

# Voorwoord

De aanschrijving nr. 4 van 12 januari 1973 had als doel de btw-regeling nader te bepalen, die van toepassing is op de onroerende verhuur en op andere handelingen die de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen meebrengen.

De administratie besefte toen reeds dat het onderscheid tussen onroerende verhuurcontracten en andere contracten waar gebruiksrechten worden verleend op een onroerend goed niet altijd even duidelijk was.<sup>1</sup>

Vertrekkend vanuit deze oude aanschrijving werd de tekst geactualiseerd en aangevuld om een praktische handleiding te vormen voor wie als verhuurder of huurder met onroerende goederen geconfronteerd wordt.

De structuur van het boek bestaat uit vier delen die tegelijk de problematiek willen toelichten.

Het eerste hoofdstuk definieert het begrip onroerende verhuur en wijst op de wezenlijke kenmerken van een dergelijk contract. Principieel is een onroerende verhuur vrijgesteld van btw.

Het tweede hoofdstuk bespreekt de uitzonderingen op dit principe. Deze uitzonderingen kunnen in twee categorieën worden onderverdeeld: de communautaire uitzonderingen en de nationaal ingevoerde uitzonderingen. Daarnaast zijn er ook een aantal contracten waar niet het exclusief genotsrecht van het onroerend goed centraal staat maar waarbij het contract eerder gekenmerkt wordt door een specifieke dienst die verstrekt wordt. De in dit hoofdstuk besproken contracten zijn aan de btw onderworpen en openen correlatief recht op aftrek voor de verhuurder.

Het derde hoofdstuk bespreekt contracten van onroerende verhuur waar ook bijkomende diensten aan de huurder worden verleend. Deze contracten geven aanleiding tot discussie in de praktijk. De vraag die hier beantwoord wordt is wanneer bijkomende diensten voldoende belangrijk zijn om van een complexe dienst te spreken die er voor zorgt dat het contract aan de btw dient onderworpen te worden.

Het vierde hoofdstuk bespreekt ten slotte een aantal alternatieven die voor bepaalde beroepsmatige verhuren rechtszekerheid geven.

---

<sup>1</sup> Zie in de bijlage van dit boek een overzicht van soorten onroerende verhuurcontracten en andere vormen van terbeschikkingstelling van onroerend goed.

De met ingang van 1 januari 2018 aangekondigde mogelijkheid om bepaalde beroepsmatige verhuren aan de btw te onderwerpen via een optiestelsel werd immers in oktober 2017 om budgettaire redenen verlaten. In 1994 werd een zelfde soort voorstel ook al om budgettaire redenen ingetrokken. Toch komt de beroepsmatige verhuur met optie er in de loop van 2018.

# Inleiding

## Afdeling 1 – Begrip onroerende verhuur

De verhuur die uit hun aard onroerende goederen tot voorwerp heeft, is in het bijzonder bedoeld in artikel 18, §1, tweede lid, 4° WBTW, met dien verstande echter dat deze verhuur in de regel is vrijgesteld van de belasting op grond van artikel 44, §3, 2° WBTW.

Sommige handelingen die volgens het burgerlijk recht als een onroerende verhuur kunnen worden aangemerkt, vallen echter buiten het toepassingsgebied van voornoemde vrijstelling en zijn derhalve aan de btw onderworpen.

Dit is het geval voor:

- 1° de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen, zelfs wanneer het bepalend bestanddeel van het contract niet de bewaking maar het gebruik van een deel van een onroerend goed is;
- 2° de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen, zelfs wanneer het bepalend bestanddeel niet de bewaking maar het gebruik van een deel van een onroerend goed is;
- 3° het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend;
- 4° de terbeschikkingstelling van een plaats om te kamperen;
- 5° de onroerende financieringshuur;
- 6° de verhuur van brandkasten (safeloketten) die onroerend uit hun aard zijn (brandkasten zijn dikwijls onroerend van aard, doordat zij veelal in muren ingebouwd zijn). De verhuur van brandkasten is een handeling waarbij iemand tegen vergoeding voor een bepaalde tijd het recht op toegang tot een brandkast krijgt, het recht om er alle mogelijke voorwerpen in te leggen evenals het recht om er die voorwerpen uit te halen wanneer hij dat wenst. Iedere verhuur van brandkasten, zelfs als ze onroerend uit hun aard zijn, is aan de belasting onderworpen;

- 7° de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;
- 8° de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines (met ingang van 1 januari 2014).

## Afdeling 2 – Wezenskenmerken van de onroerende verhuur<sup>2</sup>

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in talrijke arresten het begrip verhuur van onroerende goederen omschreven als de handeling waarbij een verhuurder aan een huurder voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding het recht verleent een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.

Deze definitie steunt op drie criteria: de duur, de overeengekomen prijs en het recht het gehuurde goed te gebruiken.

### A. De duur

Het criterium van de duur van de verhuur laat in het algemeen toe om de verhuur van een onroerend goed, die in de regel een betrekkelijk passieve activiteit is die enkel verband houdt met het tijdsverloop en geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert, te onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben, zoals de uitzonderingen van artikel 135, paragraaf 2, van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 (overgenomen in artikel 44, §3, 2°, a) en c) WBTV), ofwel een voorwerp hebben dat beter wordt gekarakteriseerd door het leveren van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed, zoals het recht een golfterrein te gebruiken<sup>3</sup>, het recht een brug te gebruiken tegen betaling van tolgeld<sup>4</sup>, of nog het recht om sigarettenautomaten te plaatsen in een bedrijfsruimte<sup>5</sup>.

De duur van de verhuur is op zichzelf echter geen onderscheidend criterium om al dan niet tot de kwalificatie van onroerende verhuur over te gaan, ook al kan de korte duur van een accommodatieverstrekking een passend criterium zijn om de accommodatieverstrekking in het hotelbedrijf te onderscheiden van de verhuur van woonruimtes. Het is in ieder geval niet per se noodzakelijk dat de duur bij het sluiten van de overeenkomst is vastgelegd. Er moet immers rekening worden gehouden met de werkelijke

---

<sup>2</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 61/1/2, fisconetplus.

<sup>3</sup> HvJ 18 januari 2001 Stockholm Lindöpark, zaak C-150/99.

<sup>4</sup> HvJ 12 september 2000, Commissie t. Verenigd Koninkrijk, zaak C-358/97 en C-359/97.

<sup>5</sup> HvJ 12 juni 2003, Sinclair Collis, zaak C-275/01.

contractuele verhoudingen, die in het bijzonder tot uiting komen door de systematische verlenging van de overeenkomst<sup>6</sup>.

Het precair karakter van dergelijke overeenkomst is evenmin bepalend indien deze op gelijk welk tijdstip kan worden verbroken<sup>7</sup>.

### *B. De overeengekomen prijs*

De tegenprestatie voor de verhuurder moet in principe verband houden met de duur van het gebruik van het goed door de huurder.

Dit betekent echter niet dat de tegenprestatie voor de verhuurder waarbij ook met andere elementen rekening wordt gehouden (bv. de omzet van de huurder), noodzakelijk een kwalificatie als verhuur van onroerende goederen in de weg staat. Het in aanmerking nemen van deze andere elementen vormt in ieder geval geen probleem wanneer deze een kennelijk bijkomstig aspect uitmaken van de prijsbepaling of indien deze elementen in ieder geval geen vergoeding zijn voor een andere prestatie dan de loutere terbeschikkingstelling van het onroerend goed.

### *C. Het recht het gehuurde goed te gebruiken*

De huurder krijgt een recht als ware hij eigenaar met uitsluiting van het genotsrecht van anderen. Deze uitsluiting is echter niet absoluut. Zo mag de verhuurder zich het recht voorbehouden om het verhuurde onroerend goed regelmatig te bezichtigen en kan de huurovereenkomst ook betrekking hebben op bepaalde delen van het onroerend goed waarvan het gebruik met anderen moet worden gedeeld.

Dergelijke beperkingen in het huurcontract van het gebruiksrecht nemen immers niet weg dat dit gebruik “uitsluitend” is ten opzichte van een ieder die niet op grond van een wet of een overeenkomst een gelijkaardig recht op het gebouw heeft.

Als het contract echter in het geheel geen recht verleent aan de begunstigde om het betrokken onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten, kan niet langer sprake zijn van een (vrijgestelde) onroerende verhuur<sup>8</sup>.

Een zinvolle samen lezing van de arresten Temco en Walderdorff leert dus dat er van een vrijgestelde onroerende verhuur slechts sprake kan zijn als er wel degelijk sprake is van een exclusief genotsrecht, “maar dat dit exclusieve genotsrecht niet absoluut hoeft te zijn”. Het feit dat de verhuurder zich het recht voorbehoudt het onroerend goed ook zelf te gebruiken én het gebruik ook aan anderen toe te staan, is echter niet wat het Hof van

---

<sup>6</sup> HvJ 12 februari 1998, Blasi, zaak C-346/95.

<sup>7</sup> HvJ 18 november 2004, Temco, zaak C-284/03.

<sup>8</sup> HvJ 6 december 2007, Walderdorff, zaak C-451/06.

Justitie van de Europese Unie bedoelt met een toegelaten beperking van het exclusieve genotsrecht. Er is dan eenvoudig geen (aanzet tot) exclusief genotsrecht.

### **Temco-arrest in een notendop**

Een vennootschap eigenaar van een gebouw laat drie zustervennootschappen haar gebouw gebruiken. Is deze ter beschikkingstelling een onroerende verhuur of niet? De btw op verbouwwerken werd door de eigenaar van het gebouw afgetrokken.

Er zijn drie contracten van terbeschikkingstelling afgesloten. De betaling gebeurt in functie van de oppervlakte.

Onroerende verhuur is een communautair begrip. Een verhuur van onroerende goederen bestaat er volgens het Hof in wezen in, “dat een verhuurder een huurder voor een overeengekomen tijdsduur en onder bezwarende titel het recht verleent, een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten”.

De duur van de verhuur is volgens het Hof op zich geen onderscheidend criterium om een overeenkomst als een verhuur van onroerend goed te kunnen kwalificeren. Het is trouwens niet nodig dat de duur bij het sluiten van de overeenkomst is vastgelegd. De duur kan door de partijen worden verkort of verlengd in de loop van de overeenkomst.

Een vergoeding die bepaald wordt in functie van het verloop van de tijd leunt het best aan bij het passief karakter van de onroerende verhuur.

Als andere elementen waarmee rekening gehouden wordt bij de bepaling van de prijs bijkomstig zijn ten opzichte van het deel van de vergoeding dat bepaald wordt door verloop van de tijd of geen andere vergoeding vormen voor een andere dienst dan deze voor het ter beschikking stellen van het onroerend goed doet dit geen afbreuk aan het passief karakter van de onroerende verhuur.

Een huurovereenkomst kan betrekking hebben op bepaalde delen van een onroerend goed, waarvan het gebruik met anderen moet worden gedeeld.

Dergelijke beperkingen op het gebruiksrecht nemen volgens het Hof echter niet weg dat dit gebruik “uitsluitend” is ten opzichte van eenieder die niet op grond van een wet of een overeenkomst een analoog recht op het gebouw kan doen gelden. Het gaat dus om een “exclusief genotsrecht” t.o.v. derden (aan de overeenkomst).

Een overeenkomst waarbij tussen partijen eenzelfde gebouw ter beschikking wordt gesteld kan een vrijgestelde passieve onroerende verhuur zijn.

Indien de ter beschikking stelling via onderscheiden huurcontracten werd afgesloten moeten deze contracten naar elkaar verwijzen zo niet zijn de partijen “derden” ten

opzichte van elkaar. De afwezigheid van een exclusief genotsrecht heeft dan als gevolg (bij gebrek aan verwijzing) dat het contract met btw dient te worden belast.

*Opmerking:*

Het Hof van Cassatie<sup>9</sup> steunde zich a contrario op het Temco-arrest om contracten van onroerende verhuur te kwalificeren. Het arrest dat beslist dat verscheidene zuster-vennootschappen die afzonderlijk een overeenkomst hebben gesloten betreffende de bezitneming en het gebruik van dezelfde opslagruimtes en ateliers geen verhuur van onroerende goederen is die kan worden vrijgesteld, aangezien zij geen uitsluitend recht hebben op de plaatsen omdat ze dezelfde plaatsen gebruiken en geen enkele overeenkomst naar de andere verwijst.

### Afdeling 3 – Verhuur die tegelijk betrekking heeft op onroerende en roerende goederen<sup>10</sup>

Wanneer het verhuurde onroerend goed voorzien is van lichamelijke roerende goederen of van onroerende goederen door bestemming, is de handeling niet vrijgesteld van de belasting in de mate waarin ze betrekking heeft op de lichamelijke roerende goederen of onroerende goederen door bestemming.

In die mate is de belasting verschuldigd tegen het normale tarief op het gedeelte van de prijs dat betrekking heeft op het genot van de lichamelijke roerende goederen en van de onroerende goederen door bestemming. Indien dat gedeelte van de prijs niet bij overeenkomst werd bepaald, moeten de betrokkenen de prijs uitsplitsen onder toezicht van de administratie.

Deze regel is onder meer van toepassing in de gevallen waarin de uitbater van een schouwburg zijn zaal verhuurt aan een groepering die er een galafilmvoorstelling zal geven voor een liefdadig doel of wanneer de verhuur betrekking heeft op lokalen die bestemd zijn voor de uitoefening van handel, industrie of welk beroep ook<sup>11</sup>.

De verhuur van gemeubelde huizen, appartementen of kamers daarentegen blijft in de regel volledig vrijgesteld, op voorwaarde dat die lokalen bestemd zijn om door mensen te worden bewoond, ongeacht overigens de hoedanigheid van de verhuurder, voor zover deze geen belastingplichtige is die gemeubeld logies verschaft in de zin van artikel 18, §1, tweede lid, 10° WBTW.

---

<sup>9</sup> Cass. 6 juni 2013, rolnr. F.0005.F.

<sup>10</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 61/3, fisconetplus.

<sup>11</sup> De kortdurende verhuur zal wellicht in de loop van 2018 aan de btw onderworpen worden.

**Bijzonder geval:****Terbeschikkingstelling van medische of paramedische infrastructuur en apparatuur**

Medische of paramedische apparatuur wordt vaak samen gebruikt. De vraag is dan of over deze terbeschikkingstelling van onroerende of roerende infrastructuur btw dient gerekend te worden?

Wanneer drie gynaecologen samen een echotoestel aankopen en aan elkaar ter beschikking stellen is dat volgens de btw administratie een “zelfstandige groepering”. Er is dan in principe btw verschuldigd op de doorgerekende kosten, tenzij aan strikte voorwaarden voldaan is<sup>12</sup>.

**Verhuur van medische infrastructuur of apparatuur<sup>13</sup> door zorginstellingen aan andere zorginstellingen: met of zonder btw?**

Bij beslissing van 7 december 1970, nr. (E.)T. 2158 (*BTW-Revue* nr. 1, blz. 110, nr. 26) had de Administratie het volgende aangenomen:

*“Wanneer een samenwerkende vennootschap, die eigenaar is van een polikliniek en van het volledig toebehoren daarvan, die goederen aan een andere samenwerkende vennootschap verhuurt, dan wordt aangenomen dat die verhuur een dienst is die verstrekt wordt in de uitoefening van een normale beroepsactiviteit van een kliniek. Die verhuur is, wat de lichamelijke roerende goederen en de onroerende goederen door bestemming die erin begrepen zijn betreft, krachtens artikel 44, §2, 1° WBTW vrijgesteld.”*

Het voormelde werd opnieuw onderzocht in het licht van de verschillende arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, die benadrukken dat het algemeen principe dat btw-richtlijn beheerst de veralgemeende toepassing van de btw is en dat de vrijstellingen strikt geïnterpreteerd moeten worden<sup>14</sup>. Bijgevolg werd bovenstaande beslissing opgeheven.

Bijgevolg is de verhuur van medische infrastructuur en/of apparatuur, ongeacht de hoedanigheid van de verhuurder (geneesheer, kliniek, immobiliënvennootschap, enz.), aan de btw onderworpen, in de mate dat ze betrekking heeft op de uitrusting, die roerend of onroerend door bestemming is. De verhuur van het gebouw is dan vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, §3, 2° WBTW (onroerende verhuur).

<sup>12</sup> Circulaire AAFisc Nr. 31/2016 (nr. ET 127,540), 12 december 2016.

<sup>13</sup> Beslissing nr. ET 96270, 13 oktober 2000.

<sup>14</sup> Zie o.a. HvJ EG 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (“SUFA”) t. Staatssecretaris van Financiën, zaak C-348/87; HvJ EG, 11 augustus 1995, W. Bulthuis-Griffioen t. Inspecteur der Omzetbelasting, zaak C-453/93; HvJ EG 14 september 2000, D. en W., zaak C-384/98.



In het kader van samenwerkingsverbanden tussen zorginstellingen kan de terbeschikkingstelling van medische infrastructuur of apparatuur onder voorwaarden<sup>15</sup> vrijgesteld zijn van btw.

De voorwaarden waaraan een tussen zorginstellingen verrichte handeling dient te voldoen om de vrijstelling van voormelde artikelen te kunnen genieten, werden bepaald aan de hand van Europese rechtspraak (zie o.a. arrest C-394/04 en C-395/04, *Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon – Ygeai AE*, 1 december 2005).

*1e voorwaarde:* de handeling wordt verricht door een in artikel 44, §2, 1° of 44, §2, 2°, van het Btw-wetboek beoogde zorginstelling voor een andere door voornoemde bepalingen beoogde zorginstelling;

*2de voorwaarde:* de handeling moet rechtstreeks betrekking hebben op een prestatie die tot doel heeft het stellen van een diagnose, behandeling, genezing, opvang, begeleiding of verzorging van een zorgbehoevende persoon. De handeling moet bijgevolg noodzakelijk zijn om voornoemd doel te bereiken.

Het is niet voldoende dat de handelingen door de ontvangende instelling gebruikt worden in het kader van haar zorgfunctie; de handeling moet noodzakelijk zijn voor het bereiken van dit doel en rechtstreeks gericht zijn op het stellen van een diagnose, behandeling, genezing, opvang, begeleiding of verzorging van een zorgbehoevende persoon. Het zal bijgevolg hoofdzakelijk gaan om diensten verricht met tussenkomst van zorgpersoneel of het ter beschikking stellen van gespecialiseerde, medische uitrusting of infrastructuur.

Anderzijds is het zo dat handelingen die op zich niet aangemerkt kunnen worden als een zorgprestatie toch de vrijstelling kunnen genieten wanneer zij onderdeel zijn van een complexe handeling die wel betrekking heeft op het stellen van een diagnose, behandeling, genezing, opvang, begeleiding of verzorging van een zorgbehoevende persoon en dus zorgfinaliteit heeft;

*3de voorwaarde:* het vrijstellen van de prestatie mag niet leiden tot concurrentieverstoring ten overstaan van een niet-vrijgestelde belastingplichtige.

Deze derde voorwaarde is gesteund op artikel 134 van de richtlijn 2006/112/EG.

Of er sprake is van concurrentieverstoring is een feitenkwestie. Wanneer een niet-vrijgestelde marktdeelnemer dezelfde handeling verricht, is er in principe concurrentieverstoring en kan de handeling niet worden vrijgesteld.

---

<sup>15</sup> Circulaire AAFisc Nr. 36/2012 (ET 123.129), 27 november 2012.

### Voorbeeld

De terbeschikkingstelling van een scanner door ziekenhuis A aan ziekenhuis B is vrijgesteld wanneer ziekenhuis B (afnemer) geen exclusief gebruiksrecht heeft van deze scanner. Ziekenhuis A moet dus ook van deze scanner gebruik kunnen maken.

Wanneer ziekenhuis A evenwel een exclusief gebruiksrecht toekent aan ziekenhuis B zonder dat A er nog gebruik van kan maken, dan dient deze terbeschikkingstelling met btw te worden belast. In dit geval treedt men immers in concurrentie met andere marktdeelnemers die dergelijke apparatuur in leasing geven of verhuren. Laatstgenoemde terbeschikkingstelling is dan ook niet vrijgesteld.

## Afdeling 4 – Aanleg van kunstgras en terbeschikkingstelling van sportinfrastructuur

Bij de aanleg van sportterreinen wordt soms kunstgras, asfalt of andere materialen gebruikt om de bovenlaag van het sportterrein mee uit te rusten.

De vraag die dan gesteld kan worden is of de verhuur van een terrein waar dergelijke werken op uitgevoerd werden door de verhuurder recht op aftrek van de btw geven. Of gaat het dan bijvoorbeeld bij de aanleg van kunstgras om een verhuur van roerende goederen? Moet men dan een onderscheid maken tussen de verhuur van de ondergrond en de hierop aangelegde sportinfrastructuur? In welke mate geeft de aanleg van dergelijke sportterreinen aanleiding tot een (nieuw) gebouw?

Eén en ander heeft met de wijze te maken waarop de werken worden verricht en meer bepaald of de materialen ingelijfd worden in de grond.

Een tennisterrein dat aangelegd wordt door een betonlaag of asfaltlaag te gieten zal wellicht geen discussie vormen. Dit vormt werk in onroerende staat. Maar wat als een grastapijt wordt gelegd? Het kan om kunstgras gaan of rollen echt gras. In welke mate is hier discussie mogelijk over de al dan niet inlijving in de grond?

### Uit hun aard onroerende goederen

Uit hun aard onroerende goederen worden ook lichamelijke onroerende goederen genoemd. Het gaat dus vnl. om de grond (bovengrond en ondergrond<sup>16</sup>), gebouwen en planten<sup>17</sup> die aan de grond vastzitten, wanneer ze erbij ingelijfd zijn. In artikel 9

<sup>16</sup> Zie HvJ 6 december 2007, Walderdorff, zaak C-451/06.

<sup>17</sup> De term gras of grasachtige plant kan voor andere groene planten met lijnvormige bladeren gebruikt worden, buiten de leden van de grassenfamilie, terwijl sommige grassoorten een voor de familie minder karakteristiek vorm hebben, Wikipedia. De vraag is dus in welke mate kunstgras “aan de grond vastzit”.

WBTW worden dus onder meer bouwgronden, landbouwgronden, weiden, huizen en industriële gebouwen, die bij de grond zijn ingelijfd, bedoeld.<sup>18</sup>

### Onroerende goederen door inlijving

De incorporatie wordt klassiek als noodzakelijke, doch voldoende voorwaarde beschouwd. Zij is voldoende omdat er niet vereist wordt dat zij eeuwigdurend zou zijn, noch dat zij door de eigenaar van de grond tot stand zou gebracht zijn<sup>19</sup>.

Er wordt in de klassieke leer echter ook rekening gehouden met het procedé van de incorporatie en de gemakkelijksgraad waarmee de losmaking kan geschieden. Daaruit volgt dat het goed moet vastzitten in de grond of niet zonder schade kan losgemaakt worden.

De voorwaarde van inlijving is in de praktijk echter geëvolueerd. Het feit dat een goed niet bedoeld is om verplaatst te worden kan aan deze voorwaarde voldoen. Maar dat wil niet zeggen dat roerende goederen automatisch het lot van de onroerende goederen waarop ze staan volgen.

Zo heeft het Hof een nationale bepaling waarbij de btw-vrijstelling, die ingevolge artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn uitsluitend geldt voor de verhuur van onroerend goed, werd uitgebreid tot de verhuur van roerende goederen, in strijd verklaard met de bepalingen van deze richtlijn<sup>20</sup>.

In de zaak Maierhofer<sup>21</sup> werd de vraag gesteld of gebouwen die rusten op betonsokkels die zijn geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering en na het verstrijken van de huurovereenkomst kunnen worden gedemonteerd voor later hergebruik, maar daarvoor zijn tachtig mandagen (acht personen gedurende tien dagen) nodig, als onroerend moeten beschouwd worden. In dat laatste geval is de onroerende verhuur in de regel vrijgesteld van btw.

Bijkomend werd de vraag gesteld of het relevant is voor de kwalificatie als onroerende verhuur dat de verhuurder zowel de grond als het gebouw ter beschikking stelt of alleen het gebouw.

De verhuur van een uit prefabelementen opgetrokken gebouw dat vast met de grond is verbonden, zodat het niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaatst, moet worden aangemerkt als een verhuur van onroerend goed zelfs

---

<sup>18</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 18/2, fisconetplus.

<sup>19</sup> Renard, C. en Hansenne, J., *Rep. Not.*, II, *Les Biens*, 2, nr. 50-51; De Page en Dekkers, *Traité*, nr. 638-641.

<sup>20</sup> Zie arrest van 3 juli 1997, Commissie/Frankrijk, C-60/96, *Jurispr.* blz. I-3827, punt 16. Het ging in casu om caravans, tenten, stacaravans en chalets. Kenmerkend voor deze als roerend aangemerkte goederen was, dat het ofwel mobiele goederen waren – caravans en stacaravans –, ofwel gemakkelijk te verplaatsen goederen – tenten en chalets.

<sup>21</sup> HvJ 16 januari 2003, C-315/00 inzake Maierhofer.

indien dit gebouw na het verstrijken van de huurovereenkomst moet worden verwijderd en opnieuw dient te worden gebruikt op een ander stuk grond.

De omstandigheid dat de verhuurder de grond en het gebouw ter beschikking stelt, dan wel enkel het gebouw dat hij op grond van de huurder heeft opgericht, is niet relevant om uit te maken of een verhuur als een verhuur van onroerend goed in de zin van de btw-richtlijn moet worden aangemerkt.

Alhoewel kunstgrasmatten of zelfs echte rollen gras ook kunnen weggenomen na verloop van een zekere tijd is dat normaal gezien niet de bedoeling. Toch lijkt het erop dat een onderscheid moet gemaakt worden tussen door de verhuurder tot stand gebrachte “gebouwen” en andere werken. Een betonnen of in andere kunststoffen gegoten bovenlaag van een tennisplein of ander sportterrein kwalificeert als een gebouw. Dit geldt niet noodzakelijk voor een (kunst)grasmat, in de mate dat er geen sprake kan zijn van een bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Maar is er in dat laatste geval sprake van een onroerende verhuur én een roerende verhuur als grond en infrastructuur samen door de verhuurder worden ter beschikking gesteld?

### **Ontstaat bij de aanleg van sportinfrastructuur een “bouwwerk dat vast met de grond is verbonden”?**

Alle leveringen<sup>22</sup> van uit hun aard roerende en onroerende goederen verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige zijn in de regel aan de btw onderworpen, tenzij zij zijn vrijgesteld door of vanwege de wet.

Artikel 44, §3 WBTW verleent onder bepaalde voorwaarden vrijstelling voor de leveringen van uit hun aard onroerende goederen en voor de onroerende verhuur.

Artikel 130 van de programmawet van 2 augustus 2002 vult artikel 1 WBTW aan met een paragraaf 9. Die paragraaf bepaalt dat voor de toepassing van de btw onder een gebouw dient te worden verstaan, ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

---

<sup>22</sup> Dit geldt ook voor handelingen die met een levering onder bezwarende titel worden gelijkgesteld. Zie ter zake: HvJ 8 november 2012, C 299/11, inzake Gemeente Vlaardingen. De situatie was de volgende: De gemeente is ondernemer in de zin van de wet OB en heeft verschillende sportcomplexen in eigendom, waarvan een aantal grasvelden deel uitmaakt. De gemeente verhuurt deze grasvelden al jaren met vrijstelling van btw aan sportverenigingen. In 2003 heeft de gemeente enkele aannemers opdracht gegeven het gras van de korfbal en voetbalvelden te vervangen door kunstgras en het gras van de handbalvelden te vervangen door asfalt.

Na oplevering in 2004 heeft de gemeente de sportvelden opnieuw met vrijstelling van btw verhuurd, en wel aan dezelfde sportverenigingen die eerder de grasvelden huurden. De vrijstelling werd door de Nederlandse fiscus in vraag gesteld gekoppeld aan de specifieke – en intussen afgeschafte – problematiek van de integratieheffing.

Het nieuwe begrip gebouw veronderstelt in de eerste plaats het onroerend uit zijn aard maken van grondstoffen (bv. beton, asfalt) of van materialen (bv. buizen, palen, vloerstenen).

Naast de klassieke gebouwen verwijst dit begrip eveneens naar de infrastructuurwerken (wegennet, kanalisaties van water, gas en elektriciteit, goten, parkeerterrein voor wagens zelfs indien dit laatste slechts bestaat uit een verharding van de bovengrond) en, meer algemeen, op alle werken vast met de grond verbonden en bijgevolg onroerend uit hun aard.

Omdat er ter zake evenwel geen sprake is van inlijving van materialen in de grond, zijn de terreinen waarvan de inrichting bestaat uit beplantingen en/of zaailand (bv. de glooiingen (taluds) en de boorden onder de vorm van groene ruimtes) en, a fortiori, de niet gebetonneerde kanalen en de sloten (grachten) geen gebouwen in de zin van de nieuwe bepaling, aangezien zij niet kunnen worden aangemerkt als “werken die vast met de grond verbonden zijn”. Dit is zo zelfs indien voor de inrichting van deze gronden werken nodig waren voor het effen maken, het uitgraven, het ophogen, het verplaatsen van grond, het uitbaggeren, enz.

Bijgevolg, bij wijze van voorbeeld, wordt de parkeerplaats op de autosnelweg slechts beschouwd als gebouw ten aanzien van de geasfalteerde oppervlakte en de eventuele bouwwerken, terwijl de grasperken en de groene ruimtes niet onder het begrip gebouw vallen<sup>23</sup>.

De aanleg van kunstgrasterreinen of terreinen met echte grasrollen vallen volgens deze administratieve visie dus niet onder het begrip gebouw. Dat deze werken niet als gebouw kwalificeren wil echter nog niet zeggen dat er geen sprake zou zijn van een onroerend goed door inlijving in de zin van een onbebouwd terrein.

### **Inrichtingen voor sport – Terbeschikkingstelling van roerende goederen<sup>24</sup>**

De toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken, met uitzondering van de toekenning van het recht gebruik te maken van automatische ontspanningstoestellen en met uitzondering van de terbeschikkingstelling van roerende goederen, is onderworpen aan het tarief van 6% overeenkomstig rubriek XXVIII, van tabel A, van de bijlage van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 inzake btw-tarieven.

Wanneer de toekenning van het recht op toegang tot een inrichting of van het recht gebruik te maken van de inrichting automatisch en zonder meerprijs gepaard gaat met de terbeschikkingstelling van roerende goederen die, in hun geheel genomen, integreerend deel uitmaken van die inrichting derwijze dat de toegang tot de inrichting of het

<sup>23</sup> Circulaire nr. AFZ/2001-1292-N (AFZ 24/2002 – ET 103.009), 6 december 2002.

<sup>24</sup> Beslissing nr. ET 113.196, 10 april 2014.

gebruik ervan niet mogelijk zouden zijn zonder die goederen, is de door de exploitant van de inrichting gevraagde prijs volledig onderworpen aan het tarief van 6% overeenkomstig voormelde rubriek XXVIII<sup>25</sup>.

### Verhuur van sportinfrastructuur versus onroerende verhuur

De terbeschikkingstelling van een infrastructuur kan exclusief zijn of aan meerdere gebruikers. De niet exclusieve verhuur van een vijver aan een visvereniging kwalificeert niet als een vrijgesteld onroerende verhuur<sup>26</sup>.

Is er dan bij een exclusieve (tijdelijke) terbeschikkingstelling sprake van een onroerende verhuur of heeft deze dienst onder bezwarende titel andere kenmerken?

Een verhuurder wil een stuk grond verhuren aan een nv die sportinfrastructuur exploiteert. Deze nv wil graag een kunstgrasapijt (laten) aanleggen op deze grond en op een andere grond die ze in huur heeft. Dit wordt in een aparte clausule bij het huurcontract toegestaan door de verhuurder.

De huurder legt dit kunstgras aan en staat een gebruiksrecht toe aan twee andere vzw's, de vzw Hockey en aan een andere hockeyclub, de vzw Beerschot.

In eerste instantie stelt de fiscus dat de velden niet onroerend uit hun aard zijn en dat het bijgevolg gaat om een roerende verhuur waarbij het btw-tarief van 21% verschuldigd is over de aangerekende vergoedingen door de nv Promosport aan de twee vzw's. In tweede instantie wijzigt de fiscus haar standpunt door te stellen dat het kunstgras wel degelijk ingelijfd is in de grond en het dus in hoofde van de exploitant van de infrastructuur (de nv) gaat om een onroerende verhuur die vrijgesteld is van btw maar dus ook geen recht op aftrek verleent bij aanleg en onderhoud ervan.

De rechter<sup>27</sup> en de nv zijn echter van oordeel dat het gaat om het toekennen van het recht gebruik te maken van een sportinfrastructuur, een dienst die belastbaar is aan 6% en wel degelijk recht op aftrek verleent.

De onroerende verhuur en de toekenning van het recht gebruik te maken van een inrichting voor sport verschillen door hun essentieel voorwerp.

Wanneer het essentiële voorwerp bestaat in het genot van een uit zijn aard onroerend goed, is de handeling een verhuur; wanneer het essentieel voorwerp daarentegen bestaat

---

<sup>25</sup> Een arrest van 9 maart 2007 van het Hof van Beroep te Luik heeft betrekking op een bijzonder geval.

<sup>26</sup> HvJ 6 december 2007, zaak C-451/06 inzake Walderdorff. Dit ligt ook in de lijn van het Temco-arrest op het vlak van de exclusiviteit naar derden toe. Het Hof van Cassatie besloot dan ook dat a contrario bij een gebrek aan verwijzing van de contracten naar elkaar bij gezamenlijk gebruik van eenzelfde onroerend goed er sprake was van een belast contract (Cassatie 6 juni 2013, rolnr. F.0005.F).

<sup>27</sup> Rb Antwerpen 11 oktober 2002, *Commentaar & Rechtsbronnen BTW*, nr. 408.4.

in het recht om gebruik te maken van een sportinrichting is het de handeling bedoeld in artikel 18, §1, 12° WBTW.

In de overeenkomst werden beperkingen opgelegd m.b.t. het doel en de duur van het gebruik van de kunstgrasvelden, namelijk:

- de velden mogen door de twee vzw's enkel gebruikt worden voor competitie, bekerwedstrijden en trainingen;
- de velden mogen door ieder van de vzw's enkel gebruikt worden op welbepaalde dagen en uren.

### **Ter beschikking stelling van sportinfrastructuur door autonome gemeentebedrijven: onroerende verhuur?**

Een autonoom gemeentebedrijf wordt in essentie opgericht vanuit btw-standpunt om de btw te kunnen recupereren. Dat recht op aftrek is er maar als de terbeschikkingstelling van de infrastructuur niet kwalificeert als onroerende verhuur.

Wanneer een autonoom gemeentebedrijf (zoals bedoeld in artikel 263bis van de gemeentewet) een sportzaal of een polyvalente zaal bezit die aangekocht werd met toepassing van de btw – bijvoorbeeld van een gemeentebestuur dat de zaal heeft laten bouwen en als nieuwbouw verkocht heeft – en dat gebouw ter beschikking stelt van lokale sportclubs of diverse verenigingen met het oog op de organisatie van culturele of recreatieve activiteiten, moet er op die terbeschikkingstelling dan btw betaald worden (waarbij het autonome gemeentebedrijf de btw mag aftrekken), of gaat het daarentegen om onroerende verhuur?

De terbeschikkingstelling van een gebouw dat bestemd is voor sportieve, culturele of recreatieve activiteiten aan sportverenigingen of andere clubs kan aangemerkt worden hetzij als een onroerende verhuur, hetzij als de toekenning van het recht gebruik te maken van of het recht op toegang tot een inrichting voor sport, cultuur of vermaak, afhankelijk van de feitelijke en juridische omstandigheden eigen aan ieder geval.

Wanneer deze terbeschikkingstelling, in het kader van een betrekkelijk passieve activiteit, aan de huurder een exclusief recht van genot van het gebouw toekent, waarbij de prijs is vastgesteld in functie van de gebruiksduur en eventueel de terbeschikkinggestelde oppervlakte, dan wordt deze terbeschikkingstelling in principe aangemerkt als een onroerende verhuur die is vrijgesteld van de belasting krachtens artikel 44, §3, 2° WBTW en verleent geen enkel recht op aftrek. Een dergelijk exclusief recht van genot kan inzonderheid afgeleid worden uit het recht voor de huurder om derden uit te sluiten of het recht op toegang tot het gebouw of de inrichting die ter beschikking werd gesteld, te verlenen (eventueel tegen de betaling van een vergoeding)<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> In dit opzicht verwijzen we naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen en in het bijzonder naar de arresten gewezen in de zaken C-284/03 van 18 november 2004 (Temco Europe SA) en C-150/99 van 18 januari 2001 (Stockholm Lindöpark AB).

Wanneer de voorwaarden die worden gesteld door het Hof van Justitie met betrekking tot de kwalificatie van onroerende verhuur niet zijn voldaan, dan is deze terbeschikkingstelling een belastbare dienst. Deze handeling is onderworpen aan het tarief van 6% wanneer ze wordt aangemerkt als de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak of de toekenning van het recht ervan gebruik te maken in de zin van rubriek XXVIII van de tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20.

De aandacht wordt gevestigd op de bepalingen van artikel 44, §2, 3°, van bovengenoemd WBTW, dat de diensten vrijstelt van btw die worden verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen aan personen die er aan sport doen wanneer deze exploitanten instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten.

Deze vrijgestelde handelingen verlenen uiteraard geen recht op aftrek van de belasting.

Van een complexe dienst is m.a.w. sprake als<sup>29</sup>:

- de exploitant zorgt voor het gebruik van de accommodatie voor de afnemer van de dienst en de “huurder” de sportinfrastructuur slechts mag gebruiken voor het daarin beoefenen van sport. Het gebruik van de infrastructuur is dus beperkt door de bestemming;
- de afnemer gebruikt de accommodatie om zelf te sporten of om anderen onder zijn/haar leiding te laten sporten. Zo is het verlaagde btw-tarief ook van toepassing als de afnemer een (sport)vereniging is die haar leden gelegenheid geeft tot sporten of als de afnemer een school is die de leerlingen laat sporten;
- het onderhouden, schoonmaken of beveiligen van de accommodatie wordt verzorgd door of voor rekening van de exploitant van de sportaccommodatie; en
- samen met de accommodatie worden de attributen die noodzakelijk zijn voor het beoefenen van de sport door of vanwege de exploitant aan de sporter(s) ter beschikking gesteld. Bij bepaalde sporten is het gebruikelijk dat de sporters zelf bepaalde sportattributen (bijvoorbeeld tennisrackets) meenemen. In dat geval verandert dit niets aan het feit dat de exploitant de rest van de infrastructuur en bijkomende diensten verstrekt.

Dezelfde problematiek deed zich voor in de zaak *Stade de Varenne* (C-55/14). Daar werd de cruciale vraag gesteld aan de rechter:

*“Is de terbeschikkingstelling van de installaties van een sportinfrastructuur die uitsluitend voor voetbaldoeleinden wordt gebruikt, waarbij het speelveld van het voetbalstadion (het veld) en de vestiaires voor de spelers en arbiters maximaal 18 dagen per sportseizoen (een sportseizoen loopt vanaf 1 juli van elk kalenderjaar tot en met 30 juni van het volgende jaar) op bepaalde tijdstippen kan worden gebruikt en geëxploiteerd, een verhuur van onroerende goederen die is vrijgesteld in de zin van artikel 13,*

---

<sup>29</sup> Vraag nr. 1216 van de heer Chastel van 6 april 2006, *Vr. en Antw. Kamer*, 2005-2006, nr. 121, blz. 23477-23479.



B, onder b), van de [Zesde richtlijn] [artikel 135, lid 1, onder 1), van richtlijn 2006/112], wanneer degene die het recht van gebruik en exploitatie verleent:

- andere natuurlijke of rechtspersonen van zijn keuze buiten voormelde 18 dagen volledig vrij dezelfde rechten kan verlenen;
- te allen tijde recht van toegang tot deze installaties heeft zonder voorgaande toestemming van degene die het recht van gebruik en exploitatie krijgt, met name om zich te vergewissen van het correcte gebruik ervan en zich te behoeden tegen alle schade met als enige voorwaarde het goede verloop van de sportwedstrijden niet te verstoren;
- bovendien een recht van permanente controle op de toegang tot deze installaties, ook tijdens de periode van gebruik door RFCT (Royal Football Club Tournai) behoudt;
- een vaste vergoeding van 1 750 euro vraagt per dag gebruik van het speelveld, de vestiaires, het gebruik van de bar, portierdiensten, diensten van toezicht en controle op alle installaties, met dien verstande dat het gevraagde bedrag contractueel het recht van toegang tot het voetbalveld ten belope van 20% vertegenwoordigt en ten belope van 80% de tegenprestatie voor verschillende diensten van instandhouding, schoonmaak, onderhoud (maaïen, zaaien, enz.) en van aanpassing aan de normen van het speelveld en bijkomende diensten door degene die het recht van gebruik en exploitatie verleent [...]?”

De rechter analyseerde de wijze waarop de terbeschikkingstelling gebeurde en de kenmerken van het contract van terbeschikkingstelling:

“<sup>33</sup> Bijgevolg dient te worden aangenomen dat de daartoe vereiste installaties middels de aangeboden dienst van onderhoud en aanpassing aan de geldende normen ter beschikking van RFCT worden gesteld in een staat die het gebruik ervan voor de overeengekomen doeleinden mogelijk maakt, en dat het verstrekken van de toegang tot deze installaties voor dit precieze doeleinde de kenmerkende dienst van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde prestatie vormt (zie met name naar analogie arrest *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, punten 51 en 52; *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 23, en *RR Donnely Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 22).

<sup>34</sup> In dit verband vormt ook de economische waarde van de verschillende verrichte diensten, die volgens de verwijzingsbeslissing goed zijn voor 80% van de contractueel overeengekomen vergoeding, een aanwijzing op basis waarvan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde prestatie in haar geheel kan worden aangemerkt als een dienst in plaats van als een verhuur van een onroerend goed in de zin van artikel 13, B, onder b), van de Zesde richtlijn.”

## Afdeling 5 – Concessies

### Passieve en actieve concessies

Het onderscheid tussen een onroerende verhuur en een concessie dient vanuit btw-standpunt geanalyseerd te worden aan de hand van het onderscheid tussen een passieve en actieve ter beschikkingstelling<sup>30</sup>.

De concessieovereenkomst kan een aantal elementen bevatten die de kwalificatie als onroerende verhuur ondersteunen:

- de maandelijkse vergoeding die strikt verband houdt met de duur van het gebruik van het goed door de huurder, en die het passieve karakter van de verhuur benadrukt (vergelijk: arrest Temco, punt 23);
- de concessietermijn bedraagt 9 jaar, wat een gebruikelijke huurtermijn is hoewel de duur op zichzelf geen onderscheidend criterium is (arrest Temco, punt 21);
- de concessionaris heeft de vrije toegang tot alle lokalen van de cafetaria en heeft er het exclusieve genot van;
- de concessionaris dient een waarborg te stellen;

Zo sluiten volgende bepalingen de onroerende verhuur niet uit:

- de concessionaris mag de bestemming van de sporthal en de cafetaria niet wijzigen. Zulke bepaling vindt men trouwens regelmatig in huurcontracten;
- het sanitair is gemeenschappelijk;
- verbod om de sleutels door te geven aan gebruikers van de sporthal;
- maximumcapaciteit wat betreft personen en zitplaatsen die omwille van veiligheidsredenen wordt opgelegd.

Er kunnen echter een aantal bepalingen in het contract opgenomen zijn<sup>31</sup> waaruit blijkt dat dit laatste een voorwerp heeft dat eerder wordt gekarakteriseerd als het leveren van een prestatie dan het louter ter beschikkingstelling van een goed<sup>32</sup>. Dit is namelijk het geval voor de bepalingen van het contract die eerder slaan op de manier waarop de uitbating van de cafetaria moet gebeuren dan op de zuivere terbeschikkingstelling van het onroerend goed. Het gaat dan om bijvoorbeeld volgende clausules:

- het AGB (autonoom gemeentebedrijf als “verhuurder”) is steeds gerechtigd om de nodige controle uit te oefenen op de aanwezige drankvoorraad, het aantal glazen, de tijdige levering van dranken, de verbruikte drankhoeveelheid, enz.;
- in geval de concessionaris beroep doet op een uitbater of personeel moet het AGB zijn instemming geven;
- verplichting om Nederlandstalig personeel aan te werven;
- verbod om personeel aan te werven dat ontslagen werd door de gemeente of het AGB;

<sup>30</sup> Voorafgaande beslissing nr. 600.298, 29 mei 2007; Beslissing nr. ET 110.771, 22 november 2006, die een nuance maakt met betrekking tot de havens en luchthavens (intussen echter COGEP Srl arrest).

<sup>31</sup> Voorafgaande beslissing nr. 700.102, 29 januari 2008.

<sup>32</sup> Cf. punt 20 van het arrest Temco.

- mogelijk verzet van het AGB over het verder in dienst houden van personeelsleden om reden van hun onvoldoende bekwaamheid of hun houding tegenover de klanten;
- de concessionaris mag geen reclame voeren;
- alle bereide spijzen moeten aan de tafels geserveerd en gebruikt worden;
- de verkoop van frieten in zakjes is verboden;
- de cafetaria moet steeds openstaan voor alle publiek;
- de cafetaria moet verplicht zes dagen open zijn van 12 tot 24 uur;
- de concessionaris moet aan clubs en verenigingen die gebruik maken van de sporthal toelaten in de cafetaria vrijblijvend steunkaarten aan te bieden aan het cliënteel;
- de prijzen moeten op goed zichtbare plaatsen uitgehangen worden;
- de prijzen moeten dienst en btw inbegrepen vermeld zijn;
- de prijslijsten dienen deze vermelding te dragen;
- het assortiment dranken en spijzen wordt bepaald door het AGB en zal als bijlage bij de overeenkomst gevoegd worden;
- de concessionaris verbindt er zich toe steeds warme gerechten en belegde broodjes ter beschikking te kunnen stellen ten behoeve van de gebruikers van de sporthal;
- met het oog op de kwaliteitscontrole van de geleverde producten dient de concessionaris op eenvoudige vraag van het AGB gratis een staal ter beschikking te stellen dat onderworpen kan worden aan de controle van een deskundige.

### **De terbeschikkingstelling van onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens**

Om de investeringen in deze sfeer recht op aftrek te geven werd een nationale uitzondering op de principiële vrijgestelde onroerende verhuur ingevoerd.

Een toepassing<sup>33</sup> geeft de analyse van deze terbeschikkingstellingen.

Onderneming X zal op het grondgebied van luchthaven Z een gebouw ter beschikking stellen aan onderneming A.

Aangezien de geplande terbeschikkingstelling zal plaatsvinden binnen het luchthavengebied Z en kaderen in de exploitatie van de luchthaven Z dient te worden besloten dat deze terbeschikkingstelling bedoeld wordt door art. 44, §3, 2° a) vijfde streepje WBTW.

Op basis van artikel 45 WBTW mag de onderneming X de btw geheven in het kader van de oprichting en de terbeschikkingstelling in aftrek brengen.

De toepassing van artikel 44, §3, 2° a) vijfde streepje WBTW is niet afhankelijk en kan niet afhankelijk gesteld kan worden gesteld van het feit of:

- de ter beschikking stellende entiteit btw-plichtig is in de zin van artikel 4 of in de zin van artikel 6 WBTW;

<sup>33</sup> Zie o.a. Voorafgaande beslissing nr. 2016.546, 11 oktober 2016; Voorafgaande beslissing nr. 2016.352, 5 juli 2016.

- de ter beschikking stellende entiteit exploitant is van een haven, bevaarbare waterloop of vlieghaven of niet;
- de terbeschikkingstelling de vorm heeft van een “klassieke” concessie of niet;
- de terbeschikkingstelling plaatsvindt op openbaar domein of niet.

Wel dient deze terbeschikkingstelling te gebeuren in het kader van de exploitatie van havens, vlieghavens of bevaarbare waterlopen en dienen de onroerende goederen zich te bevinden binnen het luchthavengebied<sup>34</sup>.

De Minister van Financiën verduidelijkt<sup>35</sup> verder dat:

- de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van zeehavens bedoeld is in artikel 44, §3, 2°, a), voorlaatste streepje WBTW voor zover de betrokken uit hun aard onroerende goederen zich binnen de havengebieden bevinden, zoals deze zijn bepaald door de bevoegde regionale overheden; en dat
- de bevoegde regionale overheden, om de havengebieden en de activiteiten die er kunnen worden uitgevoerd te bepalen, in de havengebieden slechts activiteiten (restaurants, cafés, benzinstations, bankagentschappen, ...) toelaten wanneer deze de gebruikelijke aanvulling of bijhorigheid zijn van de havenactiviteiten.

De terbeschikkingstelling van het gebouw door onderneming X, van een perceel dat gelegen is op het grondgebied van de luchthaven Z, aan onderneming A wordt bedoeld in artikel 44, §3, 2°, a) vijfde streepje<sup>36</sup> WBTW en tegen het normale tarief aan de btw dient te worden onderworpen.

Op basis van artikel 45, §1 WBTW mag onderneming X de btw geheven in het kader van de oprichting en de terbeschikkingstelling van bedoeld gebouw in aftrek nemen.

## Afdeling 6 – De terbeschikkingstelling van een gebouw aan een zaakvoerder, bestuurder of personeelslid: recht op aftrek?

### Terbeschikkingstelling van een bedrijfsmiddel of van een ander goed aan een zaakvoerder, bestuurder of personeelslid<sup>37</sup> – begrip “onder bezwarende titel”

Een handeling wordt onder bezwarende titel verricht indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte handeling en de ontvangen tegenwaarde. De maatstaf van

<sup>34</sup> Zie ook het antwoord van de Minister van Financiën op de Mondelinge Parlementaire Vraag van de heer Servais Verherstraeten van 11 mei 2011.

<sup>35</sup> Zie het antwoord op een Parlementaire Vraag van de heer Bart Tommelein (Parlementaire Vraag nr. 5-2319 van 12 mei 2011, Senaat (antwoord op 6 september 2011).

<sup>36</sup> In de loop van 2018 speelt het nieuwe optiestelsel in het geherstructureerde art. 44, §3, 2° WBTW.

<sup>37</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 337/2, fisconetplus.

heffing wordt gevormd door de daarvoor daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie die bovendien in geld moet kunnen worden uitgedrukt.

In de context van de terbeschikkingstelling van een bedrijfsmiddel of een ander goed van een zaakvoerder, bestuurder of personeelslid wordt een handeling in de regel verricht onder bezwarende titel indien haar tegenprestatie bestaat in:

- de betaling van een geldsom;
- de vermindering van de bezoldiging van een zaakvoerder, bestuurder of personeelslid met de waarde van de terbeschikkingstelling;
- het debiteren van de rekening-courant van de zaakvoerder, bestuurder, e.d. tot beloop van de overeengekomen vergoeding.

Het feit dat het privégebruik van een voor het bedrijf bestemd goed in de inkomstenbelasting geldt als een kwantificeerbaar voordeel van alle aard is, op zich beschouwd, niet relevant (vgl. arrest in de gevoegde zaken C-210/11, *Medicom SPRL* en C-211/11, *Maison Patrice Alard SPRL* van 18 juli 2013, overwegingen nrs. 28 en 29).

De vergoeding die betaald wordt door de zaakvoerder of bestuurder is btw-inclusief. Gaat het echter om de betaling aan de vennootschap voor een gebruik van een gebouw voor bewoning dan moet er geen btw uit de vergoeding gehaald worden.

### **De terbeschikkingstelling van een gebouw tegen een vergoeding<sup>38</sup>**

De terbeschikkingstelling onder bezwarende titel van een bedrijfsmiddel of een ander goed, is een te belasten verhuur in de zin van artikel 18, §1, tweede lid, 4° WBTW, behoudens wanneer het een onroerende verhuur betreft (handeling vrijgesteld op grond van artikel 44, §3, 2° WBTW). Overigens is de maatstaf van heffing hier in bepaalde gevallen de normale waarde (artikel 33, §2 WBTW).

Artikel 45, §1quinquies WBTW is niet van toepassing in het geval van een terbeschikkingstelling onder bezwarende titel; in voorkomend geval wordt het recht op aftrek beperkt bij toepassing van de overige bepalingen van artikel 45 WBTW.

Ten aanzien van de onroerende goederen, wordt het standpunt vervat in punt 3.7 van de circulaire nr. AOIF 5/2005 van 31.01.2005 niet langer weerhouden. Wat de uit hun aard onroerende goederen betreft waarvan het belastbaar feit zich voordoet na 31 december 2010 dient bijgevolg:

- de aftrekbeperking van artikel 45, §1quinquies WBTW te worden toegepast (waarvoor artikel 19, §1 WBTW later niet meer kan van toepassing zijn) wanneer de belastingplichtige (natuurlijk persoon of rechtspersoon) het onroerend goed ter beschikking stelt van een zaakvoerder, een bestuurder of een personeelslid, zonder dat de genieter gehouden is tot het betalen van huur;

---

<sup>38</sup> Circulaire AAFisc Nr. 36/2015 (nr. ET 119.650), 23 november 2015.

- de aftrekbeperking van artikel 45, §1quinquies WBTW niet te worden toegepast wanneer de belastingplichtige (natuurlijk persoon of rechtspersoon) het onroerend goed ter beschikking stelt van een zaakvoerder, een bestuurder of een personeelslid tegen betaling van huur en het onroerend goed zodoende oorspronkelijk volledig voor de doeleinden van de economische activiteit van de belastingplichtige wordt gebruikt. *Wanneer het een vrijgestelde terbeschikkingstelling betreft (artikel 44, §3, 2° WBTW), is er geen aftrek van voorbelasting krachtens artikel 45, §1 WBTW.*

De belastingplichtige natuurlijke persoon die een gebouw voor louter privédoeleinden gebruikt of verhuurt aan personeel heeft hiervoor geen recht op aftrek (art. 45, §1 WBTW). De (vrijgestelde) onroerende verhuur opent immers geen recht op aftrek.

De zaakvoerder of bestuurder die een huur betaald aan de vennootschap voor het persoonlijk gebruik van de woning zal zijn belastbaar voordeel met dit bedrag kunnen verminderen. Indien het forfaitair bedrag inzake inkomstenbelastingen wordt betaald zal er dan geen belastbaar voordeel meer zijn. Ook hier opent de (vrijgestelde) onroerende verhuur geen recht op aftrek in hoofde van de vennootschap.

Als het gebouw verhuurt wordt voor bewoning maakt het inzake btw geen verschil of die woning al dan niet gemeubeld is<sup>39</sup>.

### De gratis terbeschikkingstelling van een gebouw

Een belastingplichtige natuurlijke persoon die een gebouw voor louter privédoeleinden gebruikt of gratis laat gebruiken door zijn personeel heeft hiervoor geen recht op aftrek (art. 45, §1quinquies WBTW).

De btw betaald op onderhouds- en herstellingswerken, op verbouwingswerken en/of de btw op de volledige nieuwbouw is dan niet aftrekbaar.

Een gebouw op naam van een vennootschap die gratis ter beschikking wordt gesteld van de zaakvoerder, bestuurder of een personeelslid heeft als gevolg dat de vennootschap alle kosten van het gebouw draagt en de genietter belast wordt op een voordeel van alle aard (forfaitair bepaald op basis van het K.I. van het gebouw).

Het werk in onroerende staat wordt gefactureerd aan de vennootschap met verlegging van de heffing in de mate dat de vennootschap periodieke btw-aangiften indient. In de andere gevallen dient gefactureerd te worden mét btw. De mate van aftrekbaarheid hangt dan af van het beroepsgebruik van het betreffende gebouw. Het beroepsgebruik gebeurt dan in principe volgens de oppervlakte-regel. Wordt het gebouw volledig en uitsluitend gebruikt voor privédoeleinden dan is er geen recht op aftrek. De gefactureerde kost is wel aftrekbaar inzake inkomstenbelastingen.

---

<sup>39</sup> BTW-Handleiding, nr. 61/3.

De aftrekbeperking van artikel 45, §1quinquies WBTW dient te worden toegepast (waarvoor artikel 19, §1 WBTW later niet meer kan van toepassing zijn) wanneer de belastingplichtige (natuurlijk persoon of rechtspersoon) het onroerend goed ter beschikking stelt van een zaakvoerder, een bestuurder of een personeelslid, zonder dat de genietter gehouden is tot het betalen van huur.

De btw wordt dus beperkt bij aanvang. De verplichte toepassing van art. 45, §1quinquies WBTW gaat dus uit van een gemengd gebruik van het gebouw van bij aanvang (aankoop of oprichting). Indien het gebouw volledig zal gebruikt worden voor privé-bewoning opent dit dus geen recht op aftrek.

Een latere wijziging in de verhouding privé-beroepsmatig dient dan gecorrigeerd te worden via de techniek van de herzieningen.

### **Het geval van de conciërgewoning**

De btw die betrekking heeft op een gebouw dat ter beschikking wordt gesteld van een personeelslid die een functie uitoefent als conciërge of huisbewaarder is onder bepaalde voorwaarden wél aftrekbaar.

Het moet gaan om een gebouw dat zich binnen de bedrijfsinstallaties bevindt, m.a.w. op de terreinen van de onderneming waar de activiteit wordt uitgeoefend.

De btw is bovendien maar aftrekbaar als het gebruik van een dergelijke woning strikt verantwoord is voor de behoeften van de onderneming zoals voor de ontvangst van klanten of leveranciers, bewaking, ... Een woning gelegen naast een benzinestation is in haar bestemming niet strikt noodzakelijk voor de behoeften van de onderneming<sup>40</sup>. Hetzelfde geldt voor de kosten m.b.t. de oprichting en inrichting van een door de ouders van de zaakvoerder van de vennootschap betrokken woning die gelegen is op de bovenverdieping van het kantoorgebouw<sup>41</sup>.

Uiteraard komt de woning van de zaakvoerder of bestuurder niet in aanmerking aangezien deze geen personeelsleden zijn.

### **Vaststellen van het gebruik van onroerende goederen uit hun aard**

Ten aanzien van onroerende goederen uit hun aard dient de verhouding beroepsmatig en privématig gebruik onder toezicht van de administratie vastgesteld te worden door de belastingplichtige op basis van de feitelijke omstandigheden. Meestal gaat men uit van de oppervlakte-regel maar ook andere objectief controleerbare criteria die de economische werkelijkheid beter weerspiegelen zijn mogelijk (bv. op basis van de huurwaarde).

<sup>40</sup> Rb. Antwerpen 29 juni 2005.

<sup>41</sup> Gent, 27 september 2005.

Hetzelfde geldt ten aanzien van de roerende goederen bedoeld in artikel 20, §2, tweede lid, 1° en 2°, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 die worden geleverd en aangehecht aan een onroerend goed, zelfs indien ze niet het karakter van onroerende goederen uit hun aard verkrijgen.

### **Toepassingsmoeilijkheden**

De moeilijkheden die zich in de praktijk voordoen hebben hoofdzakelijk twee oorzaken.

- 1° Het onderscheid tussen de onroerende verhuur en andere handelingen die een gebruiksrecht op een onroerend goed uit zijn aard verleent, is niet steeds gemakkelijk. Dat probleem wordt behandeld in hoofdstuk II.
- 2° Anderdeels gaat een werkelijke onroerende verhuur vaak gepaard met andere leveringen of diensten die wel bedoeld kunnen zijn in het Wetboek. Dat probleem wordt behandeld in hoofdstuk III.

Ten slotte bespreken we in hoofdstuk IV het optiestelsel om de onroerende verhuur aan de btw te onderwerpen. Dit stelsel is van toepassing sinds 1 januari 2018.