



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 65.866/3
van 6 mei 2019

avis 65.866/3
du 6 mai 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van de
koninklijke besluiten nrs. 3
en 14 met betrekking tot de
belasting over de toegevoegde
waarde wat de herzieningen
betreft'

un projet d'arrêté royal
'modifiant les arrêtés royaux
n^{os} 3 et 14 en matière de taxe
sur la valeur ajoutée en ce qui
concerne les révisions'

Op 4 april 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 3 en 14 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat de herzieningen betreft’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 30 april 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Peter SOURBRON en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 6 mei 2019.

*

Le 4 avril 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant les arrêtés royaux n^{os} 3 et 14 en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les révisions’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 30 avril 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Peter SOURBRON et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 6 mai 2019.

*

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

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

2. Rekening houdend met het tijdstip waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens welke de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van een verordening noodzakelijk is.

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Bij de wet van 14 oktober 2018 ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft en tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20, van 20 juli 1970, tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat het verlaagde btw-tarief inzake de belaste verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft’ is in artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek) een nieuwe uitzondering op de btw-vrijstelling voor de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen ingevoegd. Die uitzondering geldt voor de verhuur van een gebouw of een gedeelte van een gebouw dat door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent en alleen voor zover de verhuurder en de huurder gezamenlijk ervoor opteren om die verhuur te belasten.

Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot aanpassing in dit verband van twee koninklijke besluiten, namelijk het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 ‘met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: koninklijk besluit nr. 3) (de artikelen 1 tot 7 van het ontwerp) en het koninklijk besluit nr. 14 van 3 juni 1970 ‘met betrekking tot de vervreemdingen van gebouwen, gedeelten van gebouwen en het bijhorende terrein en de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van een zakelijk recht in de zin van artikel 9, tweede lid, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde op zulke goederen’ (artikel 8).

RECHTSGROND

4. Voor het ontworpen besluit kan in beginsel rechtsgrond worden gevonden in de artikelen 48, § 2, tweede lid, en 49 van het Btw-wetboek. De eerste bepaling draagt de Koning op om te bepalen voor welke onroerende bedrijfsmiddelen het herzieningstijdperk niet vijf, maar vijftien jaar bedraagt en de laatste bepaling belast de Koning ermee om de toepassing van de artikelen 45 tot 48 van het Btw-wetboek te regelen.

5. In het eerste lid van de aanhef wordt ook melding gemaakt van artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-wetboek. Enkel het laatste lid van artikel 44, § 3, 2°, d), bevat een bepaling die in dit verband relevant zou kunnen zijn als rechtsgrond. Doch vermits geen van de bepalingen van het ontworpen besluit betrekking heeft op het tijdstip waarop de optie moet worden uitgeoefend of de vormvereisten die daarbij moeten worden nagekomen, biedt ook dat laatste lid geen rechtsgrond. De verwijzing naar artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-wetboek dient derhalve uit de aanhef te worden weggelaten.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

6. De aanhef dient in overeenstemming te worden gebracht met wat hiervoor is opgemerkt over de rechtsgrond van het ontworpen besluit.

Artikel 1

7. Artikel 1 van het ontwerp strekt tot de vervanging van artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 3. Een aantal bepalingen ervan zijn echter louter een overname van reeds in het Btw-wetboek bepaalde elementen.¹ Dat is te vermijden.

Bepalingen die enkel een hogere rechtsnorm in herinnering brengen door die over te nemen of te parafraseren, horen in beginsel niet thuis in een uitvoeringsregeling, onder meer omdat daardoor onduidelijkheid dreigt te ontstaan omtrent de juridische aard van de overgenomen bepalingen en erdoor verkeerdelijk de indruk kan worden gewekt dat de overgenomen regels kunnen worden gewijzigd door de overheid die de regels overneemt. Enkel wanneer het voor een goed begrip van de ontworpen regeling onontbeerlijk is dat bepalingen uit een hogere rechtsnorm worden overgenomen, kan dergelijke werkwijze worden gebillijkt, en dan enkel op voorwaarde dat de oorsprong van de betrokken regels wordt vermeld (door het aanbrengen van de vermelding “overeenkomstig artikel ... van ...”) en dat de overname correct en letterlijk gebeurt om geen onduidelijkheid te doen ontstaan omtrent de juiste draagwijdte ervan.

¹ Zo wordt in het ontworpen artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3 onder meer bepaald dat ten aanzien van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen, de oorspronkelijke aftrek onderworpen is aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar. Dat volgt evenwel reeds uit artikel 48, § 2, eerste lid, van het Btw-wetboek. Dat die vijf jaar ingaan “vanaf 1 januari van het jaar waarin de bedrijfsmiddelen in gebruik werden genomen” is wel een nieuwe bepaling.

In het licht hiervan dient het artikel te worden herbekeken.

Artikel 3

8. Aan de gemachtigde is gevraagd om met een voorbeeld de toepassing van het ontworpen artikel 16 van het koninklijk besluit nr. 3 te illustreren. De gemachtigde bezorgde daarop het volgende voorbeeld:

“Voorafgaandelijk opmerking: zoals later in het voorbeeld aangegeven wordt uitgegaan van de hypothese dat het gaat om een roerend bedrijfsmiddel (herzieningstermijn 5 jaar – dat vereenvoudigt niet alleen de rekenkunde, maar betreft ook die categorie van bedrijfsmiddelen waarbij de wijziging van de aanvang van de herzieningstermijn door de ontworpen reglementering een daadwerkelijke impact heeft)

Overzicht bouwwerkzaamheden in de jaren X tot X+2

Bouw in jaar X: kosten 100.000 EUR + 21.000 EUR btw

Bouw in jaar X+1: kosten 200.000 EUR + 42.000 EUR btw

Bouw in jaar X+2: kosten 100.000 EUR + 21.000 EUR btw

Overzicht verhoudingsgetallen

(VAV= voorlopig verhoudingsgetal; DAV = definitief verhoudingsgetal)

Jaar X: VAV = 20%, DAV = 40%

Jaar X+1: VAV = 40%, DAV = 50%

Jaar X+2: VAV = 50%, DAV = 80%

Jaar X+3: VAV = 80%, DAV = 60%

Jaar X+4: VAV = 60%, DAV = 20%

Jaar X+5: VAV = 20%, DAV = 60%

Jaar X+6: VAV = 60%, DAV = 30%

Aftrek

De btw zal in de respectievelijke jaren X tot X+2 in aftrek worden gebracht aan de hand van de voorlopige verhoudingsgetallen die in die jaren van toepassing zijn.

Er wordt dus respectievelijk in de jaren X tot X+2 in aftrek gebracht:

- jaar X: 21.000 EUR x 20% = 4.200 EUR

- jaar X+1: 42.000 EUR x 40% = 16.800 EUR

- jaar X+2: 21.000 EUR x 50% = 10.500 EUR

- totaalbedrag dat inzake btw in aftrek werd gebracht: 31.500 EUR

Herziening

- Inleiding

De aftrek van de btw geheven van een bedrijfsmiddel wordt onmiddellijk uitgeoefend in de btw-aangifte die betrekking heeft op de belastbare periode waarin de btw opeisbaar is geworden. Een gemengde belastingplichtige zal dit doen aan de hand van zijn zogenaamde voorlopig algemeen verhoudingsgetal, wat het definitieve verhoudingsgetal is van het vorige jaar.

- Huidige herzieningsregeling

Na het jaar waarin de aftrek werd uitgeoefend aan de hand van het voorlopige verhoudingsgetal van dat jaar, zal aan de hand van de definitieve omzetcijfers voor dat jaar ten laatste op 20 april van het daaropvolgende jaar een definitief verhoudingsgetal voor dat jaar worden vastgesteld.

De initiële aftrek die voor dat jaar werd uitgeoefend volgens het voorlopige verhoudingsgetal van dat jaar zal vervolgens in de aangifte met betrekking tot het eerste kwartaal of met betrekking tot de derde maand van het daaropvolgende jaar in zijn totaliteit worden herzien aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal dat voor dat voorgaande jaar werd vastgesteld.

Deze regeling wordt ook toegepast voor de btw geheven van bedrijfsmiddelen, waarbij in de huidige regeling (voor roerende bedrijfsmiddelen) de herzieningstermijn in principe aanvangt op 1 januari van het jaar waarin de btw opeisbaar is geworden. Voor bedrijfsmiddelen waarvan de oprichting over meerdere jaren gespreid is, houdt dat aldus in dat de bouwkosten waarop de btw in elk jaar is afgetrokken aan de hand van het voorlopige verhoudingsgetal, voor elk jaar een eigen herzieningstermijn hebben, en vervolgens vanaf dat moment jaarlijks wordt herzien. De bouwkosten van elk jaar volgen dus, met betrekking tot één en hetzelfde bedrijfsmiddel, elk hun eigen herzieningsregime en met name hun eigen herzieningstermijn.

- Ontworpen herzieningsregeling

In de nieuwe herzieningsregeling zal de herzieningstermijn in alle gevallen een aanvang nemen vanaf 1 januari van het jaar dat het goed in gebruik wordt genomen.

Dienovereenkomstig zal de herziening van de aftrek van voorlopig naar definitief verhoudingsgetal niet gebeuren in het jaar waar het definitieve verhoudingsgetal wordt vastgesteld ten aanzien van het jaar waarin het recht op aftrek is uitgeoefend (respectievelijk in de jaren X+1 voor het jaar X, X+2 voor het jaar X+1, enzovoort).

In plaats van dergelijke gefractioneerde herziening voor de bouwkosten die over meerdere jaren zijn gespreid, zal er door de herzieningstermijn voor alle bouwkosten gezamenlijk te laten aanvangen op 1 januari van het jaar van ingebruikneming, een uitgestelde maar geglobaliseerde herziening plaatsvinden aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van het jaar van de ingebruikneming van het bedrijfsmiddel. De bouwkosten volgen op die manier collectief één en dezelfde herzieningsregeling wat een aanzienlijke vereenvoudiging inhoudt en ervoor zorgt dat het totaalbedrag van btw slechts aan één enkele herzieningstermijn is onderworpen. Omwille van het feit dat die herzieningstermijn pas aanvangt nadat alle btw op de bouwkosten opeisbaar is geworden (want na de ingebruikneming) zal die termijn zich logischerwijze wel verder uitstrekken in de tijd en dus tot op een later tijdstip een opvolging van de economische activiteit met het bedrijfsmiddel verzekeren (ook al blijft de duur van de herzieningstermijn zelf uiteraard ongewijzigd).

In het voorbeeld begint de herzieningstermijn aldus te lopen op 1 januari van het jaar X+4. De eerste herziening heeft betrekking op het totaalbedrag van de btw die in aftrek is gebracht op de gecumuleerde bouwkosten aan de hand van het voorlopige verhoudingsgetal van die onderscheiden jaren. Die globale herziening wordt uitgevoerd aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van jaar van ingebruikname (X + 4), i.e. op 20 april van het jaar X+5.

1. Totaal in aftrek gebracht btw-bedrag voor de onderscheiden jaren volgens de respectievelijke VAV dat vatbaar is voor herziening: 31.500 EUR (4.200 EUR + 16.800 EUR + 10.500 EUR – zie onder Aftrek hiervoor)

2. Totaal aftrekbaar btw-bedrag volgens het DAV van het jaar van ingebruikneming: 84.000 EUR x 20% = 16.800 EUR
3. Totaal bedrag te herzien in het nadeel van de belastingplichtige: 31.500 EUR (zie 1.)– 16.800 EUR (zie 2.)= 14.700 EUR

De daaropvolgende jaren van de herzieningstermijn (al naargelang het geval: 5, 15 of 25 jaren) zal er telkens een jaarlijkse herziening plaatsvinden (ten belope van 1/5, 1/15 of 1/25) door de vergelijking van het bedrag dat in aftrek werd gebracht aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van het jaar van ingebruikneming met het definitieve verhoudingsgetal van elk van de daaropvolgende jaren van de herzieningstermijn. *In casu* wordt er vanuit gegaan dat het een roerend bedrijfsmiddel betreft waarvoor de vijfjarige herzieningstermijn van toepassing is.

De eerste gedeeltelijke herziening zal aldus gebeuren in de btw-aangifte die moet worden ingediend op 20/04 van het jaar X+6, aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal voor het jaar X+5 (=het eerste jaar volgend op het jaar van de ingebruikneming van het bedrijfsmiddel).

1. Totaal in aftrek gebracht btw-bedrag volgens het definitieve verhoudingsgetal van het jaar X+4: $(84.000 \times 1/5) \times 20\% = 16.800 \text{ EUR} \times 20\% = 3.360 \text{ EUR}$
2. Totaal aftrekbaar btw-bedrag volgens het definitief verhoudingsgetal van het jaar X+5: $(84.000 \times 1/5) \times 60\% = 16.800 \text{ EUR} \times 60\% = 10.080 \text{ EUR}$
3. Totaal bedrag te herzien in het voordeel van de belastingplichtige: 10.080 EUR – 3.360 EUR = 6.720 EUR

De daaropvolgende jaren van het nog te lopen gedeelte van het herzieningstijdvak wordt verder op een identieke manier tewerk gegaan. De laatste herziening zal in dit scenario moeten worden verricht ten aanzien van het jaar X+8 (= het laatste jaar van de vijfjarige herzieningstermijn)."

Het verdient aanbeveling om dit voorbeeld op te nemen in het verslag aan de Koning.

Artikel 6

9. Artikel 6 van het ontwerp strekt tot de invoeging van een nieuw artikel 21*ter* in het koninklijk besluit nr. 3. Over de draagwijdte van dat nieuwe artikel verklaarde de gemachtigde dat het niet de bedoeling is om de omvang of de uitoefening van het recht op aftrek of van het recht op teruggaaf te beïnvloeden, eraan toevoegend:

"Anderzijds wordt wel het nuttig effect of het nuttig gevolg van de uitoefening van het recht op aftrek en de uitoefening van het recht op teruggaaf (met name het uitkeren van het belastingkrediet) in de specifieke omstandigheden zoals beschreven in artikel 21*ter*, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3 in de tijd gespreid. Dat gebeurt door per teruggavetijdvak de normale teruggaaf van het eventuele excedent of overschot van aftrekbare belasting dat overblijft na de toerekening van de aftrekbare belasting op het voor dezelfde periode verschuldigde btw-bedrag uit te sluiten door een tijdelijke automatische overdracht van dat excedent of overschot in het voordeel van de belastingplichtige (artikel 21*ter*, § 3, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3).

De uitwerking van deze regeling impacteert dus niet in eerste instantie de belastingplichtige indiener van de btw-aangiften, maar wel de FOD die de aangiften verwerkt, en dat met ingang van het tijdstip dat bij toepassing van de normale regels voor

de eerste keer tot daadwerkelijke teruggaaf van het voormelde excedent of overschot had moeten worden overgegaan, i.e. ten vroegste aan het einde van de tweede maand die volgt op het tijdvak waarop de periodieke aangifte betrekking heeft, met dien verstande dat de teruggaafperiodiciteit in principe op kwartaalbasis wordt georganiseerd (zelfs indien de betrokken belastingplichtige een maandelijks aangifteperiodiciteit aanhoudt)¹². In concreto betekent dat dus [dat] de regeling dus voor de eerste maal ten vroegste uitwerking zal hebben eind mei 2019.

Dit aspect is vooralsnog wellicht te impliciet in de ontwerptekst aanwezig. Om het voorgaande explicieter te verduidelijken in het licht van de door u gestelde vragen en tegelijk de problematiek van de inwerkingtreding adequaat te regelen met respect voor de regels inzake rechtszekerheid, wordt voorgesteld om:

(...)

- artikel 21ter, § 3, nieuw, van het koninklijk besluit verder aan te vullen met een tweede lid, luidende als volgt:

In afwijking van artikel 8¹, § 3, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, geschiedt geen ordonnancering of verrichting gelijkgesteld met een betaling voor de tijdvakken waarop de eerste elf maandaangiften of de eerste drie kwartaalaangiften van het jaar 2019 betrekking hebben.”

Daarmee kan worden ingestemd. Deze toelichting wordt het best opgenomen in het verslag aan de Koning dat bij het ontwerp is gevoegd.

Vermits de regeling vanaf eind mei 2019 toepassing moet kunnen krijgen, zal het te nemen besluit vóór dat tijdstip bekendgemaakt moeten worden.

10. In verband met de delegatiebepaling in het ontworpen artikel 21ter, § 5, van het koninklijk besluit nr. 3 om “de toepassingsmodaliteiten van de regularisatie en de wijze waarop die wordt verricht” te bepalen, heeft de gemachtigde verklaard dat de “verdere delegatie naar de gemachtigde van de Minister (...) niet nodig [lijkt] en kan worden geschrapt”. De woorden “of zijn gemachtigde” dienen derhalve weggelaten te worden.

Artikel 7

11. In het verslag aan de Koning wordt in het voorbeeld dat bij artikel 7 van het ontwerp is vermeld, gebruik gemaakt van een geregistreerde huurovereenkomst. Op de vraag of het dan ook de bedoeling is om de regeling in het ontworpen artikel 21quater te beperken tot huurovereenkomsten die geregistreerd zijn, antwoordde de gemachtigde ontkennend:

“Deze vraag is aan bod gekomen tijdens het voorafgaandelijke onderhandelingsproces, maar er werd geoordeeld dat de beoogde regeling van toepassing moet kunnen zijn ongeacht of de huurovereenkomst geregistreerd is en derhalve om die reden tegenstelbaar is aan de overnemer. Zoals aangegeven in de bepaling kan de regeling hoe dan ook maar worden toegepast in omstandigheden dat de betrokken

² Voetnoot uit het citaat van de gemachtigde: Artikel 76, § 1, van het Btw-Wetboek, juncto artikel 81, § 3, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde.

huurovereenkomst blijft verder lopen. Daarnaast kan de nieuwe eigenaar ook zonder registratie van de huurovereenkomst de lopende huurovereenkomst eerbiedigen.”

Ook deze nadere toelichting wordt het best opgenomen in het verslag aan de Koning.

12. Op de vraag of in het ontworpen artikel 21^{quater} – zoals in artikel 11 van het Btw-wetboek, waarnaar in het verslag aan de Koning wordt verwezen – geen rekening dient te worden gehouden met de hoedanigheid van de overnemer, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“a) De regeling is inderdaad geïnspireerd op die van artikel 11 van het Btw-Wetboek en uit de modaliteiten van de regeling blijkt dat net zoals voor dat artikel de regeling maar kan worden toegepast in de mate dat de overnemer de hoedanigheid heeft van belastingplichtige. Die specifieke realiteit is in de huidige versie van het artikel niet geëxpliciteerd en zal dienovereenkomstig uitdrukkelijk in het artikel als voorwaarde worden opgenomen. In het licht van het antwoord op de vraag onder b), moet de absolute noodzaak om dit op te nemen uiteraard worden gerelativeerd.

De situatie heeft betrekking op een gebouw dat wordt verhuurd met toepassing van btw ingevolge de uitoefening van de optie bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid (nieuw), van het Wetboek en dat vervolgens na een aantal jaren wordt verkocht terwijl het verder met toepassing van de btw wordt verhuurd (bv. ingeval de verhuurovereenkomst werd geregistreerd en tegenwerpelijk is aan de nieuwe eigenaar die desalniettemin toch beslist om het gebouw al te kopen). Indien de verkoop van dat gebouw, rekening houdend met de ouderdom ervan, is vrijgesteld van btw op grond van 44, § 3, 1°, a), eerste lid, van het Wetboek, zou het nog niet aan herziening onderworpen gedeelte van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de aankoop prijs of oprichtingskosten van het gebouw in één keer moeten worden herzien in het nadeel van de verkoper, terwijl het gebouw zelf verder toch nog met toepassing van de btw wordt verhuurd. Om redenen van vereenvoudiging en neutraliteit werd daarom een regeling ontworpen die de herzieningsverplichting verlegt naar de nieuwe eigenaar. Er zal uiteraard maar tot effectieve herziening moeten worden overgegaan indien het gebouw tijdens het herzieningstijdvak niet meer het voorwerp uitmaakt van een belaste verhuurovereenkomst maar geheel of gedeeltelijk wordt aangewend voor doeleinden die geen recht op aftrek verlenen.

b) De verkrijger van het goed dat het voorwerp uitmaakt van een tegenwerpelijke huurovereenkomst wordt volgens de geldende rechtsleer geacht in de rechten en plichten te treden van de oorspronkelijke verhuurder en het bestaande verhuurcontract actief voort te zetten.

‘Wanneer aan de voorwaarden van artikel 1743 BW is voldaan, mag de verkrijger de huurder niet uitzetten. Vroeger was men van mening dat de verkrijger de overeenkomst passief moest ondergaan. De huurder heeft in dat opzicht een louter retentierecht op het goed, wat impliceert dat hij al in het goed gevestigd moet zijn. Die opvatting strookt niet meer met de huidige interpretatie van 'expulser' dat enkel het 'quod plerumque fit' uitdrukt. De verkrijger treedt volledig in de rechten en plichten van de oorspronkelijke verhuurder en moet de huurovereenkomst actief voortzetten.^(...) Het mechanisme van artikel 1743 verplicht de verkrijger de verbintenissen van de verhuurder na te komen, omdat het voor hem onmogelijk geworden is die zelf uit te voeren.’ (De gevolgen van de overdracht van het gehuurde goed voor de huurder, A. Herremans, Jura Falconis, 2009-2010, nr. 1, p. 229)

‘Die principes hebben een aantal gevolgen in de praktijk, maar partijen kunnen conventioneel anders overeenkomen. Zo kan de verkrijger geen huurgelden vorderen van de huurder die vervallen zijn voor de vervreemding van het goed, tenzij de verkoper die vordering expliciet overgedragen heeft. Huurgelden die vervallen na de overdracht van het goed, zelfs indien ze betrekking hebben op een periode die voorafgaat aan de overdracht, kunnen dus enkel door de verkrijger worden gevorderd.’ (ibidem, p. 231)

In dergelijke omstandigheden kan worden aangenomen dat de overnemer, die voorafgaandelijk niet de hoedanigheid van belastingplichtige zou bezitten, hierdoor wel de hoedanigheid van belastingplichtige zou verkrijgen. De belaste verhuur vormt op zich immers een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van de toegevoegde waarde (de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen).”

Met de door de gemachtigde in zijn antwoord sub a) voorgestelde explicitering in de tekst van de voorwaarde dat de overnemer de hoedanigheid van belastingplichtige moet hebben, kan worden ingestemd.

Artikel 9

13. In artikel 9 van het ontwerp wordt bepaald dat artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3, zoals te wijzigen bij artikel 1 van het ontwerp, van toepassing is “op de bedrijfsmiddelen waarvoor het recht op aftrek van de btw geheven van die bedrijfsmiddelen ten vroegste op 1 januari 2019 voor de eerste keer is ontstaan”. Op de vraag wat er dient te gebeuren met de aangiftes die tussen 1 januari 2019 en de datum van bekendmaking van het te nemen besluit reeds zullen zijn ingediend, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Vooreerst is de aanpassing van het aanvangspunt van het herzieningstijdvak – behoudens een zeer beperkt aantal uitzonderlijke gevallen van omvangrijke roerende³ bedrijfsmiddelen waarvan de constructie zich over meerdere jaren zou uitspreiden – een loutere bevestiging in de reglementering van de bestaande administratieve praktijken ter zake (zie ter zake ook de toelichting in het verslag aan de Koning).

Bovendien heeft de overgangsbepaling louter betrekking op de bepaling van het aanvangspunt van het herzieningstijdvak, dat in jaren wordt berekend. In de voormelde uitzonderlijke gevallen waar er in de praktijk een daadwerkelijke impact is, zal de wijziging van aanvangspunt (ingebruikname in plaats van opeisbaarheid van het recht op aftrek) hoe dan ook maar zijn effect sorteren voor die bedrijfsmiddelen waarvoor de btw vanaf 1 januari opeisbaar is geworden, en waarvoor de herzieningstermijn dus – ongeacht de manier waarop het uitgangspunt zou worden berekend⁴ – dan ook maar ten vroegste op 1 januari een aanvang kan nemen. Er is derhalve nog geen impact voor de reeds

³ Volgens de gemachtigde gaat het wel degelijk om roerende bedrijfsmiddelen: “Voor de onroerende bedrijfsmiddelen heeft de combinatie van de huidige bepalingen van het koninklijk besluit nr. 3 in combinatie met de vigerende administratieve doctrine (administratieve beslissing nr. E.T. 121.450 van 27 maart 2012) tot gevolg dat de herzieningstermijn steeds aanvangt op 1 januari van het jaar waarin de onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik worden genomen. Voor die bedrijfsmiddelen heeft de formele tekstwijziging aldus geen materieel gevolg, want het is in essentie de expliciete reglementaire codificatie van de regeling die momenteel al wordt toegepast.”

⁴ Voetnoot uit het citaat van de gemachtigde: 1/1 van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat (= waarin de aftrekbare btw opeisbaar is geworden in hoofde van de leverancier of dienstverrichter) vs. 1/1 van het jaar van ingebruikname van het bedrijfsmiddel.

ingediende aangiften, omdat de berekening van de herziening ook gebeurt op jaarbasis, rekening houdend met de gebeurtenissen die tot herziening aanleiding geven die zich in een bepaald jaar van de herzieningsperiode hebben voorgedaan. Rekening houdend met de manier waarop de bepaling werd ontworpen, zal die dus ten vroegste volgend jaar een impact kunnen hebben.”

*

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

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

2. Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention sur le fait qu'en raison de la démission du Gouvernement, la compétence de celui-ci se trouve limitée à l'expédition des affaires courantes. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le Gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

PORTÉE DU PROJET

3. La loi du 14 octobre 2018 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et modifiant l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux en ce qui concerne le taux de T.V.A. réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature' a ajouté dans l'article 44, § 3, 2°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code TVA) une nouvelle exception à l'exemption de la TVA pour l'affermage et la location de biens immeubles par nature. Cette exception porte sur la location d'un bâtiment ou fraction d'un bâtiment que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti et seulement pour autant que le loueur et le preneur optent conjointement pour la taxation de cette location.

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'adapter à cet égard deux arrêtés royaux, à savoir l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 'relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : arrêté royal n° 3) (les articles 1^{er} à 7 du projet) et l'arrêté royal n° 14 du 3 juin 1970 'relatif aux cessions de bâtiments, fractions de bâtiment et du sol y attenant et aux constitutions, cessions et rétrocessions d'un droit réel au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, portant sur de tels biens' (l'article 8).

FONDEMENT JURIDIQUE

4. L'arrêté en projet peut en principe trouver un fondement juridique dans les articles 48, § 2, alinéa 2, et 49 du Code TVA. La première disposition charge le Roi de prévoir pour quels biens d'investissement immobiliers la période de révision n'est pas de cinq mais de

quinze ans et la deuxième disposition charge le Roi de régler l'application des articles 45 à 48 du Code TVA.

5. Le premier alinéa du préambule vise également l'article 44, § 3, 2°, du Code TVA. Seul le dernier alinéa de l'article 44, § 3, 2°, d), comporte une disposition qui, à cet égard, pourrait être pertinente à titre de fondement juridique. Cependant, dès lors qu'aucune disposition de l'arrêté en projet ne concerne le moment auquel l'option doit être exercée ou les formalités à observer à ce sujet, ce dernier alinéa ne procure pas non plus de fondement juridique. La référence à l'article 44, § 3, 2°, du Code TVA doit par conséquent être omise du préambule.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

6. Le préambule doit être mis en conformité avec les observations formulées ci-dessus à l'égard du fondement juridique de l'arrêté en projet.

Article 1^{er}

7. L'article 1^{er} du projet vise à remplacer l'article 9 de l'arrêté royal n° 3. Un certain nombre de ses dispositions se bornent cependant à reproduire des éléments figurant déjà dans le Code TVA⁵. Pareil procédé est à éviter.

Des dispositions qui ne font que rappeler une norme supérieure, en la reproduisant ou en la paraphrasant, n'ont en principe pas leur place dans des règles d'exécution, notamment parce que la nature juridique des dispositions reproduites pourrait en devenir incertaine et que cela donne erronément à penser que l'autorité qui reproduit les règles peut les modifier. Pareille méthode ne peut se justifier que si la bonne compréhension du régime en projet exige que des dispositions d'une norme supérieure soient reproduites, et seulement à condition que l'origine des règles concernées soit précisée (par la mention « conformément à l'article ... de ... ») et que la reproduction soit correcte et littérale afin de ne pas créer de confusion quant à leur portée exacte.

Il convient de revoir l'article en conséquence.

⁵ Ainsi, l'article 9, § 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 3 dispose notamment que pour les taxes ayant grevé des biens d'investissement, la déduction initialement opérée est sujette à révision pendant une période de cinq ans. Cette disposition découle toutefois déjà de l'article 48, § 2, du Code TVA. La règle selon laquelle ces cinq ans commencent à courir « le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les biens d'investissement ont été mis en service » est cependant nouvelle.

Article 3

8. Il a été demandé au délégué d'illustrer par un exemple l'application de l'article 16, en projet, de l'arrêté royal n° 3. Donnant suite à cette demande, ce dernier a fourni l'exemple suivant :

« **Voorafgaandelijk opmerking:** zoals later in het voorbeeld aangegeven wordt uitgegaan van de hypothese dat het gaat om een roerend bedrijfsmiddel (herzieningstermijn 5 jaar – dat vereenvoudigt niet alleen de rekenkunde, maar betreft ook die categorie van bedrijfsmiddelen waarbij de wijziging van de aanvang van de herzieningstermijn door de ontworpen reglementering een daadwerkelijke impact heeft)

Overzicht bouwwerkzaamheden in de jaren X tot X+2

Bouw in jaar X: kosten 100.000 EUR + 21.000 EUR btw
Bouw in jaar X+1: kosten 200.000 EUR + 42.000 EUR btw
Bouw in jaar X+2: kosten 100.000 EUR + 21.000 EUR btw

Overzicht verhoudingsgetallen

(VAV= voorlopig verhoudingsgetal; DAV = definitief verhoudingsgetal)

Jaar X: VAV = 20%, DAV = 40%
Jaar X+1: VAV = 40%, DAV = 50%
Jaar X+2: VAV = 50%, DAV = 80%
Jaar X+3: VAV = 80%, DAV = 60%
Jaar X+4: VAV = 60%, DAV = 20%
Jaar X+5: VAV = 20%, DAV = 60%
Jaar X+6: VAV = 60%, DAV = 30%

Aftrek

De btw zal in de respectievelijke jaren X tot X+2 in aftrek worden gebracht aan de hand van de voorlopige verhoudingsgetallen die in die jaren van toepassing zijn.

Er wordt dus respectievelijk in de jaren X tot X+2 in aftrek gebracht:

- jaar X: 21.000 EUR x 20% = 4.200 EUR
- jaar X+1: 42.000 EUR x 40% = 16.800 EUR
- jaar X+2: 21.000 EUR x 50% = 10.500 EUR
- totaalbedrag dat inzake btw in aftrek werd gebracht: 31.500 EUR

Herziening

- Inleiding

De aftrek van de btw geheven van een bedrijfsmiddel wordt onmiddellijk uitgeoefend in de btw-aangifte die betrekking heeft op de belastbare periode waarin de btw opeisbaar is geworden. Een gemengde belastingplichtige zal dit doen aan de hand van zijn zogenaamde voorlopig algemeen verhoudingsgetal, wat het definitieve verhoudingsgetal is van het vorige jaar.

- Huidige herzieningsregeling

Na het jaar waarin de aftrek werd uitgeoefend aan de hand van het voorlopige verhoudingsgetal van dat jaar, zal aan de hand van de definitieve omzetcijfers voor dat jaar ten laatste op 20 april van het daaropvolgende jaar een definitief verhoudingsgetal voor dat jaar worden vastgesteld.

De initiële aftrek die voor dat jaar werd uitgeoefend volgens het voorlopige verhoudingsgetal van dat jaar zal vervolgens in de aangifte met betrekking tot het eerste kwartaal of met betrekking tot de derde maand van het daaropvolgende jaar in zijn

totaliteit worden herzien aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal dat voor dat voorgaande jaar werd vastgesteld.

Deze regeling wordt ook toegepast voor de btw geheven van bedrijfsmiddelen, waarbij in de huidige regeling (voor roerende bedrijfsmiddelen) de herzieningstermijn in principe aanvangt op 1 januari van het jaar waarin de btw opeisbaar is geworden. Voor bedrijfsmiddelen waarvan de oprichting over meerdere jaren gespreid is, houdt dat aldus in dat de bouwkosten waarop de btw in elk jaar is afgetrokken aan de hand van het voorlopige verhoudingsgetal, voor elk jaar een eigen herzieningstermijn hebben, en vervolgens vanaf dat moment jaarlijks wordt herzien. De bouwkosten van elk jaar volgen dus, met betrekking tot één en hetzelfde bedrijfsmiddel, elk hun eigen herzieningsregime en met name hun eigen herzieningstermijn.

- Ontworpen herzieningsregeling

In de nieuwe herzieningsregeling zal de herzieningstermijn in alle gevallen een aanvang nemen vanaf 1 januari van het jaar dat het goed in gebruik wordt genomen.

Dienovereenkomstig zal de herziening van de aftrek van voorlopig naar definitief verhoudingsgetal niet gebeuren in het jaar waar het definitieve verhoudingsgetal wordt vastgesteld ten aanzien van het jaar waarin het recht op aftrek is uitgeoefend (respectievelijk in de jaren X+1 voor het jaar X, X+2 voor het jaar X+1, enzovoort).

In plaats van dergelijke gefractioneerde herziening voor de bouwkosten die over meerdere jaren zijn gespreid, zal er door de herzieningstermijn voor alle bouwkosten gezamenlijk te laten aanvangen op 1 januari van het jaar van ingebruikneming, een uitgestelde maar geglobaliseerde herziening plaatsvinden aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van het jaar van de ingebruikneming van het bedrijfsmiddel. De bouwkosten volgen op die manier collectief één en dezelfde herzieningsregeling wat een aanzienlijke vereenvoudiging inhoudt en ervoor zorgt dat het totaalbedrag van btw slechts aan één enkele herzieningstermijn is onderworpen. Omwille van het feit dat die herzieningstermijn pas aanvangt nadat alle btw op de bouwkosten opeisbaar is geworden (want na de ingebruikneming) zal die termijn zich logischerwijze wel verder uitstrekken in de tijd en dus tot op een later tijdstip een opvolging van de economische activiteit met het bedrijfsmiddel verzekeren (ook al blijft de duur van de herzieningstermijn zelf uiteraard ongewijzigd).

In het voorbeeld begint de herzieningstermijn aldus te lopen op 1 januari van het jaar X+4. De eerste herziening heeft betrekking op het totaalbedrag van de btw die in aftrek is gebracht op de gecumuleerde bouwkosten aan de hand van het voorlopige verhoudingsgetal van die onderscheiden jaren. Die globale herziening wordt uitgevoerd aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van jaar van ingebruikname (X + 4), i.e. op 20 april van het jaar X+5.

1. Totaal in aftrek gebracht btw-bedrag voor de onderscheiden jaren volgens de respectievelijke VAV dat vatbaar is voor herziening: 31.500 EUR (4.200 EUR + 16.800 EUR + 10.500 EUR – zie onder Aftrek hiervoor)
2. Totaal aftrekbaar btw-bedrag volgens het DAV van het jaar van ingebruikneming: 84.000 EUR x 20% = 16.800 EUR
3. Totaal bedrag te herzien in het nadeel van de belastingplichtige: 31.500 EUR (zie 1.)– 16.800 EUR (zie 2.)= 14.700 EUR

De daaropvolgende jaren van de herzieningstermijn (al naargelang het geval: 5, 15 of 25 jaren) zal er telkens een jaarlijkse herziening plaatsvinden (ten belope van 1/5, 1/15 of 1/25) door de vergelijking van het bedrag dat in aftrek werd gebracht aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van het jaar van ingebruikneming met het definitieve

verhoudingsgetal van elk van de daaropvolgende jaren van de herzieningstermijn. In casu wordt er vanuit gegaan dat het een roerend bedrijfsmiddel betreft waarvoor de vijfjarige herzieningstermijn van toepassing is.

De eerste gedeeltelijke herziening zal aldus gebeuren in de btw-aangifte die moet worden ingediend op 20/04 van het jaar X+6, aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal voor het jaar X+5 (=het eerste jaar volgend op het jaar van de ingebruikneming van het bedrijfsmiddel).

1. Totaal in aftrek gebracht btw-bedrag volgens het definitieve verhoudingsgetal van het jaar X+4: $(84.000 \times 1/5) \times 20\% = 16.800 \text{ EUR} \times 20\% = 3.360 \text{ EUR}$
2. Totaal aftrekbaar btw-bedrag volgens het definitief verhoudingsgetal van het jaar X+5: $(84.000 \times 1/5) \times 60\% = 16.800 \text{ EUR} \times 60\% = 10.080 \text{ EUR}$
3. Totaal bedrag te herzien in het voordeel van de belastingplichtige: $10.080 \text{ EUR} - 3.360 \text{ EUR} = 6.720 \text{ EUR}$

De daaropvolgende jaren van het nog te lopen gedeelte van het herzieningstijdvak wordt verder op een identieke manier tewerk gegaan. De laatste herziening zal in dit scenario moeten worden verricht ten aanzien van het jaar X+8 (= het laatste jaar van de vijfjarige herzieningstermijn) ».

Il est recommandé d'intégrer cet exemple dans le rapport au Roi.

Article 6

9. L'article 6 du projet vise à insérer un nouvel article 21^{ter} dans l'arrêté royal n° 3. En ce qui concerne la portée de ce nouvel article, le délégué a déclaré que l'intention n'est pas d'influer sur l'étendue ou l'exercice du droit à déduction ou du droit à restitution, ajoutant que :

« Anderzijds wordt wel het nuttig effect of het nuttig gevolg van de uitoefening van het recht op aftrek en de uitoefening van het recht op teruggaaf (met name het uitkeren van het belastingkrediet) in de specifieke omstandigheden zoals beschreven in artikel 21^{ter}, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3 in de tijd gespreid. Dat gebeurt door per teruggavetijdvak de normale teruggaaf van het eventuele excedent of overschot van aftrekbare belasting dat overblijft na de toerekening van de aftrekbare belasting op het voor dezelfde periode verschuldigde btw-bedrag uit te sluiten door een tijdelijke automatische overdracht van dat excedent of overschot in het voordeel van de belastingplichtige (artikel 21^{ter}, § 3, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3).

De uitwerking van deze regeling impacteert dus niet in eerste instantie de belastingplichtige indiener van de btw-aangiften, maar wel de FOD die de aangiften verwerkt, en dat met ingang van het tijdstip dat bij toepassing van de normale regels voor de eerste keer tot daadwerkelijke teruggaaf van het voormelde excedent of overschot had moeten worden overgegaan, i.e. ten vroegste aan het einde van de tweede maand die volgt op het tijdvak waarop de periodieke aangifte betrekking heeft, met dien verstande dat de teruggaafperiodiciteit in principe op kwartaalbasis wordt georganiseerd (zelfs indien de betrokken belastingplichtige een maandelijks aangifteperiodiciteit aanhoudt)⁶. In concreto betekent dat dus [dat] de regeling dus voor de eerste maal ten vroegste uitwerking zal hebben eind mei 2019.

⁶ Note de la citation du délégué : « Artikel 76, § 1, van het Btw-Wetboek, *juncto* artikel 81, § 3, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde ».

Dit aspect is vooralsnog wellicht te impliciet in de ontwerptekst aanwezig. Om het voorgaande explicieter te verduidelijken in het licht van de door u gestelde vragen en tegelijk de problematiek van de inwerkingtreding adequaat te regelen met respect voor de regels inzake rechtszekerheid, wordt voorgesteld om:

(...)

- artikel 21^{ter}, § 3, nieuw, van het koninklijk besluit verder aan te vullen met een tweede lid, luidende als volgt:

In afwijking van artikel 8¹, § 3, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, geschiedt geen ordonnancering of verrichting gelijkgesteld met een betaling voor de tijdvakken waarop de eerste elf maandaangiften of de eerste drie kwartaalaangiften van het jaar 2019 betrekking hebben ».

On peut se rallier à cette proposition. Mieux vaudrait inscrire ces précisions dans le rapport au Roi, qui est joint au projet.

Dès lors que le dispositif doit pouvoir être appliqué à partir de la fin mai 2019, l'arrêté envisagé devra être publié avant cette date.

10. En ce qui concerne la délégation prévue à l'article 21^{ter}, § 5, en projet, de l'arrêté royal n° 3 visant à déterminer « les modalités d'application de la régularisation et (...) la manière dont elle est opérée », le délégué a déclaré que « verdere delegatie naar de gemachtigde van de Minister (...) niet nodig [lijkt] en kan worden geschrapt ». Les mots « ou son délégué » seront par conséquent omis.

Article 7

11. Dans le rapport au Roi, l'exemple relatif à l'article 7 du projet, fait état d'un contrat de location enregistré. À la question de savoir si l'intention est dès lors de limiter le dispositif visé à l'article 21^{quater} en projet aux contrats de location enregistrés, le délégué a répondu par la négative :

« Deze vraag is aan bod gekomen tijdens het voorafgaandelijke onderhandelingsproces, maar er werd geoordeeld dat de beoogde regeling van toepassing moet kunnen zijn ongeacht of de huurovereenkomst geregistreerd is en derhalve om die reden tegenstelbaar is aan de overnemer. Zoals aangegeven in de bepaling kan de regeling hoe dan ook maar worden toegepast in omstandigheden dat de betrokken huurovereenkomst blijft verder lopen. Daarnaast kan de nieuwe eigenaar ook zonder registratie van de huurovereenkomst de lopende huurovereenkomst eerbiedigen ».

Mieux vaudrait également inscrire cette précision dans le rapport au Roi.

12. À la question de savoir si l'article 21^{quater}, en projet – comme à l'article 11 du Code TVA auquel fait référence le rapport au Roi – ne doit pas tenir compte de la qualité du cessionnaire, le délégué a répondu ce qui suit :

« a) De regeling is inderdaad geïnspireerd op die van artikel 11 van het Btw-Wetboek en uit de modaliteiten van de regeling blijkt dat net zoals voor dat artikel de

regeling maar kan worden toegepast in de mate dat de overnemer de hoedanigheid heeft van belastingplichtige. Die specifieke realiteit is in de huidige versie van het artikel niet geëxpliciteerd en zal dienovereenkomstig uitdrukkelijk in het artikel als voorwaarde worden opgenomen. In het licht van het antwoord op de vraag onder b), moet de absolute noodzaak om dit op te nemen uiteraard worden gerelativeerd.

De situatie heeft betrekking op een gebouw dat wordt verhuurd met toepassing van btw ingevolge de uitoefening van de optie bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid (nieuw), van het Wetboek en dat vervolgens na een aantal jaren wordt verkocht terwijl het verder met toepassing van de btw wordt verhuurd (bv. ingeval de verhuurovereenkomst werd geregistreerd en tegenwerpelijk is aan de nieuwe eigenaar die desalniettemin toch beslist om het gebouw al te kopen). Indien de verkoop van dat gebouw, rekening houdend met de ouderdom ervan, is vrijgesteld van btw op grond van 44, § 3, 1°, a), eerste lid, van het Wetboek, zou het nog niet aan herziening onderworpen gedeelte van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de aankoop prijs of oprichtingskosten van het gebouw in één keer moeten worden herzien in het nadeel van de verkoper, terwijl het gebouw zelf verder toch nog met toepassing van de btw wordt verhuurd. Om redenen van vereenvoudiging en neutraliteit werd daarom een regeling ontworpen die de herzieningsverplichting verlegt naar de nieuwe eigenaar. Er zal uiteraard maar tot effectieve herziening moeten worden overgegaan indien het gebouw tijdens het herzieningstijdvak niet meer het voorwerp uitmaakt van een belaste verhuurovereenkomst maar geheel of gedeeltelijk wordt aangewend voor doeleinden die geen recht op aftrek verlenen.

b) De verkrijger van het goed dat het voorwerp uitmaakt van een tegenwerpelijke huurovereenkomst wordt volgens de geldende rechtsleer geacht in de rechten en plichten te treden van de oorspronkelijke verhuurder en het bestaande verhuurcontract actief voort te zetten.

‘Wanneer aan de voorwaarden van artikel 1743 BW is voldaan, mag de verkrijger de huurder niet uitzetten. Vroeger was men van mening dat de verkrijger de overeenkomst passief moest ondergaan. De huurder heeft in dat opzicht een louter retentierecht op het goed, wat impliceert dat hij al in het goed gevestigd moet zijn. Die opvatting strookt niet meer met de huidige interpretatie van 'expulser' dat enkel het 'quod plerumque fit' uitdrukt. De verkrijger treedt volledig in de rechten en plichten van de oorspronkelijke verhuurder en moet de huurovereenkomst actief voortzetten.^(...) Het mechanisme van artikel 1743 verplicht de verkrijger de verbintenissen van de verhuurder na te komen, omdat het voor hem onmogelijk geworden is die zelf uit te voeren.’ (De gevolgen van de overdracht van het gehuurde goed voor de huurder, A. Herremans, Jura Falconis, 2009-2010, nr. 1, p. 229)

‘Die principes hebben een aantal gevolgen in de praktijk, maar partijen kunnen conventioneel anders overeenkomen. Zo kan de verkrijger geen huurgelden vorderen van de huurder die vervallen zijn voor de vervreemding van het goed, tenzij de verkoper die vordering expliciet overgedragen heeft. Huurgelden die vervallen na de overdracht van het goed, zelfs indien ze betrekking hebben op een periode die voorafgaat aan de overdracht, kunnen dus enkel door de verkrijger worden gevorderd.’ (*ibidem*, p. 231)

In dergelijke omstandigheden kan worden aangenomen dat de overnemer, die voorafgaandelijk niet de hoedanigheid van belastingplichtige zou bezitten, hierdoor wel de hoedanigheid van belastingplichtige zou verkrijgen. De belaste verhuur vormt op zich immers een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van de toegevoegde waarde (de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen) ».

On peut adhérer aux précisions apportées par le délégué au point a) de sa réponse concernant le texte de la condition selon laquelle le cessionnaire doit avoir la qualité d'assujetti.

Article 9

13. L'article 9 du projet dispose que l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3, tel qu'il doit être modifié par l'article 1^{er} du projet, est applicable « aux biens d'investissement pour lesquels le droit à déduction de la TVA qui les a grevés a pris naissance pour la première fois au plus tôt le 1^{er} janvier 2019 ». Interrogé à propos du sort à réserver aux déclarations qui auront déjà été introduites entre le 1^{er} janvier 2019 et la date de publication de l'arrêté envisagé, le délégué a répondu ce qui suit :

« Vooreerst is de aanpassing van het aanvangspunt van het herzieningstijdvak – behoudens een zeer beperkt aantal uitzonderlijke gevallen van omvangrijke roerende⁷ bedrijfsmiddelen waarvan de constructie zich over meerdere jaren zou uitspreiden – een loutere bevestiging in de reglementering van de bestaande administratieve praktijken ter zake (zie ter zake ook de toelichting in het verslag aan de Koning).

Bovendien heeft de overgangsbepaling louter betrekking op de bepaling van het aanvangspunt van het herzieningstijdvak, dat in jaren wordt berekend. In de voormelde uitzonderlijke gevallen waar er in de praktijk een daadwerkelijke impact is, zal de wijziging van aanvangspunt (ingebruikname in plaats van opeisbaarheid van het recht op aftrek) hoe dan ook maar zijn effect sorteren voor die bedrijfsmiddelen waarvoor de btw vanaf 1 januari opeisbaar is geworden, en waarvoor de herzieningstermijn dus – ongeacht de manier waarop het uitgangspunt zou worden berekend⁸ – dan ook maar ten vroegste op 1 januari een aanvang kan nemen. Er is derhalve nog geen impact voor de reeds ingediende aangiften, omdat de berekening van de herziening ook gebeurt op jaarbasis, rekening houdend met de gebeurtenissen die tot herziening aanleiding geven die zich in een bepaald jaar van de herzieningsperiode hebben voorgedaan. Rekening houdend met de manier waarop de bepaling werd ontworpen, zal die dus ten vroegste volgend jaar een impact kunnen hebben ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

⁷ Selon le délégué, il s'agit bel et bien de biens d'investissement mobiliers : « Voor de onroerende bedrijfsmiddelen heeft de combinatie van de huidige bepalingen van het koninklijk besluit nr. 3 in combinatie met de vigerende administratieve doctrine (administratieve beslissing nr. E.T. 121.450 van 27 maart 2012) tot gevolg dat de herzieningstermijn steeds aanvangt op 1 januari van het jaar waarin de onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik worden genomen. Voor die bedrijfsmiddelen heeft de formele tekstwijziging aldus geen materieel gevolg, want het is in essentie de expliciete reglementaire codificatie van de regeling die momenteel al wordt toegepast ».

⁸ *Note de la citation du délégué* : « 1/1 van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat (= waarin de aftrekbare btw opeisbaar is geworden in hoofde van de leverancier of dienstverrichter) vs. 1/1 van het jaar van ingebruikname van het bedrijfsmiddel ».