

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

3 mai 2021

PROJET DE LOI

**portant des dispositions diverses
en matière de taxe sur la valeur ajoutée**

AMENDEMENTS

Voir:

Doc 55 **1943/ (2020/2021)**:
001: Projet de loi.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

3 mei 2021

WETSONTWERP

**houdende diverse bepalingen
inzake belasting over de toegevoegde waarde**

AMENDEMENTEN

Zie:

Doc 55 **1943/ (2020/2021)**:
001: Wetsontwerp.

04530

N° 1 DE M. MATHEÏ ET CONSORTS

Art. 27

Après l'article 27, insérer un chapitre 12, intitulé:

“Chapitre 12. – Fourniture de logements meublés pour étudiants”

JUSTIFICATION

Le présent amendement insère un nouveau chapitre 12 comprenant les articles 28 et 29 nouveaux relatifs à l'exemption de TVA pour la fourniture de logements meublés par les établissements où sont habituellement hébergés des étudiants.

Nr. 1 VAN DE HEER MATHEÏ c.s.

Art. 27

Na artikel 27, een hoofdstuk 12 invoegen, luidende:

“Hoofdstuk 12. – Verschaffen van gemeubeld logies voor studenten”

VERANTWOORDING

Dit amendement voegt een nieuw hoofdstuk 12 in dat de nieuwe artikelen 28 en 29 omvat betreffende de btw-vrijstelling voor het verschaffen van gemeubeld logies door inrichtingen waar gewoonlijk onderdak wordt verleend aan studenten.

Steven MATHEÏ (CD&V)
 Ahmed LAAOUEJ (PS)
 Benoît PIEDBOEUF (MR)
 Cécile CORNET (Ecolo-Groen)
 Christian LEYSEN (Open Vld)
 Joris VANDENBROUCKE (Vooruit)
 Dieter VANBESIEN (Ecolo-Groen)

N° 2 DE M. MATHEÏ ET CONSORTS

Art. 28 (nouveau)

Dans le chapitre 12 précité, insérer un article 28, rédigé comme suit:

“Art. 28. Dans l’article 44, § 3, 2°, a), du même Code, remplacé par la loi du 14 octobre 2018, le troisième tiret est remplacé par ce qui suit:

“—la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants autres que ceux où sont habituellement hébergés des étudiants;”.”

JUSTIFICATION

La location de biens immeubles par nature est en principe exemptée de la TVA en vertu de l’article 44, § 3, 2°, du Code. Cette disposition prévoit un certain nombre d’exceptions comme la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants, visée aux articles 18, § 1^{er}, alinéa 2, 10°, et 44, § 3, 2°, a), troisième tiret, du Code.

Cette dernière disposition du Code constitue la transposition de l’article 135, paragraphe 2, premier alinéa, point a), de la directive TVA. Cette directive laisse aux États membres une marge de manœuvre relativement large pour clarifier la portée de cette exception à l’exonération de la TVA prévue en matière de location immobilière.

La Cour de justice de l’Union européenne (ci-après: la Cour) a précisé que pour définir les opérations d’hébergement qui doivent être taxées par dérogation à l’exonération de l’affermage et de la location de biens immeubles, les États membres jouissent d’une marge d’appréciation dont la limite se trouve dans la finalité de l’article 135, paragraphe 2, premier alinéa, point a), de la directive 2006/112/CE. Cette disposition vise notamment à assurer que les opérations d’hébergement taxées effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire sont distinguées des opérations exonérées que sont la location et l’affermage de biens immeubles. Il revient donc aux États membres, dans ce cadre, d’introduire des critères leur paraissant appropriés

Nr. 2 VAN DE HEER MATHEÏ c.s.

Art. 28 (nieuw)

In het voornoemde hoofdstuk 12, een artikel 28 invoegen, luidende:

“Art. 28. In artikel 44, § 3, 2°, a), van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de wet van 14 oktober 2018, wordt de bepaling onder het derde streepje vervangen als volgt:

“—het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend andere dan die waar gewoonlijk onderdak wordt verleend aan studenten;”.”

VERANTWOORDING

De verhuur van onroerende goederen uit de aard ervan is in principe vrijgesteld van btw op grond van artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek. Die bepaling voorziet in een aantal uitzonderingen zoals het aanbieden van gemeubeld logies in hotels, motels en inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verschaft bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, en artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje, van het Wetboek.

Deze laatste bepaling van het Wetboek is de omzetting van artikel 135, tweede lid, eerste alinea, punt a), van de richtlijn 2006/112/EG. Die richtlijn biedt aan de lidstaten een relatief ruime beleidsmarge om de draagwijdte te verduidelijken van deze uitzondering op de btw-vrijstelling die bestaat inzake onroerende verhuur.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: het Hof) heeft verduidelijkt dat de lidstaten beschikken over een beoordelingsmarge, die weliswaar wordt begrensd door het doel van artikel 135, tweede lid, eerste alinea, punt a), van richtlijn 2006/112/EG, om te bepalen welke gevallen van het verschaffen van accommodatie in afwijking van de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen moeten worden belast. De bedoeling van die bepaling is namelijk te verzekeren dat het belast verschaffen van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met soortgelijke functies wordt onderscheiden van vrijgestelde handelingen, zoals de verpachting en de verhuur van onroerende goederen. Het staat derhalve de lidstaten vrij om in dat kader criteria in

pour établir cette distinction (arrêt du 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, EU:C:1998:51, points 20 à 23).

Afin de clarifier ce qui doit être entendu par la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants, ces notions ont été commentées dans la doctrine administrative (voir notamment la circulaire n° 17 du 8 août 1994 et la réponse à la question parlementaire n° 292 de M. Lachaert du 30 mars 2020, Chambre, *Questions et Réponses*, 2019-2020, QRVA 55/017 du 4 mai 2020, p. 123).

Sur la base de cette doctrine administrative, il est apparu que cette exception au principe d'exemption de la location des biens immeubles a été appliquée de manière très extensive, eu égard à son objectif, de sorte que dans certaines circonstances, la mise à disposition de chambres d'étudiants, également appelées kots, soit également visée (voir la Décision anticipée n° 2020 1867 du 06.10 2020).

Le mémorandum explicatif joint à la proposition de sixième directive, présentée par la Commission au Conseil le 29 juin 1973, précise, au sujet du titre X de la sixième directive, consacré aux "Exonérations", que "la liste des exonérations a été établie en tenant compte, d'une part, des exonérations existant déjà dans les États membres et, d'autre part, de la nécessité d'avoir un nombre d'exonérations aussi réduit que possible. Dans les États membres, les locations immobilières sont en général exemptées pour des raisons techniques, économiques et sociales. Mais les raisons qui militent en faveur de l'exonération des locations d'immeubles d'habitation [...] ne trouvent pas d'application en cas de locations dans le cadre du secteur hôtelier et en cas de locations présentant le caractère d'affaires industrielles et commerciales." (arrêt du 4 octobre 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, points 50 et 51).

La mise à disposition de chambres d'étudiants, par opposition à la fourniture de logements meublés dans un hôtel, un motel etc., répond à l'objectif social de l'exonération de principe de la location de biens immeubles.

Sous le couvert de certains services connexes proposés, en sus de la mise à disposition du logement meublé et pour un prix unique, par les exploitants de ces chambres d'étudiants ou pour leur compte par des tiers, ces exploitants ont revendiqué la taxation de leurs prestations de mise à disposition de chambres d'étudiants. L'objectif de cette taxation doit

te voeren die zij passend achten om dit onderscheid te maken (arrest van 12 februari 1988, *Blasi*, C-346/95, EU:C:1988:51, punten 20 tot 23).

Ter verduidelijking van wat moet worden verstaan onder het aanbieden van gemeubeld logies in hotels, motels en inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verschaft, werden die begrippen dan ook toegelicht in de administratieve doctrine (zie, onder meer, aanschrijving nr. 17 van 8 augustus 1994 en antwoord op de parlementaire vraag n° 292 van de heer Lachaert van 30 maart 2020, Kamer, *Vragen en antwoorden*, 2019-2020, QRVA 55/017 van 4 mei 2020, p. 123).

Op basis van deze administratieve doctrine is echter gebleken dat deze uitzondering op de principiële vrijstelling van de verhuur van onroerende goederen, rekening houdend met de doelstelling ervan, zeer ruim wordt toegepast zodat die in bepaalde omstandigheden ook kan worden toegepast op de terbeschikkingstelling van studentenkamers, ook wel gekend als koten (zie Voorafgaande beslissing nr. 2020 1867 d.d. 06.10 2020).

In de toelichting bij het door de Commissie op 29 juni 1973 bij de Raad ingediende voorstel voor een Zesde richtlijn wordt bij hoofdstuk X van de Zesde richtlijn, "Vrijstellingen", verklaard: "Bij het opstellen van de lijst van vrijstellingen werd enerzijds rekening gehouden met de reeds in de lidstaten bestaande vrijstellingen en anderzijds met de noodzaak het aantal vrijstellingen zo gering mogelijk te houden. In de lidstaten [zijn] in het algemeen de verpachting en de verhuur van onroerende goederen om technische, economische en sociale redenen [...] vrijgesteld. De redenen welke ten gunste van de vrijstellingen van de verhuur van woonhuizen [...] pleiten, gelden evenwel niet voor de verhuur in het kader van het hotelbedrijf en bij verhuur met een industrieel of commercieel bedrijfskarakter." (arrest van 4 oktober 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, punten 50-51).

De terbeschikkingstelling van studentenkamers beantwoordt, in tegenstelling tot de het aanbieden van gemeubeld logies in een hotel, motel en dergelijke, aan de sociale doelstelling van de principiële vrijstelling van de verhuur van onroerende goederen.

Het aanbieden door de exploitanten van deze studentenkamers of door derden voor hun rekening, van bepaalde diensten die samenhangen met het verstrekken van gemeubeld logies voor een enkele prijs, heeft deze exploitanten ertoe gebracht om te claimen dat de terbeschikkingstelling van studentenkamers moet worden belast. De bedoeling van deze benadering

évidemment être trouvé dans le droit corrélatif de déduire en une fois les taxes ayant grevé les livraisons de biens et les prestations de services acquis en amont, notamment les frais relatifs à la construction de ces complexes immobiliers dans lesquels ces chambres d'étudiants prennent place.

Force est cependant de constater que la mise à disposition de chambres d'étudiants ne peut être raisonnablement mise sur le même pied que les services rendus par les hôtels, motels etc. Ces derniers se caractérisent généralement par une série de services intimement liés au bien-être et au confort quotidien de l'hôte. Au contraire, la mise à disposition de chambre d'étudiants s'apparente bien plus à la mise à disposition d'un logement à des fins privées pour une durée généralement longue pouvant aller jusqu'à une année. Par ailleurs, les services connexes qui pourraient être offerts au preneur dans des cas très spécifiques (afin de pouvoir, le cas échéant, tomber dans le champ d'application de la notion de logements meublés telle que développée par la doctrine administrative) ne peuvent être considérés comme déterminants aux yeux du preneur moyen d'une chambre d'étudiant dont l'objectif est avant tout de disposer d'un logement, d'un lieu de résidence, à proximité de son établissement scolaire ou universitaire. Les services connexes éventuellement joints à la prestation de mise à disposition du logement meublé ne peuvent constituer qu'un élément de confort supplémentaire mais pas une fin en soi. Au-delà du fait de bénéficier du logement meublé, l'étudiant doit, en principe, généralement veiller à l'entretien de son logement (kot) comme tout locataire normalement prudent et diligent, comme le ferait tout locataire privé d'un logement.

Il en va naturellement tout autrement d'un touriste ou d'un voyageur au sens large en ce qui concerne, par exemple, une chambre d'hôtel ou un appartement pris en location pour une courte durée dans le cadre d'un voyage de loisirs ou professionnel. Dans cette seconde hypothèse, l'élément de confort et de services est, eu égard à la finalité du voyage, un élément essentiel pour le preneur en location qui peut, ainsi, se décharger de toute contrainte liée à l'entretien et à la fonctionnalité de son lieu de villégiature.

L'article 28, nouveau, du projet modifie dès lors l'article 44, § 3, 2°, a), troisième tiret, du Code en explicitant le fait que la fourniture de logements meublés dans des établissements où sont habituellement hébergés des étudiants n'est pas considérée comme une forme de fourniture de logements meublés taxée. Il est donc confirmé de cette manière que la mise à disposition de chambres d'étudiants est exemptée de TVA sur la base de l'article 44, § 3, 2°, du Code. Dans un souci d'exhaustivité, on peut signaler que la mise à disposition de chambres d'étudiants n'est pas non plus taxée sur

ligt in het daaraan verbonden recht om in één keer de belasting geheven van de inkomende leveringen van goederen en diensten in aftrek te brengen, in het bijzonder de kosten met betrekking tot de bouw van de vastgoedcomplexen waarin deze studentenkamers zich bevinden.

Opgemerkt moet echter worden dat de terbeschikkingstelling van studentenkamers redelijkerwijs niet op gelijke voet kan worden geplaatst met de diensten aangeboden door hotels, motels en dergelijke. Die worden doorgaans gekenmerkt door een reeks diensten die nauw zijn verbonden met het welzijn en het dagelijkse comfort van de gast. Het aanbieden van studentenkamers lijkt, in tegendeel, veel meer op het aanbieden van een woonruimte voor privédoeleinden voor een doorgaans lange periode tot een jaar. Bovendien kunnen de daarmee verband houdende diensten die in zeer specifieke gevallen aan de huurder kunnen worden aangeboden (om desnoods onder het begrip gemeubelde logies te kunnen vallen, zoals ontwikkeld door de administratieve doctrine) niet als doorslaggevend worden beschouwd in de ogen van de gemiddelde huurder van een studentenkamer die vooral tot doel heeft om een woonruimte dicht bij zijn school of universiteit te hebben. Alle diensten verbonden aan het aanbieden van gemeubelde logies kunnen alleen maar een element van extra comfort vormen, maar geen doel op zich. Naast het gebruik van het gemeubelde logies, moet de student in principe het onderhoud van zijn woonruimte (kot) waarborgen zoals elke normaal voorzichtige en zorgvuldige huurder, naar analogie met elke particuliere huurder van een woning.

De situatie is uiteraard anders voor een toerist of een reiziger in brede zin, ten aanzien van hotelkamer of een appartement dat voor een korte periode wordt gehuurd in het kader van een vrijetijdsreis of een beroepsmatige reis. In deze tweede hypothese zijn de elementen comfort en diensten, gelet op het doel van de reis, een essentieel element voor de huurder die zich aldus geen zorgen hoeft te maken over het onderhoud en de functionaliteit van zijn vakantieplek.

Artikel 28, nieuw, van het ontwerp wijzigt aldus artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje van het Wetboek door te expliciteren dat de het verschaffen van gemeubeld logies in inrichtingen waar gewoonlijk onderdak wordt verschaft aan studenten niet wordt beschouwd als een vorm van verschaffen van gemeubeld logies die wordt belast. Aldus wordt bevestigd dat de terbeschikkingstelling van studentenkamers is vrijgesteld van btw op grond van artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek. Voor de volledigheid kan er op worden gewezen dat de terbeschikkingstelling van studentenkamers evenmin wordt

la base de l'article 44, § 3, 2°, a), septième tiret, du Code, puisque la dite "location de courte durée" ne concerne que les biens immeubles mis à disposition autrement qu'à des fins de logement et qui ne sont pas mis à la disposition de personnes physiques à des fins privées.

belast op grond van artikel 44, § 3, 2°, a), zevende streepje, van het Wetboek, aangezien de zogenaamde "kortdurende verhuur" alleen betrekking heeft op onroerende goederen die ter beschikking worden gesteld voor andere doeleinden dan bewoning en die niet ter beschikking worden gesteld aan natuurlijke personen voor privédoeleinden.

Steven MATHEÏ (CD&V)
Ahmed LAAOUEJ (PS)
Benoît PIEDBOEUF (MR)
Cécile CORNET (Ecolo-Groen)
Christian LEYSEN (Open Vld)
Joris VANDENBROUCKE (Vooruit)
Dieter VANBESIEN (Ecolo-Groen)

N° 3 DE M. MATHEÏ ET CONSORTS

Art. 29 (*nouveau*)

Dans le chapitre 12 précité, insérer un article 29, rédigé comme suit:

“Art. 29. L’article 28 entre en vigueur le 1^{er} juillet 2021.”

JUSTIFICATION

L’article 29 fixe au 1^{er} juillet 2021 l’entrée en vigueur de l’article 28, afin que les nouvelles dispositions qu’il contient puissent ainsi entrer en vigueur dans un délai suffisamment bref tout en permettant par ailleurs d’assurer une certaine prévisibilité de la mesure, notamment au regard des obligations déclaratives des assujettis concernés.

Nr. 3 VAN DE HEER MATHEÏ c.s.

Art. 29 (*nieuw*)

In het voornoemde hoofdstuk 12 een artikel 29 invoegen, luidende:

“Art. 29. Artikel 28 treedt in werking op 1 juli 2021.”

VERANTWOORDING

Artikel 29 bepaalt dat artikel 28 in werking treedt op 1 juli 2021 zodat de nieuwe bepalingen die het bevat aldus op een redelijke korte termijn in werking kunnen treden, terwijl tegelijkertijd een zekere mate van voorspelbaarheid van de maatregel wordt gegarandeerd, met name ten aanzien van de indieningsverplichtingen van de betrokken belastingplichtigen.

Steven MATHEÏ (CD&V)
 Ahmed LAAOUEJ (PS)
 Benoît PIEDBOEUF (MR)
 Cécile CORNET (Ecolo-Groen)
 Christian LEYSEN (Open Vld)
 Joris VANDENBROUCKE (Vooruit)
 Dieter VANBESIEN (Ecolo-Groen)