNE)
[50] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be

3.4.2 Bijkomende diensten

In vele gevallen verleent de verhuurder niet enkel het gebruikrecht op het onroerend goed, maar ook bijkomende diensten (zoals o.a. nutsvoorzieningen als water en elektriciteit, schoonmaak, afvalophaling, enz.) aan de huurder. Wanneer er sprake is van bijkomende diensten bij de onroerende verhuur, kan het drie kanten opgaan: een complexe handeling met een passief karakter, onderscheiden en zelfstandige handelingen of een complexe handeling met een actief karakter.

Om te kunnen bepalen over welke handeling het nu precies gaat, duidt Europese rechtspraak[51] op het belang om de betrokken handeling grondig te ontleden en te zoeken naar de kenmerkende elementen. Het onderscheid kan gemaakt worden op basis van het al dan niet zelfstandige karakter van de diensten, die eerder de hoofdzaak al dan niet een nevenactiviteit uitmaken. Er bestaat echter geen absolute regel op basis waarvan dit onderscheid eenvoudig kan gemaakt worden. Alle omstandigheden moeten bijgevolg dan ook in aanmerking genomen worden.

3.4.2.1 Eén enkele complexe handeling met een passief karakter

De Administratie tolereert dat wanneer de verhuurder naast de onroerende verhuur er zich toe verbindt ook bijkomende handelingen te verlenen, deze bijkomende diensten de btw-technische behandeling van de hoofdzaak (de passieve terbeschikkingstelling) kunnen volgen. Het principe “bijzaak volgt hoofdzaak” wordt hier toegepast[52]. De handeling is dus in de regel volledig vrijgesteld[53]. De leer van de complexe (samengestelde) handeling houdt in dat handelingen een gebundelde behandeling krijgen wanneer zij bijkomstig zijn bij een hoofdhandeling[54] of economisch onsplitsbaar zijn[55]. De bijkomende diensten zijn bijgevolg ook vrijgesteld van btw en zorgen dus niet voor aftrek van de voorbelasting. Opdat deze regeling van toepassing zou zijn, moeten de bijkomende diensten in de enige forfaitaire prijs begrepen zijn.

[51] HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, Field Fisher Waterhouse
[52] Aanschrijving nr. 4 van 12 januari 1973, randnr. 94
[53] Aanschrijving nr. 4 van 12 januari 1973, randnr. 94
[54] HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96, Card Protection Plan
[55] HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05, Aktiebolaget NN

Als bijkomende handelingen zijn aan te merken[56]:

1° de verwarming en de airconditioning van de lokalen;

2° de verlichting van de lokalen;

3° de watervoorziening;

4° de bewaking van het onroerend goed;

5° het reinigen van privé gebruikte lokalen, met inbegrip van het glazenwassen aan de buitenzijde;

6° het gebruik van gemeenschappelijke diensten, zoals de ontvangstdiensten, de telefoon en de andere telecommunicatiediensten;

7° het reinigen van de gemeenschappelijke delen en het onderhoud van de lift

Vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie[57] wijst op een criterium om van één enkele prestatie te kunnen spreken. Wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht zo nauw verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing artificieel zou zijn, kan deze handeling de kwalificatie van één enkele prestatie krijgen. De prestaties, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, hebben geen zelfstandig doel op zich, maar vormen eerder een middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofdprestatie.

3.4.2.2 Onderscheiden en zelfstandige handelingen

3.4.2.2.1 Algemeen

De verhuurder kan er evenwel voor opteren om elke activiteit apart op de factuur te vermelden. Bijvoorbeeld de verhuur van een vergaderzaal onder de vrijstellingsregeling en de bijkomende handelingen als bewaking en elektriciteit aan het tarief dat van toepassing is op de verleende handelingen[58].

In het beginsel vermeldt artikel 1, tweede lid, tweede alinea, van de btw-richtlijn dat elke prestatie voor de toepassing van de btw als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd[59]. Er is sprake van onderscheiden en zelfstandige handelingen indien de huur van het onroerend goed en het verstrekken van afzonderlijke nuttige of noodzakelijke diensten (schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimtes, de nutsvoorzieningen, de afvalophaling…) een doel op zich vormen.

[56] Btw-Handleiding 2015, nr. 61/4
[57] HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, Field Fisher Waterhouse
[58] Btw-Handleiding 2015, nr. 61/4
[59] HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, Field Fisher Waterhouse; HvJ 21 februari 2008, nr. C-425/06, Part Service

Bij wijze van tolerantie op de complexe handeling met passief karakter kunnen bijkomende diensten ook als onderscheiden en zelfstandige handelingen worden beschouwd. Indien de diensten worden verstrekt door de verhuurder zelf of door zijn tussenkomst én er een afzonderlijke prijs aangerekend wordt, zijn deze zogenaamde bijkomende diensten aan de btw onderworpen[60].

Vast geldende rechtspraak sluit misleidende situaties echter onmiddellijk uit. Enerzijds levert het feit dat er een globale prijs wordt gevraagd voor een complexe handeling geen bewijs dat die handeling economisch gezien als onsplitsbaar moet worden beschouwd[61]. Anderzijds is het geen vaststaand feit dat wanneer handelingen aan een apart tarief worden gefactureerd of een aparte prijs toegekend krijgen, het effectief gaat over apart te behandelen activiteiten[62].

3.4.2.2.2 Rechtspraak

Het arrest Tellmer Property[63] bevestigt dit uitgangspunt. Het Hof van Justitie van de Europese Unie moet beslissen over de prejudiciële vraag of de verhuur van een appartement enerzijds en de daarmee verbonden schoonmaak van de gemeenschappelijke delen anderzijds volgens artikelen 6 en 13 van de Zesde Richtlijn als onderscheiden en zelfstandige handelingen kunnen worden aangemerkt. Het Hof moet zich met andere woorden uitspreken over de vraag of de schoonmaakdiensten onder het begrip “onroerende verhuur” vallen en bijgevolg de fiscale behandeling van de hoofdzaak volgen, namelijk de verhuur van een onroerend goed die vrijgesteld is van btw[64].

De diensten, bestaande in de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen van het gebouw, zijn niet te vereenzelvigen met het begrip “onroerende verhuur”, zelfs niet indien zij bij het gebruik van het gehuurde goed horen. Bovendien kan de schoonmaak van de gezamenlijke delen op verschillende manieren worden verricht, namelijk door een derde die de kosten rechtstreeks aan de huurder factureert of door de verhuurder die hiervoor eigen personeel of een schoonmaakbedrijf inschakelt. Het Hof neemt ook het feit dat de prijs van de schoonmaakdiensten afzonderlijk van de huurvergoeding wordt aangerekend mee in haar oordeel.

[60] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be
[61] HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05, Aktiebolaget NN
[62] HvJ 2 december 2010, nr. C-276/09, Everything Everywhere
[63] HvJ 11 juni 2009, nr. C-573/07, RLRE Tellmer Property
[64] Artikel 13, B, sub b) Zesde Richtlijn

Het Hof beslist dat de verhuur van de appartementen en de schoonmaak van de gezamenlijke delen van het gebouw scheidbaar zijn en bijgevolg niet als één enkele prestatie kunnen worden aangemerkt. De handelingen kwalificeren als zelfstandige en onderling scheidbare handelingen, waarbij de schoonmaakdienst niet onder de vrijstelling van artikel 13, B, sub b) van de Zesde Richtlijn valt.

3.4.2.3 Eén complexe handeling met een actief karakter/ actieve verhuur

3.4.2.3.1 Diensten

Wanneer de diensten niet louter bijkomstig zijn, maar eerder de hoofdzaak uitmaken, wordt de gehele activiteit als een complexe dienst behandeld. De terbeschikkingstelling van het onroerend goed is ondergeschikt aan de diensten en is geen doel op zich voor de huurder maar enkel een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter aantrekkelijker te maken[65]. De terbeschikkingstelling volgt dan de fiscale behandeling van deze hoofddienst. Indien met andere woorden de kenmerken van een onroerende verhuur ontbreken, dient de dienst een andere kwalificatie te krijgen[66]. De volledige dienst kwalificeert dan als een niet nader genoemde complexe dienst, onderworpen aan de btw volgens artikel 18, §1, eerste lid WBTW en valt dus niet onder toepassing van de vrijstelling krachtens artikel 44, §3, 2° WBTW. Voordeel hiervan is dat de verhuur niet vrijgesteld verloopt, maar er btw zit vervat in de huurprijs. Op die manier kan de verhuurder genieten van de aftrek van de voorbelasting[67].

Opdat de overeenkomst als een globale complexe dienstprestatie kan worden beschouwd, moet de dienstverrichter een geheel van diensten tegen één enkele vaste prijs aanbieden zonder bepaalde diensten weg te laten tegen een prijsvermindering. Indien de indicaties van een actieve verhuur ontbreken, aanvaardt de Administratie dat de terbeschikkingstelling van het onroerend goed onderworpen is aan de btw indien de waarde van de diensten het overwegend deel van de prijs vertegenwoordigen[68].

[65] HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, Field Fisher Waterhouse
[66] HvJ 22 januari 2015, nr. C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne
[67] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be
[68] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be

De Dienst voor Voorafgaande beslissingen[69] sprak zich uit over een praktijkgeval waar enige onduidelijkheid rond bestond. De Dienst baseert zich hierbij op bestaande rechtspraak en wetgeving.

> Een belastingplichtig publiekrechtelijk lichaam wil investeren in een nieuw gebouw dat zal bestaan uit een bibliotheekfiliaal, een multifunctionele (polyvalente) zaal en vergaderzalen en een publiek toegankelijke cafetaria. De zalen zullen tegen betaling van een vergoeding voor korte perioden kunnen worden gehuurd door wisselende derde partijen, variërend van enkele uren tot één dag of meestal minder dan één dag.
> De derde partijen worden onthaald door een persoon in dienst gesteld door de verhuurder en dienen verplicht drank af te nemen bij de drankenhandelaar waar de verhuurder een overeenkomst mee heeft afgesloten. Verder zijn de zalen voorzien van volledige uitrusting zoals meubilair, een kleine geluidsinstallatie, een beamer en andere technische apparatuur. Er zijn medewerkers en een technicus ter plaatse om deze apparatuur op te starten en te onderhouden.
>
> In deze casus is de verhuur van de onroerende goederen als zijnde de zalen ondergeschikt aan de bijkomende diensten. De Dienst oordeelt dat het niet louter om een passieve terbeschikkingstelling gaat, noch om louter bijkomstige dienstverlening bij de verhuur. Het gaat hier echter om een btw-belaste complexe dienst (artikel 18, §1, eerste lid WBTW) die onderworpen is aan het standaard btw-tarief van 21%. Het gaat dus niet om een vrijgestelde onroerende verhuur beoogd door artikel 44, §3, 2° WBTW.

De lijn tussen een onroerende verhuur met bijkomende diensten en een complexe actieve verhuur is echter haarfijn. Het is dan ook van belang om na te gaan wat het hoofddoel is van de dienst of anders gesteld: welk doel streeft de huurder na[70]. Elke situatie dient apart behandeld te worden en indien nodig, de rechter over de zaak te laten oordelen.

[69] Voorafgaande beslissing nr. 2017.908 van 20 maart 2018
[70] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be

3.4.2.3.2 Inmenging

Niet enkel bijkomende diensten vormen een criterium voor het al dan niet actief verhuren van een uit zijn aard onroerend goed. Van even groot belang is de inmenging van de verhuurder in het genotsrecht van de huurder. Inmenging kan aanzien worden als verplichtingen opleggen (bv. het verplicht afnemen van dranken bij een drankenhandelaar waar de verhuurder een overeenkomst mee gesloten heeft), maar het opleggen van beperkingen en inmenging in de organisatie van evenementen zijn eveneens als inmenging aan te merken.

Het Hof van Cassatie sprak zich in de zaak Mons Expo[71] uit over de actieve dan wel passieve aard van de huurovereenkomst. De vennootschap stelt haar multifunctionele hall of een gedeelte ervan ter beschikking als tentoonstellingsruimte aan organisatoren van evenementen en bood naast die dienstverlening ook tal van andere diensten aan zoals schoonmaak, elektrische aansluiting en installaties, verzekeringen enz. Naast die diensten werden er ook beperkingen opgelegd aangezien de ruimte specifiek als tentoonstellingsruimte werd verhuurd en de duurtijd van de huurovereenkomst was in elk geval vrij kort.

Het Hof van Cassatie oordeelde in deze zaak dat zowel de opgelegde beperkingen als de bijkomende diensten geen afbreuk deden aan het passieve karakter van de onroerende verhuur. Met andere woorden: de inmenging is ondergeschikt aan de hoofdzaak, namelijk de verhuur van de hall voor tentoonstellingen. Bij deze zaak kan een belangrijke kanttekening gemaakt worden. Indien de vennootschap zich met de organisatie van de evenementen of tentoonstellingen die in de hall plaatsvinden zou bezighouden, zou de verhuur als actief gekwalificeerd worden. De onroerende verhuur zou binnen deze dienstverlening de kwalificatie als ondergeschikt krijgen, wat van deze zaak een complexe dienst zou maken.

In de uitspraak van het Hof van Cassatie werd ook verwezen naar de btw-behandeling. De bijkomende diensten zijn verplicht apart te factureren met btw, wat het recht op aftrek van de voorbelasting opent op de voorgefinancierde btw. In tegenstelling tot de verplichte facturering in dit arrest, aanvaardt de fiscus dat de bijkomende diensten mee gefactureerd worden in de huurprijs van het onroerend goed. In dit geval ontstaat er geen recht op aftrek voor de btw betaald op de bijkomende diensten.

Tegenover het Mons Expo- arrest kan de actieve inmenging van het Varenne-arrest[72] geplaatst worden (zie infra).

[71] Cass. 4 juni 2010, nr. C.09.0285.F, Mons Expo
[72] HvJ 22 januari 2015, nr. C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne

3.4.3 Diensten vergelijkbaar met hoteldiensten

Een ander voorbeeld waar er mogelijks verwarring kan rond bestaan, is het onderscheid tussen een passieve onroerende verhuur die vrijgesteld is volgens artikel 44, §3, 2° WBTW en een uitzondering hierop, bijvoorbeeld de tijdelijke terbeschikkingstelling van een appartement aan seizoenarbeiders, werknemers of toeristen in het kader van een hoteldienst[73].

Het verschaffen van gemeubelde logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend[74], vormt een uitzondering op de vrijgestelde onroerende verhuur (artikel 44, §3, 2° WBTW). Wanneer een hotel of een inrichting die soortgelijk is aan een hotelbedrijf gasten onderdak verleent, zit in de betaalde prijs btw begrepen en kan zij genieten van de aftrek van de voorbelasting. Om in aanmerking te komen als hotel of soortgelijke inrichting worden een aantal diensten verwacht: de ontvangst van gasten, de terbeschikkingstelling van een gemeubelde kamer en huishoudlinnen, het onderhoud en het schoonmaken van de kamer, met inbegrip van het verschaffen en verversen van huishoudelijk linnen en eventueel het verschaffen van ontbijt[75].

Ook wanneer deze inrichtingen niet alle hotel-gerelateerde diensten aanbieden, worden zij toch uitgesloten van de vrijstelling als uit concrete feiten blijkt dat volgende diensten systematisch worden aangeboden aan alle klanten aan een globale en forfaitaire prijs[76]:

- Het ter beschikking stellen van gemeubeld logies van welke aard ook;
- Het onthaal ter plaatse van gasten gedurende in ieder geval een groot deel van de dag
- Volgens de door de uitbater vastgestelde formule, minstens één van de volgende bijkomende diensten aanbiedt:
    - Het regelmatig onderhoud en schoonmaken van gemeubelde kamers tijdens het verblijf, of;
    - Het verschaffen en het verversen van het huishoudlinnen tijdens het verblijf, of;
    - Het verschaffen van een ontbijt op de kamers of in de eetzaal van de inrichting

Met andere woorden is er sprake van een vrijgestelde (passieve) onroerende verhuur als de uitbater geen enkele van de hiervoor bedoelde bijkomende hoteldiensten aanbiedt, de bijkomende diensten pas op uitdrukkelijke vraag van de huurder worden verstrekt en dit tegen een afzonderlijke prijs, de huurder de bijkomende diensten kan weigeren en hierdoor een prijsvermindering kan genieten of wanneer de inrichting niet beschikt over de infrastructuur om

[73] S. RUYSSCHAERT, “De verhuur van volledig ingerichte appartementen voor tijdelijke huisvesting van buitenlandse werknemers of toeristen: vrijgesteld van btw of niet?”
[74] Artikel 44, §3, 2°, a), derde streepje WBTW
[75] Aanschrijving nr. 17 van 8 augustus 1994
[76] Voorafgaande beslissing nr. 2016.322 van 29 juni 2016

de ontvangst of onthaal van de klanten te voorzien. Om van de vrijstelling te kunnen genieten, mag het niet gaan om hotelinrichtingen of daarmee gelijkgestelde inrichtingen.

Wanneer de gemeubelde logies, een binnen de werkingssfeer vallende dienst[77], echter worden aangeboden door ziekenhuizen en psychiatrische inrichtingen (art. 44, §2, 1° WBTW), door de overheid erkende bejaardentehuizen (art. 44, §2, 2° WBTW), kinderbewaarplaatsen en zuigelingentehuizen (art. 44, §2, 2° WBTW), door het bevoegde Ministerie erkende instellingen die het toezicht over jongelui en de zorg voor hun onderhoud, opvoeding en vrijetijdsbesteding tot hoofddoel hebben (art. 44, §2, 2° WBTW) of onderwijsinrichtingen (art. 44, §2, 4° WBTW) worden zij vrijgesteld van de belasting[78].

3.4.4 Conclusie

Het is met andere woorden van groot belang het voorwerp zelf van de overeenkomst goed te analyseren. Is de hoofdhandeling het gebruik van een onroerend goed, dan kwalificeert de handeling als een passieve vrijgestelde onroerende huur, zonder aftrek van de voorbelasting voor de verhuurder. Bestaat het voorwerp van de overeenkomst echter hoofdzakelijk uit een andere dienst, verkrijgt de overeenkomst een actief karakter en wordt ze aan de btw onderworpen[79].

[77] Art. 18, §1, 10° WBTW
[78] Aanschrijving nr. 4 van 12 januari 1973
[79] HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, Temco Europe

3.5 Concessies

3.5.1 Algemeen

Een concessie van openbare dienst is een administratief contract waarbij de overheid een particulier, een natuurlijk persoon of rechtspersoon of een publiekrechtelijk orgaan tijdelijk ermee belast, onder haar gezag en mits naleving van de door haar bepaalde voorwaarden, een openbare dienst op eigen kosten en risico te exploiteren tegen een vergoeding die normaliter op de gebruikers wordt verhaald[80]. Wanneer de overheid een huurrecht op openbaar of privédomein van de overheid toestaat, spreekt men van een domeinconcessie[81].

Openbare besturen zijn in principe niet btw-plichtig. Dat wil zeggen dat zij geen btw aanrekenen op uitgaande handelingen, maar ook geen btw kunnen recupereren op inkomende facturen. Autonome gemeentebedrijven daarentegen zijn gewone belastingplichtigen met recht op aftrek van de voorbelasting volgens de normale regels. Zij vallen niet zoals openbare besturen buiten de werkingssfeer van de btw volgens artikel 6 WBTW. In deze masterproef wordt enkel ingegaan op de autonome gemeentebedrijven.

Als laatste moet er rekening gehouden worden met vrijstellingen aangaande artikel 44, §2 WBTW. Indien het autonome gemeentebedrijf (hierna: AGB) als exploitant van een inrichting voor sport, cultuur en vermaak optreedt, kan zij onder deze vrijstelling vallen. Autonome gemeentebedrijven vallen echter enkel onder het toepassingsgebied van de vrijstelling indien zij instellingen vormen die geen winstoogmerk nastreven en indien de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden exclusief dienen om de kosten ervan te dekken. Wanneer uit de statuten blijkt dat de nettowinst jaarlijks in de gemeentekas zal worden gestort of dat het AGB als doel heeft winst te maken en nadien werkelijk uit te keren aan de gemeente, kan het AGB als organisatie met winstoogmerk worden beschouwd. In dat geval valt het autonome gemeentebedrijf buiten de vrijstelling en krijgt ze de hoedanigheid van belastingplichtige met recht op aftrek[82].

Er is reeds heel wat inkt gevloeid over concessies en het al dan niet onderwerpen aan de btw ervan. Er bestaan echter ook concessies waarbij onroerende goederen ter beschikking worden gesteld door de concessiegever aan de concessiehouder. Net als bij de onroerende verhuur kan zo'n concessie gepaard gaan met bijkomende diensten of inmenging in de exploitatie. Er dient dan ook een onderscheid gemaakt te worden tussen passieve concessies vrijgesteld van btw, en actieve concessies onderworpen aan de btw.

---

[80] Voorafgaande beslissing nr. 700.102 van 29 januari 2008

[81] Lokaal bestuur Vlaanderen. (z.j.). *Concessie.* Geraadpleegd op 30 december 2019 via https://lokaalbestuur.vlaanderen.be/patrimonium/vastgoedtransacties/concessie

[82] Voorafgaande beslissing nr. 2019.0384 van 18 juni 2019; Voorafgaande beslissing nr. 2019.0099 van 12 maart 2019

Het ter beschikking stellen van gebouwen van het openbaar domein werd oorspronkelijk niet als een onroerende verhuur gekwalificeerd door de Administratie. Deze terbeschikkingstelling werd, gezien het precair karakter, als een dienst in de zin van artikel 18, §1, tweede lid, 6° WBTW beschouwd. Bijgevolg waren voormelde diensten altijd aan de btw onderworpen en kregen de openbare instellingen de hoedanigheid van belastingplichtige met recht op aftrek. Europese rechtspraak en in het bijzonder het Temco-arrest zorgden voor een andere zienswijze[83]. De essentiële kenmerken dienen sindsdien getoetst te worden aan het communautair begrip van onroerende verhuur, aangezien dit begrip ook van toepassing is op een overeenkomst die het verlenen van een precair gebruiksrecht onder bezwarende titel tot doel heeft.

Een concessieovereenkomst inzake onroerende goederen wordt nu door de Administratie als een onroerende verhuur aangemerkt en bijgevolg vrijgesteld van de btw. De concessie dient echter ook getoetst te worden aan de criteria vastgelegd in het Temco-arrest of er sprake is van een louter passieve terbeschikkingstelling, dan wel van een aan de btw onderworpen dienst. Dit werd toegepast in de Voorafgaande beslissing van 29 mei 2007[84]. Gezien de concessievergoeding enerzijds afhankelijk is van het omzetcijfer dat wordt gerealiseerd door de concessiehouder en anderzijds de overheid zich het permanente inmengingsrecht toe-eigent in het beheer van de infrastructuren, is deze activiteit niet louter als een passieve activiteit te beschouwen. Het Temco-arrest wijst op het verband met het tijdsverloop en de passieve onroerende verhuur, wat in dit geval niet terug te vinden was. Bijgevolg is deze concessieovereenkomst, met als voorwerp een project betrekking hebbende op sport- en hotelinfrastructuren, aan de btw onderworpen.

Om van een actieve concessie te kunnen spreken, is er meer nodig dan de beperkte inmenging in een aantal praktische afspraken die de concessiehouder moet nakomen. Het hof van beroep[85] was het oneens met de btw-controle inzake de concessie van de stad Antwerpen aan een brouwerij om een cafetaria uit te baten. De btw-controle was van mening dat bovengenoemd contract onderworpen diende te worden aan de btw. Het hof van beroep is de mening aangedaan dat de concessiegever zich “actief” dient te mengen in de uitbating van de concessiehouder opdat de vergoedingen aan de btw kunnen worden onderworpen.

In onderstaande ruling van de Dienst Voorafgaande beslissingen en rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt de actieve verhuur geïllustreerd.

---

[83] S. RUYSSCHAERT, “Concessies en BTW: naar een aflijning met het begrip “onroerende verhuur”?” *Huur* 2008, nr. 2, 70
[84] Voorafgaande beslissing nr. 600.298 van 29 mei 2007
[85] Antwerpen 13 maart 2012

3.5.2 Dienst Voorafgaande beslissing[86] (hierna: DVB)

Een autonoom gemeentebedrijf krijgt de opdracht van de gemeente om een nieuwe sporthal op te richten en te exploiteren. Die opdracht kan opgesplitst worden in twee exploitatievormen: enerzijds de exploitatie van de sporthal zelf en anderzijds de exploitatie van de bijhorende cafetaria. Het AGB neemt de exploitatie van de sporthal voor haar rekening en vertrouwt de exploitatie van de cafetaria toe aan een derde door middel van een concessie van openbare dienst.

3.5.2.1 Exploitatie sporthal

De exploitatie van de sporthal is een dienst in de zin van artikel 18, §1, tweede lid, 11° WBTW: "*de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken."* Er dient dan ook te worden nagegaan of de exploitatie onderworpen is aan de vrijstelling krachtens artikel 44, §2, 3° WBTW. Dit artikel bevat de vrijstelling voor de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer die exploitanten en inrichtingen instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten ervan.

Het antwoord op de vraag van de heer J. Peeters[87] verduidelijkt de exploitatie van sportinrichtingen door autonome gemeentebedrijven: "*Wat de autonome gemeentebedrijven betreft die niet zijn opgericht onder de juridische vorm van een NV of een BVBA, maar waarvan uit de statuten blijkt dat zij een winstoogmerk hebben en dat zij zich tot doel stellen winst uit te keren, ben ik van mening dat de belastingplicht met recht op aftrek niet kan worden betwist. Voor het overige zijn uiteraard de bepalingen van het btw-wetboek, waaronder artikel 1, §10, omtrent het misbruik, in alle gevallen van toepassing …".*

In de statuten van de aanvrager wordt vermeld dat na reservering, de winst aan de gemeente wordt uitgekeerd. Bijgevolg wordt de inrichting als instelling met winstoogmerk beschouwd en is de betreffende concessieovereenkomst aan de btw onderworpen, met name aan het verlaagde tarief van 6%.

[86] Voorafgaande beslissing nr. 700.102 van 29 januari 2008
[87] *Vr. en Antw.* Kamer 2007-2008, 11 december 2007, 45 (Vr. nr. 518 J. PEETERS)

3.5.2.2 Exploitatie cafetaria

De exploitatie van de cafetaria wordt door middel van een concessie van openbare dienst toevertrouwd aan een derde. Er wordt voor dergelijke overeenkomst gekozen zodat het AGB, in het belang van de openbare dienst, steeds zelf kan bepalen wie de cafetaria uitbaat én zelfs de exploitatievoorwaarden van de dienst eenzijdig kan wijzigen, zonder gebonden te zijn door de beperkingen en regelgeving van toepassing op de handelshuurovereenkomsten. Een concessie is in dit opzicht niet te vereenzelvigen met een huurovereenkomst.

De concessiegever laat zich vrijwel actief uit in de uitbating van de cafetaria. Zo beslist het AGB de openingsuren, sluitingsdagen en vakantieperiodes, beslist het AGB mee in wie aangesteld wordt als personeel, maakt het AGB afspraken in verband met de tariefzetting, het assortiment en het aanbieden van consumpties buiten de cafetaria, enz.

Bovenstaande inmenging gaat verder dan de toegelaten beperkingen en het recht om het goed regelmatig te bezichtigen (zie 3.4.1 passieve terbeschikkingstelling). De DVB beslist dan ook dat in dergelijke omstandigheden de concessieovereenkomst niet kan beschouwd worden als het passief ter beschikking stellen van een onroerend goed. De dienst is onderworpen aan het normale btw-tarief van 21%[88].

3.5.3 Rechtspraak Hof van Justitie van de Europese Unie[89]

Een gemeentelijke regie van Doornik stelt de installaties van een sportinfrastructuur, met name een voetbalstadion, ter beschikking van de voetbalclub van Doornik. Het speelveld van het stadion en de vestiaires voor spelers en scheidsrechters kunnen maximaal achttien dagen per sportseizoen op afgesproken tijdstippen worden gebruikt en geëxploiteerd. Daarnaast verlenen zij ook het uitbatingsrecht van een drankgelegenheid en een groot aantal bijkomende diensten zoals het beheer van de parking, de veiligheid tijdens de wedstrijden, het onderhoud van het speelveld, de schoonmaak van het stadion, drankgelegenheid, kleedkamers, toiletten, enzovoort.

[88] Artikel 1, eerste lid koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 betreffende de vaststelling van de tarieven van de btw en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven
[89] HvJ 22 januari 2015, nr. C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne

De Administratie was van mening dat deze terbeschikkingstelling van installaties van het stadion als een onroerende verhuur kwalificeerde en bijgevolg vrijgesteld was bij toepassing van artikel 44, §3, 2° WBTW. In dit geval zou er een gedeeltelijke verwerping van het recht op aftrek plaatsvinden, met name op de btw die werd betaald bij aankoop van het voetbalstadion. De gemeentelijke regie ging niet akkoord met de aftrekbeperking en vocht dit aan bij de rechtbank van eerste aanleg te Bergen. De rechtbank van eerste aanleg volgde de Administratie in dit standpunt[90]. Daarop ging de regie in beroep en zo kwam de zaak voor het hof van beroep van Bergen te liggen. Laatstgenoemde stelde op haar beurt een prejudiciële vraag aan het Europees Hof.

Het Hof neemt een aantal aanwijzingen mee in haar oordeel. Als eerste vormt de permanente aanwezigheid van vertegenwoordigers van de gemeentelijke regie in deze installaties een aanwijzing van een actieve rol van de eigenaar. Dit staat in contrast met het passieve karakter van een onroerende verhuur. Het geheel van de bijhorende diensten (beheer, onderhoud, schoonmaak, …) worden aangemerkt als een tweede aanwijzing. Deze zijn echter effectief noodzakelijk en omvatten een goede 80% van de contractueel overeengekomen vergoeding. Hieruit kan worden aangenomen dat de prestatie eerder één gehele dienst is in plaats van een onroerende verhuur. Als derde en laatste aanwijzing wordt verwezen naar de afgesproken duur. Het Hof oordeelt genuanceerd dat de terbeschikkingstelling onder bezwarende titel van een voetbalstadion, via een contract dat enkele rechten en voorrechten voorbehoudt aan de eigenaar en waarbij deze laatste bepaalde diensten presteert, in principe geen onroerende verhuur vrijgesteld van btw uitmaakt.

Het hof van beroep te Bergen[91] neemt het antwoord van het Europees hof mee in haar beslissing van 7 oktober 2016. Het hof neemt zowel de duurtijd als de bijkomende diensten en actieve inmenging in overweging in haar oordeel. Het vastleggen van het aantal speeldagen is geen verwijzing naar de duurtijd van de terbeschikkingstelling, maar eerder het specifieke doel om er voetbal te spelen. Het essentieel element van de duur bij de vaststelling van een verhuur van uit hun aard onroerende goederen ontbreekt in deze contractuele relatie. Daarnaast wijst de voortdurende inmenging van de regie in het beheer en de bijkomende diensten, die overigens 80% van de prijs uitmaken, op een actieve verhuur. Het geheel in acht genomen oordeelt het hof dat het contract als één gehele dienstprestatie moet worden beschouwd en dus niet als een vrijgestelde onroerende verhuur.

[90] Rb. 1ste aanleg Bergen 12 mei 2011
[91] Bergen 7 oktober 2016, nr. 2011/RG/946

3.6 Diensten met een element van onroerende verhuur

3.6.1 Het verlenen van het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen

Hoewel het onderscheid tussen een vrijgestelde onroerende huur en de belaste dienst van het verlenen van het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen niet altijd makkelijk te maken is, zit het verschil in het hoofdvoorwerp van de overeenkomst. Met andere woorden: bij het verlenen van het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, wordt er ook een onroerend goed ter beschikking gesteld, maar vormt dit niet het essentiële voorwerp van het contract.

Het hoofddoel van een vrijgestelde huurovereenkomst bestaat erin dat de huurder gedurende een bepaalde tijd het exclusieve genot en gebruik van afgesloten ruimten bekomt. Van belang bij dergelijke passieve terbeschikkingstelling is dat de ruimten louter exclusief en steeds vrij toegankelijk zijn voor de huurder. De overeenkomsten waarbij een recht wordt verleend een beroepswerkzaamheid uit te oefenen hebben daarentegen als voorwerp het recht een economische activiteit uit te oefenen. Het genot van het onroerend goed is in dit geval ondergeschikt aan het essentiële voorwerp van het contract en de continue toegankelijkheid tot dit goed is niet gegarandeerd[92].

Voorbeelden waarbij het recht wordt verleend om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen:

- De overeenkomst waarbij de organisator van een muziekfestival aan zelfstandigen het recht verleent om er in open lucht voeding en drank te verkopen aan de festivalbezoekers. De zelfstandigen moeten als vergoeding aan de organisator een bepaald percentage van hun omzet afstaan die ze gerealiseerd hebben tijdens het muziekfestival. Er wordt met consumptiebonnen gewerkt om de verkoop te kunnen nagaan. Minister Koen Geens kwalificeert deze handeling als een overeenkomst waarbij de organisator de verkopers het recht verleent om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen[93].
- De overeenkomst waarbij een eigenaar van een frituur het gebouw, met de ingebouwde installaties, verhuurt aan een persoon die de frituur zal uitbaten tegen betaling van een maandelijkse vergoeding kwalificeert ook als het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen. De frituuruitbater mag namelijk geen andere activiteit dan het uitbaten van de frituur verrichten[94].

[92] Aanschrijving nr. 4 van 12 januari 1973, randnr. 74 tot en met 76
[93] *Hand.* Kamer 2012-2013, 2 juli 2013, 1-2
[94] S. RUYSSCHAERT, *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, p. 12

Artikel 18, §1, 6° WBTW beoogt met dit recht twee specifieke gevallen. Als eerste is het van toepassing op de overeenkomst waarbij de ene partij aan een andere partij het recht verleent om een handelsinrichting of een andere inrichting te exploiteren met een vergoeding als tegenprestatie. Het essentiële voorwerp van deze overeenkomst is het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen en niet het genot van de inrichting. In het tweede geval verleent iemand die zelf een handelscomplex of ander complex uitbaat aan een ander het recht om een beroepswerkzaamheid binnen dat complex uit te oefenen[95]. De Administratie voegt hier aan toe dat het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen enkel kan ingeroepen worden indien degene die het recht verleent reeds zelf gebruik maakt van het ter beschikking gestelde gebouw in de uitoefening van zijn economische activiteit[96].

Een samenloop van volgende verplichtingen en beperkingen wijzen alvast in de richting van het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen: de verplichting voor de gebruikers van het gebouw om deel te nemen aan gezamenlijke promotieacties, de verplichting om de door de eigenaar opgelegde openingstijden te respecteren, het verbod of de verplichting om bepaalde activiteiten uit te oefenen, het recht om gebruik te maken van gemeenschappelijke ruimten (toiletten, vergaderzalen…) enz.

Zo kwalificeert de terbeschikkingstelling van volledig uitgeruste en gebruiksklare lokalen aan zelfstandige derde partijen, tegen een forfaitaire vergoeding, als het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen. Hierbij krijgen de gebruikers een lokaal toegewezen naargelang de behoefte aan de geïnstalleerde toestellen aanwezig in de lokalen en zullen zij het lokaal enkel kunnen gebruiken op de dagen die vastgelegd worden door de eigenaar. Dit stelt de gebruikers in staat om hun activiteit in de meest optimale omstandigheden uit te oefenen[97].

[95] Aanschrijving nr. 4 van 12 januari 1973, randnr. 68 tot en met 70
[96] Voorafgaande beslissing nr. 2018.0596 van 17 juli 2018
[97] Voorafgaande beslissing nr. 2018.0596 van 17 juli 2018

3.6.2 Bedrijven- of dienstencentra[98]

De hoofdactiviteit van bedrijven- of dienstencentra luidt als volgt: "*het verlenen aan ondernemingen, zelfstandigen of beoefenaars van een vrij beroep, van een geheel van niet te scheiden diensten door middel van een complete en geïntegreerde infrastructuur.*"
Vóór de circulaire in voege trad, beschouwde de Administratie bedrijven- of dienstencentra als gemengde belastingplichtigen. Zij voerden enerzijds een van de btw vrijgestelde handeling uit, namelijk het ter beschikking stellen van lokalen of ruimten die onroerend uit hun aard zijn en bestemd zijn voor het exclusief gebruik van de huurder[99]. Anderzijds werd zowel de dienst van het ter beschikking stellen van gemeenschappelijke ruimten[100] als de andere verleende administratieve diensten aan de btw onderworpen tegen het geldende tarief van iedere prestatie.

De circulaire is er dan ook gekomen doordat de jurisprudentie een heuse evolutie doormaakte. Het Temco-arrest vormt de rode draad doorheen deze evolutie door het vastleggen van de kwalificatie van een onroerende verhuur met de passieve terbeschikkingstelling als kenmerk. Ten gevolge van dit arrest herzag de Administratie haar standpunt inzake de toepasselijke btw-regeling voor bedrijven- en dienstencentra. Ondanks het bedrijven- en dienstencentrum ruimten ter beschikking stelt van de huurders, vormt dit niet het hoofdvoorwerp van de overeenkomst[101]. Het Hof oordeelt dat er geen opsplitsing meer dient gemaakt te worden tussen de verschillende handelingen, aangezien de door een bedrijven- of dienstencentrum verleende diensten één geheel uitmaken. De aangeboden diensten zijn voor het geheel aan de btw onderworpen krachtens artikel 18, §1, eerste lid WBTW.

Opdat er sprake kan zijn van een aan de btw onderworpen handeling van bedrijven- en dienstencentra, dient verplicht te worden voldaan aan een aantal criteria. Ut infra worden deze verder toegelicht. Wanneer voldoening van de voorwaarden uitblijft, moet de terbeschikkingstelling van privatieve en gemeenschappelijke lokalen voor het geheel worden aangemerkt als een vrijgestelde onroerende verhuur overeenkomstig artikel 44, §3, 2° WBTW.

[98] Circulaire nr. AOIF 39/2005 (E.T.108.816) van 27 september 2005
[99] Artikel 44, §3, 2° WBTW
[100] Artikel 18, §1, 6° WBTW
[101] Gent 30 april 2004

3.6.2.1 Kenmerken van het contract

De klant betaalt één globale forfaitaire prijs voor het geheel van onscheidbare diensten. Hierbij heeft de klant niet de mogelijkheid om af te zien van bepaalde diensten om een prijsvermindering te genieten. Deze forfaitaire bevat enerzijds alle lasten, taksen en belastingen zoals verzekeringen, onroerende voorheffing, gewest- en gemeentebelastingen met betrekking tot het gebouw en de uitrusting van het centrum. Anderzijds omvat de enige prijs de lasten met betrekking tot de nutsvoorzieningen (water, elektriciteit en verwarming).

3.6.2.2 Minimale diensten

Voor het voornoemde geheel aan diensten betalen de huurders een enige forfaitaire prijs. Om van bedrijven- en dienstencentra te kunnen spreken, moeten volgende diensten minimaal aanwezig zijn[102]:

- De terbeschikkingstelling van één of meer uitgeruste lokalen, hetzij gedeeld, hetzij in exclusief gebruik, met een minimum aan meubels waarbij de klant de inrichting niet wezenlijk mag wijzigen
- De terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke vergaderzalen gedurende een bepaalde duur die variabel kan zijn
- De terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke ruimten (gangen, sanitair, liften, administratieve lokalen voor het kopieerapparaat, de fax … en eventueel een uitgeruste keuken, een ontvangst- of ontspanningsruimte)
- De terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke bureautica (kopieerapparaat, fax, printers, papiersnijmachine, inbindmachine, en dergelijke)
- De terbeschikkingstelling van ICT-infrastructuur (onder andere, telefonie en internettoegang)
- De regelmatige schoonmaak van de kantoren en de gemeenschappelijke ruimten, het algemeen onderhoud van de site en de uitrusting
- Een permanente (dagelijkse) aanwezigheid van personeel aan het onthaal gedurende de kantooruren
- Het ontvangen en het sorteren van de post door het personeel van het centrum.

Deze minimale dienstverlening moet niet noodzakelijk worden verricht door bezoldigd personeel van het bedrijven- of dienstencentrum zelf. Het centrum mag hiervoor externe dienstverrichters inschakelen op voorwaarde dat de contracten enkel met het centrum worden gesloten en zij de geadresseerde van de facturen zijn.

[102] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be

3.6.2.3 Extra verleende diensten

Naast het verlenen van de minimale dienstverlening hebben bedrijven- of dienstencentrum vrij de keuze om extra diensten aan te bieden. Deze diensten gaan van het ter beschikking stellen van parkeerplaatsen en refters, aanbieden van traiteur- en koerierdiensten tot bijstand op vlak van IT, bijstand op juridisch, fiscaal en boekhoudkundig vlak en het aanbieden van marketing- en publiciteitsdiensten.

3.7 Toepassingen

3.7.1 Toepassing 1: terbeschikkingstelling van een zaal door de exploitant van een inrichting voor sport

3.7.1.1 Algemeen

De terbeschikkingstelling van een gebouw bestemd voor sportieve, culturele of recreatieve activiteiten aan sportverenigingen en andere clubs kent verschillende mogelijkheden. Deze terbeschikkingstelling kan aangemerkt worden als een vrijgestelde onroerende verhuur (art. 44, §3, 2° WBTW) of als de belaste toekenning van het recht gebruik te maken van of het recht op toegang tot een inrichting voor sport, cultuur of vermaak (art. 18, §1, tweede lid, 12° WBTW).

Om te kunnen oordelen welke btw-behandeling van toepassing is op deze terbeschikkingstelling, moet de vraag worden gesteld of het om een passieve of actieve verhuur gaat. Anders gesteld: wordt de sporthal louter passief verhuurd of worden er bijkomende diensten verleend die zodanig doorwegen dat de verhuur actief wordt.

Dergelijke activiteiten moeten ook steeds afgetoetst worden aan de vrijstelling krachtens artikel 44, §2, 3° WBTW: indien de exploitanten en inrichtingen instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten ervan, zijn bovengenoemde activiteiten vrijgesteld van de btw.

3.7.1.2 Praktijkcasus[103]

Een vzw heeft een sportcentrum gebouwd waarvan zij de exploitatie voor haar rekening neemt: ze beheert het aangekochte sportmateriaal (ballen, rackets, enz.) en stelt de in het sportcentrum aanwezige omnisporthal ter beschikking van beoefenaars van verschillende sporten. De sporthal wordt door sportclubs en scholen afgehuurd om er sportevenementen te laten plaatsvinden. Daarnaast bevat het centrum ook opslagruimten, kleedkamers en douches. Verder is er een tribune aanwezig voor de toeschouwers van de wedstrijden en een cafetaria.

De vzw baat het centrum uit met toepassing van btw in het kader van dienstprestaties die het toekennen van het recht op toegang tot sportinrichtingen alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken tot voorwerp hebben. Krachtens artikel 18, §1, tweede lid, 12° WBTW is deze dienstverstrekking onderworpen aan de btw. Zij trok dan ook de betaalde voorbelasting op de aangekochte goederen af.

De Administratie was echter van oordeel dat deze handeling een vrijgestelde verhuur van uit hun aard onroerende goederen uitmaakte en de vzw dus ten onrechte de aftrek van de voorbelasting had genoten. Dit oordeel werd gebaseerd op twee uitgangspunten. Vooreerst deed de Administratie beroep op de vrijstelling volgens artikel 44, §2, 3° WBTW waarin wordt gesteld dat de exploitatie door instellingen die geen winstoogmerk hebben, vrijgesteld is van btw. Daarnaast beschouwt de Administratie de terbeschikkingstelling van de sportinstallaties als de hoofdactiviteit en is zij dan ook van mening dat de dienstprestatie een vrijgestelde passieve onroerende verhuur uitmaakt. De rechter van eerste aanleg was dezelfde mening aangedaan als de Administratie.

De vzw ging in beroep tegen de uitspraak van de eerste rechter. Het hof van beroep te Brussel sprak zich uit over de zaak en volgde de mening van voorgenoemde twee instanties niet. Volgens het hof is de terbeschikkingstelling niet als een passieve activiteit aan te merken, maar heeft de vzw een actieve rol in deze verhuur. De vzw is verantwoordelijk voor het toezicht, het beheer, het reglement, het onderhoud en de reiniging van de installaties. De aangeboden diensten zijn van essentieel belang voor sportclubs en sportorganisaties en zijn dus allerminst louter bijkomstig. Bovendien organiseert de vzw begeleide sportstages met ingehuurde instructeurs en activiteiten voor senioren. Het geheel van deze aanwijzingen in acht genomen, oordeelt het hof dat de terbeschikkingstelling dient onderworpen te worden aan btw op basis van artikel 18, §1, tweede lid, 12° WBTW.

[103] Brussel 11 april 2019, AR 2014/AF/163.

3.7.1.3 Verplichte belastingheffing op kortdurende verhuur

Vanaf 1 januari 2019 geldt de verplichte belastingheffing wanneer de sporthal voor een korte periode (minder dan zes maanden) wordt verhuurd aan sportclubs of andere organisaties. Het is dan niet meer nodig om te onderzoeken of de verhuur een passieve en vrijgestelde terbeschikkingstelling inhoudt of er eerder een actievere inmenging vanwege de exploitant plaatsvindt. De terbeschikkingstelling aan natuurlijke personen die de ruimte voor andere doeleinden dan die van hun economische activiteit aanwenden, aan een vzw en aan een persoon die de ruimte gebruikt voor handelingen bedoeld in artikel 44, §2 WBTW blijven vrijgesteld volgens artikel 44, §3, 2°, a), zevende streepje (nieuw) WBTW.

3.7.2 Toepassing 2: seminarie met of zonder dranken en spijzen

3.7.2.1 Algemeen

Ondernemingen zijn steeds meer vragende partij van seminaries. Op dergelijke bijeenkomsten krijgen de deelnemers bijscholing over een specifiek onderwerp, gegeven door uitgenodigde sprekers. Het organiseren van zo een seminarie bevat echter verschillende handelingen en relaties. Zo is er enerzijds de relatie tussen de verhuurder van de zaal en de organisatie van het seminarie waarbij dieper wordt ingegaan op de verhuur van het onroerend goed als handeling. Anderzijds bestaat de relatie tussen de organisatie en de deelnemers aan het seminarie waarbij de doorrekening van eventueel aangeboden dranken en spijzen in vraag wordt gesteld.
Verder dient er een onderscheid gemaakt te worden tussen de verhuur van zalen voor seminaries zonder spijzen en drank en mét spijzen en drank.

3.7.2.2 Verhuur van zalen voor seminaries zonder spijzen en dranken[104]

Naargelang er al dan niet andere diensten dan de onroerende verhuur worden aangeboden, wordt de situatie, behoudens ingeval van simulatie of rechtsmisbruik, vanuit het oogpunt van de btw als volgt behandeld:

3.7.2.2.1 Onroerende verhuur met bijkomende diensten

Het komt vaak voor dat de verhuurder van vergader-, seminarie-, en conferentiezalen niet louter het gebruik- en genotsrecht op de zaal verleent, maar eveneens bijkomende diensten verstrekt en hiervoor een enige globale prijs vraagt. Wanneer uit de feiten blijkt dat het verstrekken van de bijkomende diensten slechts een nevenactiviteit is, met name om de hoofdactiviteit van het louter passief ter beschikking stellen van voornoemde zaal aantrekkelijker te maken, worden deze diensten als bijkomend bij de hoofdhandeling behandeld.

[104] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be

Als bijkomende diensten worden aangemerkt[105]:

- het onderhoud van de zaal (elektriciteit, verwarming, airconditioning, onderhoud, schoonmaak, diensten van personeel belast met de vestiaire, toiletten …)
- het eenvoudigweg ter beschikking stellen van meubilair ter stoffering van de vergader-, seminarie-, of conferentiezaal (tafels, stoelen, vaste toog), materiaal die de uitrusting of basisinfrastructuur vormt (multimedia-apparatuur,…).

Btw-technisch wordt het principe “bijzaak volgt hoofdzaak” toegepast. Zowel het passieve ter beschikking stellen van de zaal als de bijkomende diensten worden aanzien als één enkele dienst. Het hoofdvoorwerp in deze situatie blijft de onroerende verhuur. Zodoende wordt de volledige handeling van de btw vrijgesteld krachtens artikel 44, §3, 2° WBTW.

Bij wijze van tolerantie kan de verhuurder er voor opteren om de zogenaamde bijkomende diensten toch te onderwerpen aan de belasting. De hoofdzaak, de onroerende verhuur, blijft vrijgesteld (artikel 44, §3, 2° WBTW), terwijl de Administratie tolereert dat de bijkomende diensten belast worden indien volgende voorwaarden nageleefd worden:

- De diensten worden verstrekt door de huurder of door zijn tussenkomst
- Er werd voor deze diensten contractueel een van de huurprijs afzonderlijke prijs bedongen[106]

De verhuurder mag in dit geval enkel de betaalde btw op de bijkomende diensten in aftrek nemen van de voorbelasting. Deze tolerantie verleent echter de verhuurder niet het recht om de btw op de infrastructuur voor verwarming, water, elektriciteit en airconditioning, die voor de levering van deze prestaties worden gebruikt, in aftrek te nemen. Deze infrastructuur is immers een vast en blijvend element van het verhuurde onroerend goed[107].

3.7.2.2.2 Verschillende afzonderlijke hoofddiensten

Wanneer de diensten, aangeboden door de verhuurder, niet louter bijkomstig maar effectief nuttig of zelfs noodzakelijk zijn voor het genot van dat gebouw, worden deze als een afzonderlijke hoofddienst beschouwd. Op die manier vormt zowel de passieve verhuur van een vergader-, seminarie- of conferentiezaal als de verbonden diensten een doel op zich en een belangrijk element in zijn keuze om die zaal te huren.

[105] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be
[106] Aanschrijving nr. 4 van 12 januari 1973, randnr. 95 en 96
[107] Beslissing nr. E.T. 15.928 van 17 februari 2005

De diensten die inzonderheid als afzonderlijke en zelfstandige diensten worden aangemerkt, zijn: de verhuur van goederen die niet tot de basisuitrusting of infrastructuur van de zaal behoren zoals vaatwerk, keukengerei…[108], het optioneel verschaffen van spijzen en/of dranken voor verbruik ter plaatse[109] en de optionele levering van dranken zonder diensten[110]. De afzonderlijke handelingen volgen elk hun eigen btw-stelsel: de passieve verhuur van de seminariezaal verloopt vrijgesteld (artikel 44, §3, 2° WBTW) en de diensten worden belast aan het geldende tarief.

3.7.2.2.3 Actieve complexe dienst

De organisator van het seminarie verleent naast de passieve terbeschikkingstelling van de zaal ook vaak diensten zoals het technisch beheer, simultane vertaling, onthaal, geluidssysteem, projectie, parkeergelegenheid, hostessen, verschaffen van spijzen en dranken voor verbruik ter plaatse enzovoort en vraagt hiervoor een enige vaste prijs. Deze diensten hebben geen doel op zich, maar zijn onlosmakelijk verbonden met elkaar. Het geheel van deze diensten is ruimer dan de louter passieve terbeschikkingstelling van het onroerend goed. De dienst kan met andere woorden omschreven worden als één enkele complexe dienst volgens artikel 18, §1, eerste lid WBTW.

3.7.2.2.4 Verplichte belastingheffing op kortdurende verhuur

Sinds 1 januari 2019 moet het onderscheid tussen met of zonder bijkomende diensten niet langer gemaakt worden. Als uitzondering op de vrijstelling voor onroerende verhuur geldt de verplichting om de verhuur van de zaal voor een periode van hoogstens zes maanden te belasten. Deze uitzondering is enkel geldig indien niet verhuurd wordt aan natuurlijke personen die de zaal voor privédoeleinden gebruiken, aan verenigingen zonder winstoogmerk of aan personen die de zaal gebruiken voor sociale of culturele evenementen[111].

[108] Artikel 18, §1, tweede lid, 4° WBTW
[109] Artikel 18, §1, tweede lid, 11° WBTW
[110] Artikel 10, §1 WBTW
[111] Artikel 44, §3, 2°, a), zevende streepje (nieuw) WBTW

3.7.2.3 Met spijzen en dranken[112]

Ook hier vormt het al dan niet bijkomstig zijn van de spijzen en dranken aan de hoofdhandeling het onderscheidend criterium. Vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie[113] wijst op het belang van het in kaart brengen van alle omstandigheden waarin een handeling, die uit een geheel van elementen en verrichtingen bestaat, plaatsvindt. Zodoende kan er bepaald worden of het om één globale prestatie of meerdere afzonderlijke prestaties gaat. Er kan echter pas een correcte vaststelling plaatsvinden indien geval per geval onderzocht wordt.

3.7.2.3.1 De verstrekte spijzen en/of dranken zijn bijkomend bij de hoofdhandeling en volgen het btw-stelsel van die hoofdhandeling

De verstrekte spijzen en/of dranken worden als bijkomstig bij de hoofdhandeling beschouwd wanneer uit de feitelijke omstandigheden blijkt dat deze dienstverstrekking, in hoofde van de deelnemers, geen doel op zich vormt, maar louter een middel is om de hoofdhandeling van de organisator attractiever te maken. De Administratie stelt dat wanneer volgende voorwaarden samen vervuld zijn, de verstrekte spijzen en/of dranken in elk geval als bijkomend bij de hoofdhandeling van de organisator van het seminarie worden beschouwd:

- De deelnemer betaalt een enige vaste prijs voor zijn/haar deelname aan het seminarie, ongeacht of de deelnemer de aangeboden spijzen en/of dranken al dan niet verbruikt. Er wordt geen prijsvermindering toegestaan ingeval de deelnemer de spijzen en/of dranken niet verbruikt en er wordt evenmin een meerprijs aangerekend indien de deelnemer de spijzen en/of dranken wel nuttigt.
- De kostprijs van de catering moet in vergelijking met de kostprijs van de gehele organisatie van het seminarie (kosten met betrekking tot de sprekers, de huur van de zaal, multimedia-apparatuur…) beperkt zijn. De Administratie neemt in elk geval aan dat deze voorwaarde is vervuld wanneer de kostprijs van de catering hoogstens 15 procent van de eigenlijke kostprijs van het seminarie bedraagt.

Hieruit volgt dat de hoofdhandeling erin bestaat het recht toe te kennen om deel te nemen aan een seminarie. De verstrekking van de spijzen en/of dranken volgt in dat geval het btw-stelsel van de hoofdhandeling, ongeacht of de enige prijs wordt uitgesplitst op de factuur.

[112] Circulaire 2017/C/70 (E.T. 129.043) betreffende het geregistreerde kassasysteem van 6 november 2017, www.fisconetplus.be
[113] HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05, Aktiebolaget NN; HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96, Card Protection Plan Ltd

3.7.2.3.2 Het verstrekken van spijzen en/of dranken is een aparte hoofdhandeling die zijn eigen btw-stelsel volgt

Wanneer bijvoorbeeld de deelnemers aan het seminarie, mits betaling van een meerprijs, kunnen kiezen om spijzen en/of dranken te nuttigen of wanneer ze kunnen afzien van deze catering en hiervoor een korting krijgen, wordt het aanbieden van spijzen en/of dranken als een aparte hoofdhandeling aangemerkt.

Aangezien er niet aan de hierboven vermelde voorwaarden is voldaan, worden de toekenning van het recht om deel te nemen aan een seminarie en het verstrekken van spijzen/en of dranken in het kader van voorgenoemd seminarie[114] als twee aparte hoofdhandelingen aangemerkt. De verstrekte spijzen en/of dranken vormen namelijk een belangrijk element bij de keuze om deel te nemen aan het seminarie en kunnen niet louter als bijkomstig worden beschouwd.

3.7.2.4 Praktijkcasus[115]

Een belastingplichtige beroepsvereniging wil in het kader van haar activiteiten deels een gebouw in eigendom verbouwen tot een seminarie- en congrescentrum om nadien de verschillende zalen (congreszaal, seminariehal en vergaderruimtes) ter beschikking te stellen aan klanten. De terbeschikkingstelling zal steeds beperkt zijn en kan variëren van minimum twee uur tot één dag. Er wordt een vaste forfaitaire prijs gevraagd (per uur of per dag) voor het standaard dienstenpakket dat wordt aangeboden, bestaande uit volgende elementen:

- terbeschikkingstelling van een congreszaal, seminariehal of vergaderruimte uitgerust met een flipchart, whiteboard, beamer, projectiescherm, geluidsinstallatie en speakers kit, lichtinstallatie, draadloos internet, spreekgestoelte, tafels, stoelen, enzovoort;
- ontvangst van de klanten en het wegwijs maken in het congres- en seminariecentrum vóór de start van het klantenevenement;
- facility management, zoals onder andere het voorzien en het correct afstellen van verwarming, elektriciteit, water, bewaking, afvalverwerking, schoonmaak, technische bijstand in het geval van technische problemen die gerelateerd zijn aan het gebouw en de installaties en bediening van licht- en geluidsinstallaties;
- permanente aanwezigheid van personeel in de uren voorafgaand aan of tijdens het klantenevenement;
- voorzien van afdoende parkeergelegenheid voor de klanten en diens personeel en cliënteel voorafgaand aan en tijdens het klantenevenement;

[114] Artikel 18, §1, tweede lid, 11° WBTW
[115] Voorafgaande beslissing nr. 2017.912 van 9 januari 2018

- voorzien tijdens het klantenevenement van voldoende warme en koude dranken in de zaal, evenals dranken en versnaperingen vóór of tijdens koffiepauzes, desgevallend in combinatie met bar- of zaalbediening.

De klant kan er bovendien voor kiezen onderstaande extra diensten af te nemen tegen een bijkomende en afzonderlijke vergoeding:

- assistentie bij de decoratie van het seminarie- en congrescentrum in het kader van het klantenevenement;
- tijdelijk voorzien van personeel voorafgaand aan, tijdens of na afloop van het klantenevenement om de succesvolle organisatie van het evenement te garanderen;
- publiciteit voor het klantenevenement van de klant door middel van vermelding van het evenement op de website van het seminarie- en congrescentrum

Het seminarie- en congrescentrum voorziet ook in de mogelijkheid voor een aangepaste catering te zorgen, naargelang de behoeften van de klant. Hiervoor zou een cateringbedrijf worden ingeschakeld. Als de klant de cateringdiensten wenst te genieten, zal het cateringbedrijf voor de verstrekte diensten op periodieke basis facturen uitreiken aan de uitbater van het centrum.

De aanvrager wenst een antwoord te krijgen op de vraag of bovenstaande uiteenzetting van de terbeschikkingstelling van haar infrastructuur (congreszaal, seminariehal en vergaderruimtes) en het bijhorende aangeboden dienstenpakket de kwalificatie van een btw-belaste complexe dienst in de zin van artikel 18, §1, eerste lid WBTW aanneemt of er al dan niet sprake kan zijn van een vrijgestelde onroerende verhuur krachtens artikel 44, §3, 2° WBTW.

De DVB neemt enkele belangrijke overwegingen mee in haar oordeel. Als eerste wijst de DVB op het feit dat de deelprestaties geen doel op zich zijn voor de afnemers, maar onlosmakelijk verbonden zijn met elkaar. De aanvrager stelt niet enkel seminarie-, congres- en vergaderruimtes ter beschikking van haar klanten, zij verricht in hoofdzaak een geheel van diensten zodat de klanten hun activiteiten professioneel kunnen organiseren. De DVB wijst bijvoorbeeld op het belang van de aanwezige technici en verantwoordelijken om de ruimten te kunnen gebruiken voor de doeleinden waarvoor ze zijn voorzien. Als tweede wordt verwezen naar de enige gevraagde terbeschikkingstellingsvergoeding voor het geheel van diensten. Als derde en laatste punt besluit de DVB dat de aanvrager het seminarie- en congrescentrum actief beheert. Het toezicht op het gebruik en de goede staat van de terbeschikkinggestelde infrastructuur, de controle over de organisatie van de events en het geheel van diensten die van uiterst belang zijn om de zalen te kunnen gebruiken, wijzen in de richting van een actieve inmenging.

De Dienst Voorafgaande beslissingen oordeelt dan ook op basis van alle voorgenoemde feiten dat de terbeschikkingstelling van de infrastructuur, die gepaard gaat met het uitgebreid dienstenpakket, dient te worden aangemerkt als een onbenoemde btw-belaste complexe dienst beoogd door artikel 18, §1, eerste lid WBTW en niet als een op grond van artikel 44, §3, 2° WBTW vrijgestelde onroerende verhuur. Indien de dienstprestatie hoofdzakelijk betrekking heeft op het verschaffen van spijzen en dranken, worden deze restaurant en cateringdiensten (artikel 18, §1, tweede lid, 11° WBTW) aan het btw-tarief van 12% onderworpen[116], met uitzondering voor het verschaffen van dranken.

3.7.3 Toepassing 3: het verhuren van een ruimte voor een (handels)beurs of tentoonstelling[117]

Er bestaat geen eenduidig antwoord op de vraag of de verhuur van een ruimte voor een beurs of tentoonstelling een vrijgestelde of belaste handeling uitmaakt. Om op deze vraag te kunnen antwoorden, moet er een onderscheid gemaakt worden tussen de verschillende partijen en relaties in deze handeling. Zo is er de terbeschikkingstelling van de oppervlakte ten behoeve van de organisator van de beurs of tentoonstelling en de terbeschikkingstelling van een standplaats aan de deelnemers van de beurs. Beide handelingen kunnen zowel met of zonder bijkomende leveringen en diensten verstrekt worden. Een beurs of tentoonstelling vereist uiteraard bezoekers die het tentoongestelde materiaal komen aanschouwen.

3.7.3.1 Terbeschikkingstelling van ruimte voor beurs of tentoonstelling aan de organisator

De terbeschikkingstelling van een hall of exporuimte, of van een gedeelte ervan, aan de organisatie van een handelsbeurs of tentoonstelling vormt een vrijgestelde onroerende verhuur indien er geen bijkomende diensten worden verleend. Indien er toch bijkomende diensten worden verstrekt, moet worden nagegaan of deze diensten louter bijkomstig of eerder noodzakelijk zijn en de hoofddienst uitmaken.

Het arrest Mons Expo[118] toont aan dat hoewel er toch bijkomende diensten aangeboden worden, het passieve karakter van de terbeschikkingstelling hierdoor niet noodzakelijk wijzigt. De aangeboden diensten zoals de schoonmaak van de ruimten, de verzekeringen, de elektrische aansluitingen en koffers, het technisch personeel en het personeel voor onthaal alsook de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen, ruimten voor gebruik als cafetaria, keuken, vergaderzalen, enz. worden als bijkomstig aanzien en veranderen de

[116] Tabel B, rubriek 1 KB nr. 20 van 20 juli 1970
[117] S. RUYSSCHAERT, *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, p. 47-50
[118] Cass. 4 juni 2010, nr. C.09.0285.F, Mons Expo

huurovereenkomst niet in een belaste actieve onroerende verhuur. Een uitgebreidere uiteenzetting over deze zaak werd hierboven onder punt 3.4.2.3.2 beschreven.

3.7.3.2 Terbeschikkingstelling van een standplaats aan de deelnemers van de beurs

3.7.3.2.1 Met bijkomende leveringen en diensten

De terbeschikkingstelling van de standplaats aan de deelnemers en eventuele bijkomende diensten zoals het inrichten, versieren en reinigen van de stands, het voeren van reclame, de verhuur van parkeerplaatsen, enz. door de organisator, worden in zijn geheel aangemerkt als een belaste dienst conform artikel 18, §1, tweede lid 1° WBTW. Ook wanneer bijkomende diensten, die nodig zijn voor het gebruik van de standplaats zoals water, elektriciteit, gas, telefoon, enz., in de overeenkomst werden bedongen en verstrekt, mogen deze als één globale dienst worden aanzien. Er wordt in dit geval één globale prijs gefactureerd die in zijn geheel onderworpen is aan de belasting.

De organisator kan ook opteren om enerzijds de verhuur van de standplaats en anderzijds de bijkomende diensten afzonderlijk te factureren aan de standhouder. In dit geval volgen beide contracten hun eigen btw-regeling: de eerste handeling is vrijgesteld van de btw[119] en de bijkomende diensten worden onderworpen aan de btw.

3.7.3.2.2 Zonder bijkomende leveringen en diensten

De louter passieve terbeschikkingstelling van een uit haar aard onroerende standplaats betreft een vrijgestelde onroerende verhuur in de toepassing van artikel 44, §3, 2° WBTW. Het eventueel verstrekken van bijkomende diensten als water, gas, elektriciteit of telefooninstallatie wijzigen het passieve karakter van de onroerende verhuur niet.

3.7.3.3 Verplichte belastingheffing op kortdurende verhuur

Sinds 1 januari 2019 moet ook in dit geval geen analyse meer gemaakt worden of er al dan niet bijkomende diensten worden aangeboden. Van zodra de terbeschikkingstelling maximaal zes maanden bedraagt en het niet gaat om uitzonderingen op de nieuwe Wet, wordt de handeling van rechtswege onderworpen aan de belasting. Terbeschikkingstellingen in het kader van handelsbeurzen en tentoonstelling duren vaak een aantal dagen tot hoogstens enkele weken. In vele gevallen zal de verplichte kortdurende belastingheffing dus van kracht zijn.

[119] Artikel 44, §3, 2° WBTW

3.8 Hervorming btw: Wet 14 oktober 2018

3.8.1 Inleiding en verloop hervorming[120]

Na de tegemoetkoming aan de bloeiende pop-up business op burgerrechtelijk vlak met de pop-up reglementering, wordt nu ook op vlak van btw een grote stap in die richting gezet. Het Zomerakkoord van 26 juli 2017 bevatte het voorstel om de btw-regels voor nieuwe overeenkomsten betreffende de terbeschikkingstelling van onroerende goederen te vereenvoudigen door middel van de invoering van een optioneel systeem voor btw[121]. Drie maanden later schoof de federale regering dit voorstel echter opnieuw aan de kant omwille van budgettaire redenen. Uiteindelijk ging de federale Ministerraad tijdens de begrotingscontrole van 24 en 25 maart alsnog over tot goedkeuring van het optioneel systeem voor btw.
Het voorstel werd pas concreet op 31 juli 2018 met het indienen van het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde waarde en het KB nr. 20 van 20 juli 1970. Uiteindelijk werd op 25 oktober 2018 de Wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het WBTW gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad. De inwerkingtreding geschiedde op 1 januari 2019. Deze hervorming wordt “één van de belangrijkste hervormingen ooit” genoemd door fiscaal advocaat Willy Huber en fiscaal kantoor Tiberghien heeft het dan weer over “een btw-revolutie in de vastgoedsector”[122].

Zoals besproken onder punt 3.3.4 van deze masterproef, is de vrijstelling op onroerende verhuur algemeen geldend. Die vrijstelling hield echter enkele nadelen in voor verhuurders die bijvoorbeeld aan ondernemingen verhuurden: verhuurders hadden geen aftrek van de voorbelasting op gemaakte onderhouds- en oprichtingskosten en deze kosten werden doorgerekend in de huurprijs. Dit zorgde voor een concurrentiehandicap van de Belgische huurmarkt ten opzichte van buurlanden. Reden te meer om verscheidene bijkomende uitzonderingen op die algemeen geldende vrijstelling van onroerende verhuur in te voeren.
De Wet van 14 oktober 2018 (publicatie in Belgisch Staatsblad 25 oktober 2018) voert drie belangrijke wijzigingen in.

[120] T. VAN STIPHOUT en B. STROOBANTS, “Huur met btw vanaf 1 januari 2019: een overzicht van de wijzigingen van de wet van 14 oktober 2018”, *Notariaat* 2019, 4-5
[121] Federale regering. (26 juli 2017). *Thematische Ministerraad – Ambitieuze hervormingen voor jobs, koopkracht en sociale cohesie.* Geraadpleegd op 22 december 2019 via https://www.premier.be/sites/default/files/articles/PPWT%20NL_0.pdf al-acts_nl
[122] CLEEREN, E. (9 augustus 2017). *Btw-revolutie in sector van vastgoed.* Geraadpleegd op 22 december 2019 via https://www.tijd.be/dossier/krant/btw-revolutie-in-sector-van-vastgoed/9921404.html

Vooreerst is er de optionele belastingheffing inzake de verhuur van onroerende goederen bij professionele verhuur. De partijen (verhuurder en huurder) kunnen onder bepaalde voorwaarden kiezen voor de btw-heffing. Concreet betekent dit dat de verhuurder btw zal aanrekenen aan de huurder en tegelijkertijd de btw op de uitgevoerde werken in aftrek zal kunnen nemen[123]. Verder wordt voorzien in een verplichte btw-heffing op de kortdurende verhuur van onroerende goederen. Op deze wijziging wordt hierna dieper ingegaan. Tenslotte verkrijgt het begrip "opslagruimte" een ruimere invulling en wordt de verhuur van een opslagruimte aan een particulier verplicht onderworpen aan de btw, terwijl de verhuur van dergelijke ruimte aan een partij die handelt in het kader van haar beroep de optie tot belastingheffing geniet.

De invoering van deze nieuwe wet heeft geen invloed op de communautaire en nationale uitzonderingen (terbeschikkingstelling van stallingen voor rijtuigen …) op de vrijstelling inzake onroerende verhuur. Die diensten blijven immers verplicht belast op basis van de bepalingen van de Richtlijn 2006/112/EG.

3.8.2 Doel van de wijziging[124]

Deze wijziging kent zijn bestaan omwille van volgende drie doelstellingen:
Een eerste doel bestaat in het vereenvoudigen van de btw-regelgeving. Belastingplichtigen gingen op zoek naar allerlei regelingen en optimalisatietechnieken om het negatieve gevolg van de vrijstelling van onroerende verhuur, namelijk het niet kunnen aftrekken van de btw betaald op uitgevoerde werken, te ontlopen. Met het keuzestelsel inzake de btw-heffing wenst de overheid hieraan een einde te kunnen stellen.

Vervolgens wil men met deze maatregel investeringen in nieuwbouw en vernieuwbouw stimuleren. De verhuurder kan voortaan de btw op oprichtingswerken en grondige renovatiewerken recupereren, wat de investeringen in ons vastgoedpatrimonium een forse boost kan geven.

De derde doelstelling vormt zowat de hoofddoelstelling van de wijziging. De Belgische huurmarkt bevindt zich momenteel in een nadelige concurrentiepositie tegenover de buurlanden. Al deze buurlanden (en, bij uitbreiding, alle EU-lidstaten) hebben reeds zo'n systeem van optionele btw-heffing en bevinden zich hierdoor in een voordelige concurrentiepositie bij de geografische keuze van vastgoedprojecten. Daarom wordt met deze hervorming de competitiviteitshandicap met de buurlanden weggewerkt.

[123] Verslag over het wetsontwerp, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/002, 3
[124] Verslag over het wetsontwerp, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/002, 3 en 4

De wijziging inzake kortdurende verhuur heeft een eigen doelstelling op zich. Het belasten van de kortdurende verhuur zal bijdragen aan de verdere vereenvoudiging van de btw-regelgeving doordat de aflijningsproblemen tussen vrijgestelde verhuur enerzijds en belaste complexe dienstverleningen anderzijds, bijvoorbeeld bij de korte verhuur van zalen met verplichte afname van dranken en diverse bijkomende diensten, in grote mate zullen verdwijnen. Bovendien moet laatstgenoemde wijziging het geheel budgettair neutraal laten verlopen[125].

3.8.3 Verplichte btw-heffing op kortdurende verhuur van onroerende goederen.

3.8.3.1 Kortdurend[126]

Kortdurend slaat in de btw-context op een periode van minder dan zes maanden. Om de periode van zes maanden te berekenen, wordt in eerste instantie rekening gehouden met de gebruiksduur van het onroerend goed zoals vermeld in de huurovereenkomst. Er bestaat echter enige argwaan aangezien in de praktijk een goed soms langer gebruikt wordt dan in het contract werd vooropgesteld[127]. Dit misbruik komt voort uit het feit dat men het recht op aftrek van de voorbelasting niet wil verliezen. Om die reden is de huurovereenkomst slechts een vermoeden. De partijen kunnen deze overeenkomst wel met alle middelen in feite of in rechte weerleggen. De werkelijke gebruiksduur van het goed is bij de berekening van het aantal maanden dus doorslaggevend.

Wanneer 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. De overeenkomsten vormen als het ware één overeenkomst, waarbij de partijen het risico lopen dat de maximale periode van zes maanden overschreden wordt en dus niet langer onder de btw-regeling voor kortdurende verhuur valt. In geval van overschrijding wordt weliswaar geen retroactieve correctie toegepast. De eerste contracten waarvan de som minder dan zes maand bedraagt, blijven verplicht onderworpen aan btw. Indien er aan de voorwaarden voor optionele btw-heffing wordt voldaan, kan de verlenging onder deze regeling vallen. Deze berekening wordt gestaafd met een voorbeeld.

---

[125] Deloitte. *Optionele btw-heffing op onroerende verhuur: een revolutie voor de gehele vastgoedsector? – Opportuniteiten en aandachtspunten!* Geraadpleegd op 6 december 2019 via https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/DEL-LAGA_RealEstate-VAT_NL.pdf

[126] Circ. 2019/C/25 21 maart 2019 betreffende de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, www.fisconetplus.be

[127] X, “Kortlopende verhuur: altijd verplicht met btw?” *BtwPRO* 2019, nr. 5, 6

Drie opeenvolgende contracten worden gesloten voor de verhuur van een pop-up winkel.

Het eerste contract heeft een looptijd van 2 maanden (januari en februari 2019). Het gaat om een verplicht belaste kortdurende verhuur.

Het tweede contract heeft een looptijd van 3 maanden (maart, april en mei 2019). Het gaat nog steeds om een kortdurende onroerende verhuur die verplicht wordt belast. Twee maanden plus drie maanden vormen samen nog steeds minder dan 6 maanden.

Hoewel het derde contract slechts een looptijd van 2 maanden heeft (juni en juli 2019), wordt het niet langer gekwalificeerd als een kortdurende verhuur omdat er rekening moet worden gehouden met het geheel van opeenvolgende contracten. De aaneengesloten gebruiksduur is hier echter 7 maanden (2 maanden plus 3 maanden plus 2 maanden). Deze verhuur wordt niet verplicht belast, maar kan worden belast door middel van optie indien aan de voorwaarden is voldaan.

De kwalificatie van de twee eerste contracten als kortdurende verhuur wordt niet retroactief in vraag gesteld, voor zover er geen sprake is van misbruik.

Bovendien wordt voor het bepalen van de totale gebruiksduur geen rekening gehouden met huurovereenkomsten die in werking getreden zijn vóór 1 januari 2019, zelfs indien die na 1 januari 2019 eindigen[128]. Hierna volgt een voorbeeld ter verduidelijking.

Twee opeenvolgende contracten worden gesloten voor de verhuur van een pop-up winkel. Het eerste contract heeft een looptijd van 3 maanden (december 2018, januari 2019 en februari 2019) en wordt vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, §3, 2° WBTW.
Het tweede contract heeft een looptijd van 5 maanden (maart tot en met juli 2019). Het gaat hier om een kortdurende onroerende verhuur die verplicht wordt belast, aangezien er geen rekening wordt gehouden met het contract dat vóór 1 januari 2019 in werking is getreden.

Het is uiteraard niet mogelijk om een huurcontract van één jaar kunstmatig op te splitsen in periodes van minder dan zes maanden. Indien dit misbruik zich voordoet, zal er wel een retroactieve correctie plaatsvinden[129].

[129] X, “Kortlopende verhuur: altijd verplicht met btw?” *BtwPRO* 2019, nr. 5, 7

3.8.3.2 Onroerende goederen

Er geldt een ruimere toepassing voor de nieuwe regeling inzake kortlopende verhuur dan voor de optionele belastingheffing. Waar de optionele heffing enkel voor “gebouwen” geldt, is de verplichte heffing voor kortlopende verhuur van toepassing op alle “onroerende goederen”.

Onder gebouw of gedeelte van een gebouw begrijpen we ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden[130]. Dit begrip veronderstelt in de eerste plaats het onroerend uit zijn aard maken van grondstoffen (beton, asfalt,…) of van materialen (buizen, palen, vloerstenen,…)[131]. Het bijhorend terrein, het terrein waarvoor de toelating werd verkregen om er op te bouwen en dat tegelijk met het gebouw waartoe het behoort wordt overgedragen door éénzelfde persoon[132], is ook onderdeel van het begrip “gebouw”. Dit is het kadastraal perceel waarop het gebouw of het gedeelte van het gebouw is opgericht en dat tegelijk met dat gebouw of gedeelte van het gebouw wordt verhuurd[133].

Artikel 13 ter van de Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, bevat wat er als onroerend goed wordt aangemerkt:[134]

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

[130] Artikel 1, §9, 1° WBTW
[131] Circ. 2019/C/25 21 maart 2019 betreffende de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, www.fisconetplus.be
[132] Artikel 1, §9, 2° WBTW
[133] Circ. 2019/C/25 21 maart 2019 betreffende de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, www.fisconetplus.be
[134] Artikel 13 ter van de Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Onroerende goederen is dus een ruimer begrip dan het begrip gebouw. Niet alleen de grond zelf, met alles wat zich op de grond bevindt en er is vastgehecht of ingeworteld (bomen, gewassen…) hoort thuis onder het begrip onroerend goed, maar ook de ondergrond, zoals niet-ontgonnen mineralen of ertsen en elementen die in een gebouw of constructie zijn geïntegreerd[135]. De verhuur van terreinen zonder vasthechtend wegdek, zoals terreinen voorzien van een steenlaag of groene ruimten, vallen dus ook onder het toepassingsgebied van dit stelsel[136]. Bij wijze van voorbeeld: een verhuur voor enkele maanden (minder dan zes maanden) van een stuk grond met kiezelsteentjes aan een autohandelaar zal mét btw belast worden als kortdurende verhuur. Deze verhuur zal bij een langdurende verhuur echter niet onder de optionele regeling kunnen vallen, omdat het hier gaat om een terrein en niet om een gebouw zoals specifiek vermeld in artikel 44, §3, 2°, d) WBTW[137].

Ook de ouderdom van de onroerende goederen speelt geen rol in het stelsel van de verplichte belastingheffing inzake kortlopende verhuur. In tegenstelling tot bij de optionele belastingheffing geldt het kortdurende stelsel voor alle onroerende goederen en niet enkel voor nieuwe gebouwen of gebouwen die een ingrijpende en belangrijke wijziging hebben ondergaan. Onder "nieuwe gebouwen" wordt verstaan: gebouwen of gedeelten van gebouwen waarvoor geen enkele btw opeisbaar is geworden voor 1 oktober 2018 over de materiële werken in onroerende staat die specifiek bijdragen tot de oprichting of, bij uitbreiding, tot de ingrijpende of belangrijke renovatie[138]. De verplichte belastingheffing geldt dus met andere woorden voor onroerende goederen die al bestaan vóór 1 oktober 2018.

3.8.3.3 Hoedanigheid huurder

De huurder moet de hoedanigheid van btw- belastingplichtige hebben. De huurder verkrijgt deze hoedanigheid door een economische activiteit uit te oefenen (zie hierboven). Dit moet wel gaan om andere activiteiten dan degene die verricht worden door een vereniging zonder winstoogmerk of andere dan degene bedoeld in artikel 44, §2 WBTW[139].

[135] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be
[136] Circulaire 2019/C/25 21 maart 2019 betreffende de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, www.fisconetplus.be
[137] S. RUYSSCHAERT, "Het begrip "nieuw gebouw" in het kader van verkoop en in het kader van optionele verhuur"
[138] Circulaire 2019/C/25 21 maart 2019 betreffende de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, www.fisconetplus.be
[139] Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be

Aangezien de hoedanigheid van de afnemer een impact heeft op het al dan niet belast zijn met btw van een kortdurende verhuur (zie ut infra de uitzonderingen op de belastingheffing van rechtswege), kan het in bepaalde gevallen voorkomen dat de verhuurder een gemengde-belastingplichtige wordt. De verhuurder van het onroerend goed moet in dergelijke situaties aan de Administratie het bewijs leveren dat die verhuur desgevallend is vrijgesteld. Hiervoor volstaat een verklaring van de huurder waarin vermeld wordt dat hij de voorwaarden die gelden als uitzondering op de belastingheffing van rechtswege vervult. Behoudens samenspanning tussen de contractspartijen om deze vrijstelling te genieten, is deze kortdurende huur vrijgesteld van btw. Met deze eenvoudige verklaring wordt de verhuurder niet belast met het leveren van buitensporig zwaar administratief bewijs[140]. De eigenaar mag zich niet onthouden van het verzamelen van zulke verklaringen en andere bewijzen die verantwoorden dat, naargelang het geval, de btw-vrijstelling of de btw-heffing terecht is toegepast op de betreffende kortdurende verhuur[141]. Dergelijke verklaring wordt best voorzien in een aparte clausule in de huurovereenkomst voor korte termijn[142].

3.8.3.4 Uitzonderingen[143]

De belastheffing van rechtswege op kortdurende verhuur moet niet worden toegepast indien één van de volgende uitzonderingen zich voordoet.

3.8.3.4.1 Eerste uitzondering: onroerende goederen voor bewoning

Indien het verhuurde onroerend goed voor bewoning wordt gebruikt, valt het niet onder de verplichte btw-heffing. Hier denken we aan privéwoningen, maar ook aan woningen die als hoofdverblijfplaats of als tweede verblijfplaats worden gebruikt. Ook de verhuur van vakantiewoningen valt onder deze uitzondering, tenzij er bijkomende diensten worden verleend die van de verhuur een dienstverlening maken soortgelijk aan een hoteldienst. Als de verhuurder of een derde tijdens het verblijf het linnen vervangt, de kamer reinigt of een ontbijt aanbiedt, wordt het een belaste overeenkomst[144]. Verder worden studentenverblijven en de verhuur van woningen voor beroepsdoeleinden in het kader van bijvoorbeeld de organisatie van een verblijf voor de personeelsleden van een onderneming (bv. voor een teambuilding) vrijgesteld onder deze uitzondering. Het feit dat de overeenkomst afgesloten wordt met een

---

[140] Memorie van toelichting betreffende de wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/001, 15

[141] Circ. 2019/C/25 21 maart 2019 betreffende de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, www.fisconetplus.be

[142] S. RUYSSCHAERT, “Contractuele aandachtspunten bij onroerende verhuur en andere ter beschikkingstellingscontracten.”

[143] MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/001, 14-15

[144] S. RUYSSCHAERT, “Contractuele aandachtspunten bij onroerende verhuur en andere ter beschikkingstellingscontracten.”

rechtspersoon doet de vrijstelling niet teniet. Het uiteindelijke gebruiksdoel, namelijk bewoning, is doorslaggevend.

3.8.3.4.2 Tweede uitzondering: verhuur 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

De kortdurende verhuur aan natuurlijke personen die algemeen gesteld het onroerend goed niet voor een economische activiteit gebruiken, vormt een tweede uitzondering op de verplichte btw-heffing. Meer specifiek wordt het gehuurde onroerend goed aangewend voor privédoeleinden zoals onder andere voor de organisatie van een babyborrel, communie- of verjaardagsfeest. Andere voorbeelden zijn de verhuur van een vergaderzaal aan een vereniging van mede-eigenaars voor de jaarlijkse vergadering en de verhuur van een zaal aan een openbaar bestuur die deze gebruikt in de uitoefening van het algemeen belang. Daarnaast geldt de belastingheffing van rechtswege niet voor verhuringen aan organisaties zonder winstoogmerk. Dit kunnen zowel vzw's zijn met of zonder rechtspersoonlijkheid.

3.8.3.4.3 Derde uitzondering: verhuur aan bepaalde organisaties waarvan de sociaal-culturele activiteiten bedoeld zijn in artikel 44, § 2 WBTW

Tenslotte zijn de verhuren van korte duur aan organisaties die sociaal-culturele activiteiten stellen zoals bedoeld in artikel 44, §2 van het WBTW evenmin onderworpen aan de verplichte belastingheffing en dus bijgevolg vrijgesteld. Worden onder andere als uitzonderingen aangemerkt: de verhuur van lokalen aan jeugdbewegingen, bedoeld in artikel 44, §2, 2° van het WBTW, in het kader van de organisatie van weekendverblijven of kampen en de verhuur van feestzalen aan studentenverenigingen met activiteiten op vlak van sport (artikel 44, §2, 3° WBTW), onderwijs (artikel 44, §2, 4° WBTW), "syndicale" verenigingen (artikel 44, §2, 11° WBTW) en inzameling van gelden (artikel 44, §2, 12° WBTW).

3.8.3.5 Onderhuur en huuroverdracht[145]

Onderhuur is een nieuwe afgescheiden huur van de huurder ten opzichte van de onderhuurder. Dergelijke onderhuur kan enkel worden toegestaan door de huurder en creëert geen rechtsband tussen de hoofdverhuurder en de onderhuurder. Zo kan het volledige goed, maar ook een deel van het gehuurde goed, onderverhuurd worden.

Een huuroverdracht is een overeenkomst waarbij de bestaande huurrechten overgedragen worden aan een overnemer. Deze overdracht doet geen nieuwe huur ontstaan. De huurovereenkomst wordt enkel overgedragen aan een nieuwe huurder, waardoor deze persoon de rechtstreekse huurder wordt van de verhuurder. Een huuroverdracht kan door de verhuurder worden toegestaan, maar gebeurt in de meeste gevallen door de huurder[146].

Artikel 44, §3, 2° WBTW stelt dat onroerende verhuur en verpachting, alsook de onderhuur vrijgesteld zijn van btw indien het om een passieve terbeschikkingstelling gaat. De overdracht van huur van onroerende goederen daarentegen wordt uitgesloten van bovenvermelde vrijstelling. Artikel 135, lid 1, 1) van de Richtlijn 2006/112/EG vermeldt immers enkel een vrijstelling voor de verhuur en verpachting van uit hun aard onroerende goederen.

Zowel onderhuur als overdracht van huur zijn verboden binnen een pop-up verhuur, al kan men in onderling akkoord hiervan afwijken gedurende de overeenkomst.

3.8.4 Verhouding kortdurende verhuur t.o.v. andere regelingen inzake onroerende verhuur van de Wet van 14 oktober 2018

Samen met de invoering van de nieuwe regeling aangaande de kortdurende verhuur, werd de optionele btw-heffing in het leven geroepen en onderging de terbeschikkingstelling van opslagruimtes een grondige wijziging. Hierna volgt een beknopte uiteenzetting met de belangrijkste kenmerken van het optioneel btw-stelsel voor professioneel onroerende verhuur[147] en de terbeschikkingstelling van opslagruimte[148].

3.8.4.1 Optioneel btw-stelsel voor professioneel onroerende verhuur

De optionele btw-heffing voorziet in een keuzestelsel waarbij huurder en verhuurder tot een consensus komen om ofwel met ofwel zonder btw te huren/verhuren. Concreet betekent dit dat de verhuurder btw zal moeten aanrekenen op de huurprijs, maar tegelijkertijd de btw op de uitgevoerde werken in aftrek zal kunnen nemen. De huurder kan op zijn beurt de betaalde btw op het huurgeld aftrekken.

---

[145] S. RUYSSCHAERT, *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, p. 24
[146] M. DAMBRE, *Bijzondere overeenkomsten*, Die Keure, 2018, p. 231
[147] Artikel 44, §3, 2°, d) (nieuw) WBTW
[148] Artikel 44, §3, 2°, a), tweede streepje (nieuw) WBTW

3.8.4.1.1 Grondvoorwaarden en vormvoorwaarde

De optie tot belastingheffing voor de onroerende verhuur is onderworpen aan twee grondvoorwaarden[149]:

- 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 btw-plichtige moet de gehuurde gebouwen dus gebruiken in de uitoefening van zijn belaste of van de btw vrijgestelde economische activiteit. Dit houdt in dat de belastingplichtige van buitenaf toegang heeft tot die bedrijfsruimten zonder via ruimten te gaan die enkel voor privédoeleinden bestemd zijn[150]. Wanneer het gehuurde gebouw louter gebruikt zou worden voor privébewoning (bv. de verhuring van een privéwoning aan een zelfstandige), kan de optionele btw-heffing niet toegepast worden[151].

De optie tot belastingheffing voor de onroerende verhuur is bovendien ook onderworpen aan een vormvoorwaarde: de belastingheffing op de verhuur van de betrokken goederen is maar mogelijk mits daarvoor uitdrukkelijk wordt geopteerd[152].

3.8.4.1.2 Andere belangrijke voorwaarden

3.8.4.1.2.1 Nieuwbouw of vernieuwbouw

De optionele belastingheffing kent naast bovenstaande grondvoorwaarden en vormvoorwaarde nog enkele andere voorwaarden. Zo is de btw-heffing enkel van toepassing op een nieuwbouw. Met “nieuwbouw” wordt in de toepassing van de optionele btw-heffing bedoeld: gebouwen of gedeelten van gebouwen waarvoor geen enkele btw opeisbaar is geworden vóór 1 oktober 2018 over de materiële werken in onroerende staat betreffende de gebouwen zelf die specifiek de oprichting of, bij uitbreiding, de ingrijpende of belangrijke renovatie ervan beogen en gefactureerd zijn aan de bouwheer[153].

---

[149] MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/001, 6
[150] Circ. 2019/C/25 21 maart 2019 betreffende de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, www.fisconetplus.be
[151] Deloitte. *Optionele btw-heffing op onroerende verhuur: een revolutie voor de gehele vastgoedsector? – Opportuniteiten en aandachtspunten!* Geraadpleegd op 6 december 2019 via https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/DEL-LAGA_RealEstate-VAT_NL.pdf
[152] MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/001, 8
[153] Circ. 2019/C/25 21 maart 2019 betreffende de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, www.fisconetplus.be

De intellectuele werken (diensten van architecten en landmeters, diensten van veiligheidsexperts, voorstudies …), de voorafgaandelijke afbraak van een gebouw en de werken met betrekking tot de grond (sonderingswerken, saneringswerken, graafwerken, …) worden niet aangemerkt als materiële werken in onroerende staat en mogen bijgevolg vóór 1 oktober 2018 geschieden[154].

3.8.4.1.2.2 Herzieningstermijn

Bij huurovereenkomsten afgesloten met toepassing van de optie tot btw-heffing geldt een bijzondere herzieningstermijn van 25 jaar voor de afgetrokken btw op de nieuw- en vernieuwbouw. Deze afwijking van de gebruikelijke termijn van 15 jaar wordt voorzien om misbruik en bijzondere optimalisatietechnieken te ontmoedigen[155]. Concreet betekent dit dat er binnen de 25 jaar een herziening kan plaatsvinden van de initieel afgetrokken btw door de verhuurder op werken aan de nieuw- of vernieuwbouw[156]. De verlengde herzieningstermijn bracht heel wat discussies teweeg in de gesprekken die voorafgingen aan de goedkeuring van de Wet, maar hier wordt niet dieper op ingegaan in deze masterproef.

3.8.4.2 Terbeschikkingstelling van opslagruimte

Vóór de inwerkingtreding van de nieuwe Wet op 1 januari 2019 was de terbeschikkingstelling van opslagruimtes in het geheel onderworpen aan btw conform artikel 44, §3, 2°, a), tweede streepje WBTW indien aan onderstaande voorwaarden cumulatief werd voldaan[157]:

- In eenzelfde gebouw is in de opslagruimte een kantoor of plaats voorzien;
- Dat kantoor of die plaats doet uitsluitend dienst voor een persoon belast met de uitbating van de opslagruimte (is dus bestemd voor ondersteunende activiteiten);
- De oppervlakte van dat kantoor of die plaats bedraagt maximaal 10 procent van de totale oppervlakte (al dan niet ingevuld op basis van het volume) van het gebouw.

Er werd geen onderscheid gemaakt tussen een business-to-consumer- of business-to-business-huur.

Vanaf 1 januari 2019 wordt het begrip “opslagruimte” ruimer ingevuld en wordt er wel een onderscheid gemaakt tussen business-to-consumer en business-to-business. De wijziging voorziet met andere woorden in een aanzienlijke versoepeling.

[154] MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/001, 28
[155] MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/001, 21-22
[156] T. VAN STIPHOUT en B. STROOBANTS, “Huur met btw vanaf 1 januari 2019: een overzicht van de wijzigingen van de wet van 14 oktober 2018”, *Notariaat* 2019, 10
[157] T. VAN STIPHOUT en B. STROOBANTS, “Huur met btw vanaf 1 januari 2019: een overzicht van de wijzigingen van de wet van 14 oktober 2018”, *Notariaat* 2019, 13-14

Gebouwen of gedeelten van gebouwen zullen van nu af aan als “opslagruimte” beschouwd worden zodra zij hoofdzakelijk, namelijk voor meer dan 50 procent, gebruikt worden als opslag. Om te controleren of een ruimte voor meer dan 50 procent als ruimte voor het opslaan van goederen wordt gebruikt, zal men rekening moeten houden met de gebruikte oppervlakte of het gebruikte volume, al naargelang welk criterium gezien de specifieke omstandigheden het meest aangewezen is. Bijkomend werd vastgelegd dat het gedeelte van de ruimte dat niet als opslagruimte wordt gebruikt niet meer dan 10 procent als verkoopruimte mag worden aangewend, gerekend op de gehele ruimte[158].

Naast de verruiming van het begrip voorziet de wetgever voortaan in een onderscheid tussen huur in een business-to-consumer- en business-to-business-context. De verplichte belastingheffing op de terbeschikkingstelling zoals voorzien in het oude artikel 44, §3, 2°, a), tweede streepje WBTW is voortaan enkel van toepassing op de situatie waarbij huurders de opslagruimte voor niet-economische activiteiten gebruiken (business-to-consumer). Voor de situatie waar huurders de opslagruimte (gebouwen, gedeelten van gebouwen, desgevallend met bijhorend terrein) voor hun economische activiteit aanwenden (business-to-business), kan van nu af aan de optionele belastingheffing toegepast worden[159]. De voorwaarde met betrekking tot de aard en ouderdom van de onroerende goederen (zie hierboven het begrip “nieuw gebouw”) geldt niet ten aanzien van gebouwen die dienen als opslagruimte[160].

3.8.4.3 Verhouding

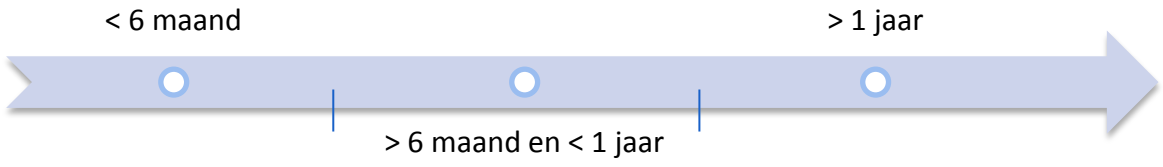
De verhouding tussen de uitzondering voor kortdurende verhuur en de andere regelingen inzake onroerende verhuur is vrij eenvoudig. Deze regeling primeert zowel op de nieuwe regeling voor optionele belastingheffing op onroerende verhuur als op de verhuur van een bergruimte voor het opslaan van goederen voor een periode van minder dan zes maanden. Het is overbodig om na te gaan of het gebouw voldoet aan de vereiste voorwaarden aangaande het belasten van de terbeschikkingstelling van opslagruimten voorzien in artikel 44, §3, 2°, a), tweede streepje (nieuw) WBTW of aan de voorwaarden aangaande de verhuur optioneel te belasten volgens artikel 44, §3, 2°, d) (nieuw) WBTW. Met andere woorden: indien een onroerend goed voor minder dan zes maanden verhuurd wordt, en geen situatie uitmaakt zoals beschreven onder 3.8.3.4 van deze masterproef, zal die verhuur derhalve van rechtswege belast worden.

[158] MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/001, 12
[159] MvT, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/001, 11
[160] Artikel 44, §3, 2°, d), derde lid, eerste zin WBTW

3.8.5 Vergelijking burgerrechtelijk en btw-rechtelijk

Beide regelgevingen beogen een verschillende invulling van het begrip “kortdurend”. De nieuwe verplichte heffing van btw bedoelt met kortdurend een termijn van minder dan zes maanden. Het wetgevend kader voor pop-up-verhuur spreekt daarentegen over een periode van minder dan één jaar. Daarnaast kan men zich afvragen dat wanneer de termijn van één jaar wordt overschreden, het contract een vrijgestelde handelshuur wordt of eerder de kwalificatie van een ter beschikkingstellingscontract krijgt.

Figuur 1: tijdbalk ter verduidelijking



Een terbeschikkingstelling van een onroerend goed voor een periode van minder dan 6 maanden wordt verplicht belast op basis van de nieuwe regeling inzake kortdurende verhuur en valt onder het wetgevend kader van pop-up zaken.
Wanneer datzelfde goed voor een periode langer dan 6 maanden maar korter dan één jaar ter beschikking wordt gesteld, is de pop-up reglementering nog steeds van kracht, maar dient de verhuur niet langer verplicht te worden belast volgens de btw-regeling inzake kortdurende verhuur. Voor de btw kan het dan gaan om een klassieke vrijgestelde onroerende verhuur (handelshuur) of eerder een belast terbeschikkingstellingcontract.
Van zodra het pand langer dan één jaar wordt verhuurd, valt de verhuur niet meer onder de pop-up regelgeving, maar wel onder de handelshuur. Bovenstaande figuur ondersteunt wat hiervoor werd uiteengezet.

4. Algemeen besluit

Vóór de inwerkingtreding van de Wet van 14 oktober 2018 met betrekking tot de optionele en kortdurende belastingheffing moest bij onroerende verhuur nagegaan worden of er al dan niet bijkomende diensten werden verleend en of die diensten in dergelijke mate doorwogen om de terbeschikkingstelling actief, dus bijgevolg belast, te maken. Dit onderscheid had immers een belangrijke impact op de aftrekbaarheid van de voorbelasting op gedane beroepsuitgaven: bij een vrijgestelde onroerende verhuur kon men de betaalde btw echter niet recupereren, wat in vele gevallen een grote kost inhield voor de verhuurders.

Om aan de vrijstelling te ontsnappen, waren verhuurders uiterst creatief om toch maar binnen het toepassingsgebied van alternatieven op de vrijgestelde onroerende verhuur, zoals bedrijven- en dienstencentra en het verlenen van het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, te vallen. Deze alternatieve regelingen blijven wel voortbestaan naast het nieuwe regime, maar zullen in mindere mate toegepast worden.

In het verleden hebben deze afbakeningsproblemen dan ook tot veelvuldige discussies en talrijke geschillen geleid met betrekking tot de interpretatie van die verschillende begrippen en de correcte bepaling van de maatstaf van heffing. Er bestaat dan ook uitgebreide rechtspraak met betrekking tot voorgenoemde disputen. In vele gevallen werden dergelijke diensten beschouwd als deel uitmakend van een complexe handeling die geheel onderworpen was aan de btw aan het normale tarief van 21%. Met andere woorden: geen verlies van recht op aftrek voor de verhuurders.

De nieuwe regeling brengt een hoge graad van eenvoud aan in het web van de btw-wetgeving. Daar waar voorheen de tijdrovende analyse moest gemaakt worden, kan nu steeds met zekerheid geconcludeerd worden dat een verhuur van hoogstens zes maanden belast is, indien de huurders niet tot de uitzonderingsgevallen behoren. Bovendien primeert de belastingheffing van rechtswege inzake kortdurende verhuur boven de optionele belastingheffing en boven de nieuwe regels inzake verhuur van opslagruimten. Er hoeft dus niet nagegaan te worden of de voorwaarden vervuld zijn om onder de toepassing van voorgenoemde twee regelgevingen te vallen.

Ondanks de uitzondering op de belastingheffing van rechtswege voor bewoning dient hier wel nog aandacht te worden besteed aan bijkomende diensten gelijkaardig aan hoteldiensten. Deze diensten kunnen er voor zorgen dat de initiële vrijgestelde onroerende verhuur toch belast dient te worden. De analyse naar het al dan niet aanwezig zijn van hoteldiensten is echter vrij eenvoudig te maken, daar duidelijk wordt vermeld wat die hoteldiensten inhouden.

Er bestaat echter nog geen concrete evaluatie over de werking van de nieuwe wet en of de doelstelling, het vereenvoudigen en aan banden leggen van discussies, nu werkelijk bereikt wordt. Naar mijn mening kan deze en de andere vooropgestelde doelstellingen zeker bereikt worden.

Bibliografie

Wetgeving en reglementering

Artikelen 13 en 13C van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

Artikelen 1, 135 en 137 van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Artikel 13 ter van de Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011, houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Wet 30 april 1951 betreffende de Handelshuurwet, *BS* 10 mei 1951

Artikel 1709 Burgerlijk Wetboek

Artikelen 1714 – 1762bis Burgerlijk Wetboek

Artikel 1, §9, 1° Wetboek btw

Artikel 2 Wetboek btw

Artikel 3 Wetboek btw

Artikel 3bis Wetboek btw

Artikel 4, §1 Wetboek btw

Artikel 6 Wetboek btw

Artikel 9 Wetboek btw

Artikel 10 Wetboek btw

Artikel 18, §1, eerste lid Wetboek btw

Artikel 18, §1, tweede lid, 4°, 6°, 10°, 11° en 12° Wetboek btw

Artikel 44, §1 Wetboek btw

Artikel 44, §2 Wetboek btw

Artikel 44, §3 Wetboek btw

Artikel 44, §3, 2°, a), tweede streepje (nieuw) Wetboek btw

Artikel 44, §3, 2°, a), derde streepje Wetboek btw

Artikel 44, §3, 2°, a) zevende streepje (nieuw) Wetboek btw

Artikel 44, §3, 2°, d) (nieuw) Wetboek btw

Artikel 45, §1, 1° tot 3° Wetboek btw

Koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 betreffende de vaststelling van de tarieven van de btw en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven

Memorie van toelichting betreffende de wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/001

Verslag over het 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, *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 3254/002

Parlementaire voorbereidingen

Hand. Kamer 2012-2013, 2 juli 2013, 1-2

Vr. en Antw. Kamer 2007-2008, 11 december 2007, 45 (Vr. nr. 518 J. PEETERS)

Vr. en Antw. Kamer 2008-2009, 24 juli 2008, 34 (Vr. nr. 295 C. BROTCORNE)

Vr. en Antw. Kamer 2011-2012, 10 mei 2012, 71 (Vr. nr. 363 F.-X. DE DONNEA)

Administratieve richtlijnen en commentaren

Aanschrijving nr. 4 van 12 januari 1973

Aanschrijving nr. 17 van 8 augustus 1994

Beslissing nr. E.T. 15.928 van 17 februari 2005

Btw-Commentaar betreffende Specifieke topics. Onroerende goederen – Diensten 4 oktober 2019, www.fisconetplus.be

Btw-Handleiding 2015, nr. 61/1/2

Btw-Handleiding 2015, nr. 333

Rechtspraak

HvJ 13 juli 1987, nr. 173/88, Morten Henriksen

HvJ 12 februari 1998, nr. C-346/95, Blasi

HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96, Card Protection Plan

HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97 en nr. C-359/97, Commissie tegen Ierland

HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99, Stockholm Lindöpark

HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99, Stichting Goed Wonen

HvJ 9 oktober 2001, nr. C-409/98, Mirror Group

HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, Maierhofer

HvJ 12 juni 2003, nr. C-275/01, Sinclair Collis

HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, Temco Europe

HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05, Aktiebolaget NN

HvJ 6 december 2007, nr. C- 451/06, Walderdorff

HvJ 21 februari 2008, nr. C-425/06, Part Service

HvJ 11 juni 2009, nr. C-573/07, RLRE Tellmer Property

HvJ 2 december 2010, nr. C-276/09, Everything Everywhere

HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11, Field Fisher Waterhouse

HvJ 22 januari 2015, nr. C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne

Cass. 4 juni 2010, nr. C.09.0285.F, Mons Expo

Antwerpen 13 maart 2012

Bergen 7 oktober 2016, nr. 2011/RG/946

Brussel 11 april 2019, AR 2014/AF/163.

Gent 30 april 2004

Rb. 1ste aanleg Bergen 12 mei 2011

Rb. 1ste aanleg Dendermonde 28 juni 2012, *Huur* 2012, nr. 4, 211-214

Voorafgaande beslissingen

Voorafgaande beslissing nr. 600.298 van 29 mei 2007

Voorafgaande beslissing nr. 700.102 van 29 januari 2008

Voorafgaande beslissing nr. 2016.322 van 29 juni 2016

Voorafgaande beslissing nr. 2017.912 van 9 januari 2018

Voorafgaande beslissing nr. 2017.908 van 20 maart 2018

Voorafgaande beslissing nr. 2018.0596 van 17 juli 2018

Voorafgaande beslissing nr. 2019.0099 van 12 maart 2019

Voorafgaande beslissing nr. 2019.0384 van 18 juni 2019

Rechtsleer: boeken

DAMBRE, M., *Bijzondere overeenkomsten*, Die Keure, 2018, 596 p.

RUYSSCHAERT, S., *Pop-up verhuur en kortdurende verhuur,* Antwerpen, Maklu Uitgevers, 2018, 137 p.

RUYSSCHAERT, S., VANHEUVERZWIJN, C. en DE VROE, R., *Praktisch BTW recht (editie 2016),* Berchem, De Boeck, 2016, 496 p.

Rechtsleer: tijdschriften/artikels

RUYSSCHAERT, S., “Concessies en BTW: naar een aflijning met het begrip “onroerende verhuur”?” *Huur* 2008, nr. 2, 70

RUYSSCHAERT, S., “De verhuur van volledig ingerichte appartementen voor tijdelijke huisvesting van buitenlandse werknemers of toeristen: vrijgesteld van btw of niet?”

RUYSSCHAERT, S., “Het begrip “nieuw gebouw” in het kader van verkoop en in het kader van optionele verhuur”

VAN STIPHOUT, T. en STROOBANTS, B., “Huur met btw vanaf 1 januari 2019: een overzicht van de wijzigingen van de wet van 14 oktober 2018”, *Notariaat* 2019, 4 -16

X, “Kortlopende verhuur: altijd verplicht met btw?” *BtwPRO* 2019, nr. 5, 6-7

Online bronnen

1819.Brussels. (3 september 2014). *Het concept van de pop-up stores: een blijver?* Geraadpleegd op 13 november 2019 via https://1819.brussels/nl/blog/het-concept-van-de-pop-stores-een-blijver

CLEEREN, E. (9 augustus 2017). *Btw-revolutie in sector van vastgoed.* Geraadpleegd op 22 december 2019 via https://www.tijd.be/dossier/krant/btw-revolutie-in-sector-van-vastgoed/9921404.html

Deloitte. *Optionele btw-heffing op onroerende verhuur: een revolutie voor de gehele vastgoedsector? – Opportuniteiten en aandachtspunten!* Geraadpleegd op 6 december 2019 via https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/DEL-LAGA_RealEstate-VAT_NL.pdf

Europese Unie. *Verordeningen, richtlijnen en andere rechtshandelingen.* Geraadpleegd op 23 december 2019 via https://europa.eu/european-union/eu-law/leg

Federale regering. (26 juli 2017). *Thematische Ministerraad – Ambitieuze hervormingen voor jobs, koopkracht en sociale cohesie.* Geraadpleegd op 22 december 2019 via https://www.premier.be/sites/default/files/articles/PPWT%20NL_0.pdf al-acts_nl

Indicator-Larcier Online Ondernemingsdatabank. (12 maart 2013). *Wanneer mag u een zgn. bezetting ter bede sluiten?* Geraadpleegd op 17 december 2019 via https://ondernemingsdatabank.indicator.be/gemeen_huurrecht___varia/wanneer_mag_u_een_zgn__bezetting_ter_bede_sluiten_/VLTAVGAR_EU171307/related

Lokaal bestuur Vlaanderen. (z.j.). *Concessie.* Geraadpleegd op 30 december 2019 via https://lokaalbestuur.vlaanderen.be/patrimonium/vastgoedtransacties/concessie

Pop up. (z.j.). *Van Dale online.* Geraadpleegd op 11 november 2019 via https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/engels-nederlands/vertaling/pop#.Xcl0IdJKjIU

Unizo. (z.j.). *De nieuwe regels inzake huur van pop-upstores.* Geraadpleegd op 13 november 2019 via https://www.unizo.be/advies/de-nieuwe-regels-inzake-huur-van-pop-upstores

Xerius. (z.j.). *Een pop-up-shop openen: nieuwe wetgeving en essentiële tips.* Geraadpleegd op 20 oktober 2019 via https://www.xerius.be/nl-be/blog/een-pop-up-shop-openen