

BTW op de terbeschikkingstelling van opslagruimten vanaf 1 januari 2019 (29 maart 2019)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Het BTW-stelsel van onroerende verhuur werd grondig gewijzigd sedert 1 januari 2019. Alhoewel bepaalde bepalingen nog uitvoerings-kb's vereisen zijn andere reeds van toepassing. Inzake opslagruimten geeft de lezing van de teksten aanleiding tot verrassende besluiten.

Voor 1 januari 2019

Voor de overeenkomsten die uitwerking hebben vóór 1 januari 2019 en waarvan de "oorspronkelijke looptijd" na 31 januari 2018 eindigt, is de terbeschikkingstelling van berguimtes voor het opslaan van goederen nog steeds onderworpen aan de BTW (art. 18 lid 2 9° en 44 § 3, 2° a), tweede streepje van het BTW-Wetboek en art. 8 lid 1 van de wet van 14 oktober 2018), zonder dat enige formaliteit noodzakelijk zou zijn. Worden bedoeld, de gebouwen die uitsluitend als berguimte voor het opslaan van goederen zijn ontworpen of ingericht. (Beslissing van 29 september 1995, nr. E.T. 84.364).

Voor dergelijke gebouwen blijft de BTW-vrijstelling van toepassing voor het geheel (BTW-Handleiding nr. 54) :

- op het ter beschikking stellen van eenzelfde gebouw dat zowel wordt gebruikt als opslagruimte voor goederen en de verkoop ervan of als kantoren.
- als de kantoorruimte meer dan 10% van de oppervlakte van het geheel beslaat, zelfs indien het kantoor of de plaats uitsluitend dienst doet voor het beheer van de opgeslagen goederen;
- als de kantoorruimte wordt gebruikt voor andere doeleinden dan het beheer van de opgeslagen goederen of niet 'in' de opslagruimte is gelegen, zelfs indien de oppervlakte van de kantoorruimte 10% of minder van de totale oppervlakte bedraagt.

De rechtspraak past deze criteria van 10% van de oppervlakte toe met de nodige flexibiliteit (zie bijvoorbeeld Rb. Brussel, 19 mei 2004). De Dienst Voorafgaande Beslissingen, die bevoegd is om de nodige rechtszekerheid te scheppen aangaande de toepassing van de teksten op specifieke situaties heeft niet getwijfeld om meer gunstige standpunten in te nemen dan de administratie en heeft deze "10% van de oppervlakte" uitgebreid naar "10% van het volume" (Voorafgaande beslissing nr. 2015.035 d.d. 3 maart 2015).

Wijzigingen aangebracht door de wet van 14 oktober 2018 ten voordele van de overeenkomsten die uitwerking hebben vanaf 1 januari 2019

De wet van 14 oktober 2018 heeft de toepasselijke regels inzake BTW op de terbeschikkingstelling van gebouwen gebruikt voor het opslaan van goederen gewijzigd en dit vanaf 1 januari 2019 :

- volgens artikel 44 §3, 2°, a) tweede streepje van het BTW-wetboek, is aan de BTW onderworpen: « de terbeschikkingstelling van ruimten die voor meer dan 50 pct. gebruikt worden voor het opslaan van goederen, op voorwaarde dat die ruimten niet

voor meer dan 10 pct. worden aangewend als verkoopsruimte. Worden niet bedoeld, die terbeschikkingstellingen waarvoor de optie bedoeld onder punt d) kan worden uitgeoefend »

- Artikel 44 §3, 2° d) voorziet dat aan de BTW is onderworpen, de verhuur van een gebouw dat door de huurder wordt gebruikt voor de economische activiteit, mits de verhuurder en de huurder gezamenlijk opteren om die verhuur te belasten. In tegenstelling tot de andere vormen van opties, is het, wanneer de gebouwen gebruikt worden voor het opslaan van goederen, van geen belang of deze gebouwen zijn opgericht voor 1 oktober 2018.
- Artikel 8 lid 2 van de wet van 14 oktober 2018 voorziet dat « De overeenkomsten inzake diensten van terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen voor een periode van niet meer dan zes maanden, die uitwerking hebben vóór 1 januari 2019 en die van de belasting zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van hetzelfde Wetboek, in de versie van kracht vóór 1 januari 2019, blijven onderworpen aan die regeling tot het einde van de oorspronkelijke looptijd van de overeenkomst».

Het laatste lid van artikel 44 §3, 2° d) verduidelijkt dat « De Koning bepaalt het tijdstip waarop de optie moet worden uitgeoefend en de vormvereisten die daarbij moeten worden nagekomen ».

De officiële interpretatie van de nieuwe bepalingen

De voorbereidende werkzaamheden van de wet van 14 oktober 2018 (Doc. 54 3254/001) zijn opgesteld in de veronderstelling dat de Koning de toepassingsmaatregelen voor deze wetswijziging zou aannemen. Hieruit volgt dat :

- de terbeschikkingstelling van ruimten voor opslag aan huurders die deze ruimten gebruiken voor hun economische activiteit kan aan de BTW onderworpen worden middels de uitoefening van de optie ;
- de kwantitatieve en kwalitatieve beperkingen opgenomen in eerdere administratieve beslissingen worden opgeheven : voortaan zal, van zodra de ruimte voor meer dan 50 % wordt gebruikt voor het opslaan van goederen, rekening worden gehouden met de gebruikte oppervlakte of het gebruikte volume, "al naargelang welk criterium volgens de omstandigheden het meest gepast is", met name het nuttige volume van de betrokken ruimten ;
- Het gedeelte van de ruimte dat niet wordt gebruikt voor het opslaan van goederen mag bovendien niet gebruikt worden als verkoopsruimte ten belope van meer dan "10 % van de ruimte in zijn geheel" ;
- Deze versoepelde toepassingsvoorwaarden gelden eveneens voor de lopende overeenkomsten, wat het op die manier mogelijk maakt voor de contractspartijen om ten aanzien van die overeenkomsten desgevallend voor de belastingheffing te opteren (Doc. 54 3254/001 p.12).

De wetgever had dus de bedoeling om een onderscheid te hanteren tussen :

- enerzijds het ter beschikking stellen van opslagruimten aan niet-BTW-plichtigen, zonder dan enige optie nodig zou zijn ;
- en anderzijds het ter beschikking stellen van opslagruimten aan BTW-plichtigen, maar op voorwaarde dat het mogelijk zou zijn om te opteren voor de toepassing en dit ongeacht de datum van de oprichting van het gebouw (zoals voor de andere gevallen van optie).

Bovendien is de wetgever van 2018 uitgegaan van het (verkeerde) idee dat alle opslagdiensten van handelaars een onroerende verhuur zouden uitmaken en dat hij het recht had om te beslissen of ze al dan niet aan de BTW onderworpen zijn.

Het is mogelijk dat de wetgever een stap terug zet

Men stelt vooreerst vast dat in maart 2019, drie maanden na het aannemen van een essentiële maatregel voor de werking van de economie, de Koning nog geen uitvoeringsbesluit voor de wet van 14 oktober 2018 heeft genomen. We weten dat de procedure om dergelijk besluit aan te nemen nog lang is aangezien het ontwerp nog moet voorgelegd worden aan de Raad van State en dat een verkiezingscampagne niet echt het meest aangewezen ogenblik is voor een regering in lopende zaken om een bepaling aan te nemen men bijzonder zware budgettaire gevolgen. Het is onduidelijk of een toekomstige regering dergelijke maatregel zal bevestigen.

Het zou niet de eerste keer zijn dat een koninklijk besluit inzake een BTW-optie op de onroerende verhuur niet zou worden aangenomen om budgettaire redenen, en het zou zinloos zijn om zich te gaan beklagen bij de rechtbanken. Men herinnert zich dat in de zaak C-381/97, *Belgocodex*, het Hof van Justitie had geoordeeld dat België, dat in 1992 het recht had verleend om voor belastingheffing over bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen te kiezen, bij een wet van latere datum dit keuzerecht opnieuw kon afschaffen. Het komt de nationale rechter toe om uit te maken of het vertrouwens- of het rechtszekerheidsbeginsel zijn geschonden door de intrekking met terugwerkende kracht van een wet waarvan het uitvoeringsbesluit nooit werd aangenomen.

Bovendien is de wetstekst duidelijk : « De Koning bepaalt het tijdstip waarop de optie moet worden uitgeoefend en de vormvereisten die daarbij moeten worden nagekomen » (art. 44 §3, 2°, d, laatste lid van het BTW-wetboek). Zonder uitvoerings-kb, geen keuzerecht.... Gelet op de duidelijkheid van de wettekst, kan men zich moeilijk beroepen op het vertrouwensbeginsel.

Naast het feit dat de budgettaire gevolgen van de nieuwe wetgeving klaarblijkelijk nooit ernstig werden geëvalueerd, of indien dit wel het geval is geweest werden dergelijke evaluaties niet openbaar gemaakt, zijn de nieuwe teksten doorspekt met juridische onnauwkeurigheden die het nieuwe stelsel zeer ingewikkeld zullen maken om door de ondernemingen toe te passen. (Ivan Massin, *Regeling optionele BTW-verhuur sleutelt grondig aan herziening*, *Fiscoloog* 1577, 7 september 2018 ; Yves Bernaerts, "La taxation optionnelle des loyers : l'ouvrage est en cours d'exécution..." *Actualités Fiscales* 2018, nr. 35 ; Pierre Desanfans en Charlotte Bihain, "L'option TVA sur les locations immobilières

professionnelles", *Journal des tribunaux* 2019 nr. 6764). Zelfs de Raad van State stelt ten aanzien van de herzieningstermijn vast dat : « Bij het voorzien in een herzieningstijdvak van vijftientig jaar dient derhalve te worden opgemerkt dat het zeer de vraag is of dit verenigbaar is met de btw-richtlijn » (Doc 54 3254/001 p. 58).

Bij gebrek aan keuze wordt het ter beschikking stellen van ruimten voor het opslaan van goederen onderworpen aan de belasting.

De tekst van artikel 44 §3, 2°, a) van het BTW-Wetboek is duidelijk en vereist geen uitvoeringsbesluiten. Van de belastingvrijstelling worden uitgesloten : « de terbeschikkingstelling van ruimten die voor meer dan 50 pct. gebruikt worden voor het opslaan van goederen, op voorwaarde dat die ruimten niet voor meer dan 10 pct. worden aangewend als verkoopsruimte. Worden niet bedoeld, die terbeschikkingstellingen waarvoor de optie bedoeld onder punt d) kan worden uitgeoefend ».

Er wordt niet verduidelijkt dat deze tekst niet van toepassing zou zijn op industriële- of handelspanden, wat de voorbereidende werkzaamheden er ook over zeggen. De optie kan echter niet worden uitgeoefend omdat de Koning geen besluit heeft genomen tot uitvoering van de wet. Bijgevolg is de terbeschikkingstelling van ruimten voor het opslaan van goederen reeds aan de BTW onderworpen sedert 1 januari 2019 zonder dat een optie noodzakelijk zou zijn. Men kan uit de duidelijke tekst van de wet niet besluiten dat bij de afwezigheid van een optie, de verrichtingen van het ter beschikking stellen van opslagruimten vrijgesteld zouden zijn.

Maar wat zijn nu de beoogde diensten ? Verhuur van bepaalde soorten gebouwen ? Opslagdiensten ?

Maar welke activiteiten worden nu bedoeld met de begrippen « terbeschikkingstelling van ruimten voor het opslaan van goederen » ? Hiervoor moet men teruggaan naar de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het BTW-Wetboek. In 1969 wilde de wetgever een maximale duidelijkheid over de concrete toepassing van de bepalingen van het Wetboek inzake opslag en wilde elke discussie vermijden aangaande het onderscheid tussen enerzijds de opslagdiensten (altijd belast) en de onroerende verhuur (in beginsel vrijgesteld- sedert 1978, behoudens tussenkomst van de wetgever - zelfs wanneer het gaat om opslagruimten). Had de wetgever van 1969 niet uitdrukkelijk voorzien dat « De in artikel 18 van het BTW-Wetboek bedoelde dienstverrichters zijn inzonderheid de exploitanten van opslagplaatsen, magazijnen, silo's, taks en koelkarners. Om betwistingen te voorkomen in verband met de aard van het contract voor het opslaan van goederen, preciseert de tekst dat de belasting verschuldigd is ongeacht de omstandigheid dat de exploitant al of niet de bewaking van de goederen op zich neemt » (Verslag gedaan door M. Baeskens, namens de Commissie voor Financiën, *Pasin.* 1969 p. 932).

En deze moeilijkheid is nog steeds actueel. De verrichtingen van opslag van goederen valt inderdaad niet onder de definitie van onroerende verhuur zoals deze werd gegeven door het Hof van Justitie in het arrest van 22 januari 2015, zaak C-55/14 - *Stade Luc Varenne*, met name het recht verlenen om :

- een goed te gebruiken als eigenaar en alle andere personen daarvan uit te sluiten,
- voor een overeengekomen duur,
- en tegen betaling.

De opslagdiensten (niet te verwarren met de diensten van terbeschikkingstelling van opslagplaatsen) zijn dus geen belastbare onroerende verhuuren, net zoals de diensten van « de inrichtingen die geregeld aan betalende gasten onderdak verlenen voor een kortere tijdsduur dan een nacht, zelfs wanneer noch spijzen, noch dranken worden verschaft » (Circ. 4/1973 n° 10). De opslagdiensten zijn dus diensten net zoals het gebruik van de wegen tegen betaling van een heffing.

Het is dus niet nodig om zich te beroepen op het begrip van verhuur op korte termijn van minder dan 6 maanden (nieuw art. 44 §3, 2° a, 7e streepje van het BTW-Wetboek) opdat de opslagdiensten aan de BTW onderworpen zouden zijn, aangezien het niet gaat om een onroerende verhuur (contra Yves Bernaerts, *La taxation optionnelle des loyers : l'ouvrage est en cours d'exécution...* *Actualités Fiscales* 2018, nr. 35, p. 9).

Belasting zonder optie van de verhuur van industriële gebouwen met grote opslagplaatsen ?

Laat de wettekst de toepassing toe van de BTW - zonder optie - op industriële gebouwen waarvan voor meer dan 50 pct. gebruikt wordt voor het opslaan van goederen en minder dan 10 pct. wordt aangewend als verkoopsruimte ? Niets laat toe om het tegendeel te beweren, alhoewel het hoogst waarschijnlijk niet het standpunt van de administratie zal zijn...

In tegenstelling tot hetgeen de administratie voorhoudt, zijn, volgens een vaste rechtspraak van het Hof van Justitie, immers enkel de BTW-vrijstellingen van strikte interpretatie en moet de toepassing van de BTW ruim worden geïnterpreteerd. Dit opent dus nieuwe mogelijkheden voor de verhuur van industriële gebouwen.

Wat met het verbod op discriminatie?

Alle Belgen zijn gelijk ten aanzien van de fiscale verplichtingen. Dit beginsel vloeit voort uit de Grondwet zelf hoewel de wetgever het zou kunnen schenden met een wet. Bovendien is dit gelijkheidsbeginsel ten aanzien van de wet een Algemeen Rechtsbeginsel van de Unie. De Belgische wetgever kan slechts afwijken van dergelijke Algemene Rechtsbeginselen van de Europese Unie voor zover de wetgever dwingende omstandigheden van openbare veiligheid of - gezondheid kan invoeren. Welnu, inzake BTW kunnen eenvoudige budgettaire maatregelen op zich geen discriminatie rechtvaardigen tussen twee categorieën van belastingplichtigen, zij die overeenkomsten van terbeschikkingstelling van ruimten voor het opslaan van goederen hebben afgesloten voor of na 1 januari 2019. Bestaat de doelstelling van het BTW-stelsel er niet juist in om een gelijke behandeling te verzekeren van de ondernemingen?

De redenering die de wetgever heeft aangenomen kan enkel worden toegepast wanneer ze minder gunstige gevolgen zou hebben voor de belastingplichtigen, zoals de BTW-vrijstelling. Dit is precies wat de wetgever heeft gedaan toen hij het herzieningsstelsel van de BTW van 10 naar 15 jaar heeft gebracht (KB van 22 december 1995). Hetgeen een bestraffende maatregel was voor de ondernemingen. Dit rechtvaardigde een onderscheid tussen de belastingplichtigen voor wie de herziening van het recht op aftrek voor de toekomst kon worden verlengd en de anderen.

Maar in huidig geval is de beoogde maatregel juist gunstiger (belasting die recht geeft op een BTW-aftrek en dus een financieel voordeel) en bijgevolg zou dergelijke maatregel van toepassing moeten zijn op alle terbeschikkingstellingen van opslagruimten vanaf 1 januari 2019. Is de fiscaliteit niet van openbare orde, ongeacht de overeenkomsten tussen partijen?