

## LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

SERVICE PUBLIC FEDERAL AFFAIRES ETRANGERES,  
COMMERCE EXTERIEUR  
ET COOPERATION AU DEVELOPPEMENT

[C - 2019/12643]

**2 MAI 2019. — Loi portant modification de la loi du 11 décembre 1998 relative à la classification et aux habilitations, attestations et avis de sécurité**

PHILIPPE, Roi des Belges,  
A tous, présents et à venir, Salut.

La Chambre des représentants a adopté et Nous sanctionnons ce qui suit :

**Article 1<sup>er</sup>.** La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

**Art. 2.** L'article 22septies, alinéa 3, de la loi du 11 décembre 1998 relative à la classification et aux habilitations, attestations et avis de sécurité, remplacé par la loi du 23 février 2018, est complété par le 7° rédigé comme suit :

“7° les journalistes professionnels accrédités et ayant accès à des locaux, bâtiments ou sites liés à des fonctions d'autorité publique ou à un événement déterminé national ou international, diplomatique ou protocolaire.”.

Promulguons la présente loi, ordonnons qu'elle soit revêtue du sceau de l'Etat et publiée par le *Moniteur belge*.

Donné à Bruxelles, le 2 mai 2019.

PHILIPPE

Par le Roi :

Le Ministre des Affaires étrangères et européennes,  
D. REYNDERS

Le Ministre de la Sécurité et de l'intérieur,  
P. DE CREM

Scellé du sceau de l'Etat :

Le Ministre de la Justice,

K. GEENS

Note

(1) Chambre des représentants  
([www.lachambre.be](http://www.lachambre.be))  
Documents 54-3575/6  
Compte rendu intégral : 4 avril 2019.

FEDERALE OVERHEIDSDIENST BUITENLANDSE ZAKEN,  
BUITENLANDSE HANDEL  
EN ONTWIKKELINGSSAMENWERKING

[C - 2019/12643]

**2 MEI 2019. — Wet houdende wijziging van de wet van 11 december 1998 betreffende de classificatie en de veiligheidsmachtigingen, veiligheidsattesten en veiligheidsadviezen**

FILIP, Koning der Belgen,  
Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

De Kamer van volksvertegenwoordigers heeft aangenomen en Wij bekrachtigen hetgeen volgt :

**Artikel 1.** Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

**Art. 2.** Artikel 22septies, derde lid, van de wet van 11 december 1998 betreffende de classificatie en de veiligheidsmachtigingen, veiligheidsattesten en veiligheidsadviezen, vervangen bij de wet van 23 februari 2018, wordt aangevuld met de bepaling onder 7°, luidende:

“7° de geaccrediteerde beroepsjournalisten die toegang hebben tot lokalen, gebouwen of terreinen die verband houden met taken van de openbare macht of met een welbepaald nationaal of internationaal, diplomatiek of protocollair evenement.”.

Kondigen deze wet af, bevelen dat zij met 's Lands zegel zal worden bekleed en door het *Belgisch Staatsblad* zal worden bekendgemaakt.

Gegeven te Brussel, 2 mei 2019.

FILIP

Van Koningswege :

De Minister van Buitenlandse Zaken en Europese Zaken  
D. REYNDERS

De Minister van Veiligheid en Binnenlandse Zaken  
P. DE CREM

Met 's Lands zegel gezegeld :

De Minister van Justitie,

K. GEENS

Nota

(1) Kamer van volksvertegenwoordigers  
([www.dekamer.be](http://www.dekamer.be))  
Stukken : 54-3575/6  
Integraal verslag 4 april 2019

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

[C - 2019/12606]

**12 MAI 2019. — Arrêté royal modifiant les arrêtés royaux n<sup>os</sup> 3 et 14 en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les révisions**

RAPPORT AU ROI

Sire,

L'article 5 de la loi du 14 octobre 2018 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après "le Code") 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 (*Moniteur belge* du 25 octobre 2018), a complété l'article 44, § 3, 2°, du Code d'une disposition sous d). Cette disposition insère une nouvelle exception à l'exemption pour l'affermage et la location de biens immeubles par

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

[C - 2019/12606]

**12 MEI 2019. — 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**

VERSLAG AAN DE KONING

Sire,

Artikel 5 van de wet van 14 oktober 2018 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna "het Wetboek") 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 (*Belgisch Staatsblad* van 25 oktober 2018), heeft artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek aangevuld met een bepaling onder d). Deze bepaling

nature, à savoir pour 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, pour autant que le loueur et le preneur aient opté conjointement pour la taxation de cette location.

L'article 6 de la loi du 14 octobre 2018 susmentionnée a complété l'article 48, § 2, du Code d'un alinéa dans lequel sont fixés les principes relatifs à la révision de la taxe ayant grevé les contrats de location de biens immeubles par nature, visés à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code.

Le présent projet d'arrêté royal a pour objet de modifier l'arrêté royal n° 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après "l'arrêté royal n° 3") en ce qui concerne la révision de la taxe susvisée.

Le projet modifie en plus également, de façon plus globale, l'arrêté royal n° 3 quant au point de départ des délais de révision.

Le projet modifie finalement 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. Ces modifications concernent des adaptations techniques découlant des modifications apportées à l'arrêté royal n° 3.

Tant le texte du projet que le rapport au Roi ont été adaptés afin de tenir compte de toutes les remarques du Conseil d'État dans son avis n° 65.866/3 du 6 mai 2019.

#### Articles 1<sup>er</sup> et 2

Conformément à l'article 49, 2°, du Code, le Roi est habilité à fixer les délais endéans lesquels et les modalités selon lesquelles la révision de la déduction peut être opérée.

En ce qui concerne le point de départ de la période de révision de la taxe ayant grevé les biens d'investissement, l'article 9, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 prévoit que la période de révision commence à courir le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance, c'est-à-dire l'année au cours de laquelle la taxe concernée est devenue exigible en vertu des articles 16, § 1<sup>er</sup>, 17, 22, § 1<sup>er</sup> et 22bis du Code (v. art. 2, 1°, de l'arrêté royal n° 3).

L'article 9, § 2, de l'arrêté royal n° 3, prévoit cependant que, dans les cas qu'ils déterminent et aux conditions qu'ils fixent, le Ministre des Finances ou son délégué peuvent autoriser ou même prescrire que le délai de révision ne commence à courir qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service. Cette possibilité trouve son fondement dans l'article 187, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Il est apparu qu'en pratique, l'application de l'article 9, § 2, précité, peut donner lieu à des difficultés d'application et d'interprétation en ce qui concerne en particulier la T.V.A. grevant les biens d'investissement immobiliers dont l'édification s'étale sur plus d'un an. Dans ce cas, la mise en service effective intervient alors bien plus tard que le moment où la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions mentionnées ci-avant.

Pour ces raisons, la décision administrative n° E.T. 121.450 du 27 mars 2012 prévoit déjà qu'en ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers qui ont été mis en service à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012, c'est le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle ces biens d'investissement ont été mis en service qui doit toujours être retenu comme point de départ de la période de révision et ce, sans qu'il soit dès lors besoin d'une autorisation de l'administration.

Pour ce qui concerne les biens d'investissement autres que ceux visés à l'alinéa précédent, la situation n'est pas modifiée par cette décision. Particulièrement dans la situation où le point de départ de la période de révision fixé par l'article 9, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 risque de toute évidence de fausser la révision de la T.V.A. ayant grevé un bien d'investissement mobilier, l'administration peut prescrire ou autoriser comme point de départ de la période de révision le 1<sup>er</sup> janvier de l'année de la mise en service.

voegt een nieuwe uitzondering in op de vrijstelling voor de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen, met name 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, mits de verhuurder en de huurder gezamenlijk opteren om die verhuur te belasten.

Artikel 6 van voormelde wet van 14 oktober 2018, heeft artikel 48, § 2, van het Wetboek aangevuld met een lid waarin de principes zijn vastgelegd wat de herziening van de belasting betreft geheven van de in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek bedoelde overeenkomsten van verhuur van onroerende goederen uit hun aard.

Dit ontwerp van koninklijk besluit wijzigt 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 "het koninklijk besluit nr. 3"), wat de hiervoor bedoelde herziening van de belasting betreft.

Het ontwerp wijzigt daarnaast eveneens, meer in het algemeen, het koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aanvang van de herzieningstermijnen.

Het ontwerp wijzigt tenslotte het koninklijke 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. Deze wijzigingen betreffen technische aanpassingen die voortvloeien uit de wijzigingen die werden aangebracht aan het koninklijk besluit nr. 3.

Zowel de tekst van het ontwerp als het verslag aan de Koning werden aangepast om rekening te houden met alle opmerkingen van de Raad van State in haar advies nr. 65.866/3 van 6 mei 2019.

#### Artikelen 1 en 2

Overeenkomstig artikel 49, 2°, van het Wetboek is de Koning gemachtigd te bepalen binnen welke termijnen en volgens welke regels de herziening van de aftrek plaatsheeft.

Wat het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen betreft, bepaalt artikel 9, § 1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3 dat die termijn aanvangt op 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan, namelijk het jaar waarin de betrokken belasting opeisbaar is geworden krachtens de artikelen 16, § 1, 17, 22, § 1 en 22bis van het Wetboek (z. art. 2, 1°, van het koninklijk besluit nr. 3).

Artikel 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3 bepaalt evenwel dat de Minister van Financiën of zijn gemachtigde, in de gevallen en onder de voorwaarden door of namens hem te bepalen, kan toestaan of zelfs voorschrijven dat de herzieningstermijn pas aanvangt op 1 januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen. Deze mogelijkheid vindt haar grondslag in artikel 187, lid 1, tweede alinea, van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

In de praktijk is gebleken dat de toepassing van het voormeld artikel 9, § 2, interpretatie- en toepassingsmoeilijkheden kan meebrengen, in het bijzonder inzake de btw geheven van onroerende bedrijfsmiddelen waarvan de oprichting over meer dan één jaar gespreid is. In dat geval doet de ingebruikneming ervan zich immers op een veel later tijdstip voor dan het tijdstip waarop de belasting opeisbaar is geworden overeenkomstig de voormelde bepalingen.

Daarom werd in de administratieve beslissing nr. E.T. 121.450 van 27 maart 2012 reeds voorzien dat voor onroerende bedrijfsmiddelen die in gebruik werden genomen vanaf 1 januari 2012, de herzieningstermijn steeds een aanvang moet nemen op 1 januari van het jaar waarin die bedrijfsmiddelen in gebruik werden genomen, zonder dat daar bijgevolg een toelating van de administratie voor nodig is.

Deze beslissing heeft geen impact op de andere bedrijfsmiddelen dan die bedoeld in het vorige lid. Meer in het bijzonder in de situatie waar het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn bepaald in artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3 de herziening van de btw geheven van een roerend bedrijfsmiddel klaarblijkelijk dreigt te vervallen, kan de administratie 1 januari van het jaar van de ingebruikneming als aanvangstijdstip van de herzieningsperiode voorschrijven of toestaan.

Il convient cependant d'assurer la sécurité juridique lors de l'application de l'ensemble des dispositions concernant le point de départ de la période de révision de la T.V.A. ayant grevé les biens d'investissement. Il convient également de garantir la neutralité de la T.V.A. en ce qui concerne tant la nature des biens d'investissement concernés que le fait qu'il s'agisse d'une révision de la taxe en faveur de l'Etat ou en faveur de l'assujetti. Finalement, il est indiqué d'éviter en outre les différences d'interprétation qui pouvaient donner lieu à une application erratique de l'article 9, § 2, de l'arrêté royal n° 3.

Le présent projet prévoit donc que le point de départ de la période de révision est fixé au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle les biens d'investissement ont été mis en service et ceci tant pour les biens d'investissement immobiliers que pour les autres biens d'investissement. La délégation au Ministre visée à l'article 9, § 2, de l'arrêté royal n° 3, est supprimée.

L'article 1<sup>er</sup> du projet remplace en conséquence l'article 9, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 afin de préciser que la déduction initialement opérée par l'assujetti pour les biens d'investissement est sujette à révision pendant une période de cinq ans, de quinze ans ou de vingt-cinq ans selon qu'il s'agisse d'un bien d'investissement mobilier ou immobilier. Cette période commence à courir le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle les biens d'investissement ont été mis en service.

Afin d'éviter les difficultés pratiques que cette disposition nouvelle pourrait entraîner, compte tenu des dispositions déjà en vigueur et s'agissant d'une révision de déduction opérée sur une base annuelle, l'article 9 du projet prévoit d'ailleurs que l'article 9, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 n'est applicable qu'aux biens d'investissement pour lesquels le droit à déduction de la T.V.A. qui les a grevés a pris naissance pour la première fois au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Les biens d'investissement pour lesquels ce droit à déduction a pris naissance avant cette date, restent soumis à l'article 9, § 1, de l'arrêté royal n° 3 qui était applicable avant l'entrée en vigueur du présent arrêté.

Par ailleurs, l'article 48, § 2, alinéa 3 du Code stipule à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019 que, par dérogation aux délais de révision de cinq et quinze ans en matière de biens d'investissement, le délai de révision est de vingt-cinq ans en ce qui concerne les taxes ayant grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d), du Code.

Par conséquent, l'article 1<sup>er</sup> du projet complète l'article 9 de l'arrêté royal n° 3 par l'ajout de deux nouveaux paragraphes relatifs à ce délai de révision porté à vingt-cinq ans.

L'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 3, nouveau, de cette disposition précise que le délai de révision est de vingt-cinq ans en ce qui concerne la taxe qui a grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d), du Code. En outre, l'alinéa 2 de ce paragraphe précise, par analogie avec le paragraphe 2, alinéa 2, de l'article 9 de l'arrêté royal n° 3, ce qu'il y a lieu d'entendre par taxe ayant grevé des bâtiments ou fractions de bâtiment le cas échéant y compris le sol y attenant.

Le paragraphe 4 de cette même disposition règle ensuite la coexistence qui peut survenir entre les périodes de révision de quinze et vingt-cinq ans, relatives à un bien qui change d'affectation au cours de sa durée de vie économique. Les délais de révision existants de cinq et quinze ans se distinguaient en fonction de la nature de la dépense sur laquelle la T.V.A. a été portée en compte (opération à l'entrée), de sorte qu'il ne saurait jamais y avoir concurrence entre deux délais de révision. Par contre, en introduisant un délai de révision déterminé en fonction de l'utilisation du bien d'investissement (opération à la sortie), il est possible que, sur la base de ces critères non coordonnés, deux délais de révision puissent s'appliquer simultanément. Afin d'éviter cela, une règle de conflit spécifique a été établie pour résoudre cette coexistence.

L'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 4 précise en effet que le nouveau délai de révision de vingt-cinq ans s'applique lorsque les bâtiments ou les fractions de bâtiments sont loués avec application de la taxe selon les conditions de l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, soit dès leur mise en service, soit à un moment ultérieur au cours de du délai initial de révision de quinze ans qui est applicable en matière de biens d'investissement immobiliers.

Cette approche signifie que la location d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment avec T.V.A. à la suite de l'exercice de l'option visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code entraîne toujours l'application du délai de révision de vingt-cinq ans, quelle que soit la date de début de la

Er moet niettemin worden op toegezien dat de rechtszekerheid wordt gegarandeerd bij de toepassing van alle bepalingen met betrekking tot het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn van de btw geheven van bedrijfsmiddelen. Ook de neutraliteit van de btw moet worden gewaarborgd zowel ten aanzien van de aard van de betrokken bedrijfsmiddelen als ten aanzien van het feit of de herziening van de belasting gebeurt in het voordeel van de Staat dan wel in het voordeel van de belastingplichtige. Tot slot is het aangewezen verschillende interpretaties te vermijden die aanleiding kunnen geven tot een verkeerde toepassing van artikel 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3.

Het onderhavig ontwerp voorziet aldus dat zowel voor de onroerende bedrijfsmiddelen als voor de andere bedrijfsmiddelen, 1 januari van het jaar waarin ze in gebruik werden genomen als aanvangstijdstip geldt van de herzieningstermijn. De in artikel 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3 bedoelde delegatie aan de Minister wordt afgeschaft.

Artikel 1 van het ontwerp vervangt bijgevolg artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3 en preciseert dat de aftrek die oorspronkelijk door de belastingplichtige voor bedrijfsmiddelen werd verricht, onderworpen is aan herziening gedurende een termijn van vijf, vijftien of vijftig jaar, al naargelang het gaat om een roerend of onroerend bedrijfsmiddel. Deze termijn neemt een aanvang op 1 januari van het jaar waarin die bedrijfsmiddelen in gebruik werden genomen.

Om de praktische moeilijkheden te vermijden die deze nieuwe bepaling zou kunnen meebrengen, rekening houdend met de reeds vigerende bepalingen en met het feit dat het gaat om een op jaarlijkse basis verrichte herziening van de aftrek, bepaalt artikel 9 van het ontwerp overigens dat artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3 slechts van toepassing is op 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. De bedrijfsmiddelen waarvoor dat recht op aftrek is ontstaan vóór die datum, blijven onderworpen aan artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3 dat van toepassing was vóór de inwerkingtreding van dit besluit.

Daarnaast bepaalt artikel 48, § 2, derde lid, van het Wetboek met ingang van 1 januari 2019 dat, in afwijking van de herzieningstermijnen van vijf en vijftien jaar inzake investeringsgoederen, de herzieningsperiode vijftig jaar bedraagt ten aanzien van de belasting geheven van de gebouwen of gedeelten van gebouwen die worden verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek.

Artikel 1 van het ontwerp vult bijgevolg artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 3 aan met twee nieuwe paragrafen met betrekking tot de herzieningstermijn die op vijftig jaar is gebracht.

Het eerste lid van paragraaf 3, nieuw, van die bepaling preciseert dat de herzieningstermijn vijftig jaar bedraagt ten aanzien van de belasting geheven van de gebouwen of gedeelten van gebouwen die worden verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek. Het tweede lid van die paragraaf preciseert bovendien, naar analogie met paragraaf 2, tweede lid, van artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 3, wat wordt begrepen onder de belasting geheven van gebouwen, gedeelten van gebouwen en desgevallend het bijhorende terrein.

Paragraaf 4 van dezelfde bepaling regelt vervolgens de samenloop die kan ontstaan tussen de herzieningstermijnen van vijftien en vijftig jaar met betrekking tot een goed waarvan het gebruik wijzigt in de loop van zijn economische gebruiksduur. De bestaande herzieningstermijnen van vijf en vijftien jaar werden onderscheiden op grond van de aard van de uitgave waarover btw werd geheven (inkomende handeling), zodat er nooit een samenloop tussen twee herzieningstermijnen kon optreden. Door de invoering van een herzieningstermijn die wordt gedetermineerd door het gebruik dat van het bedrijfsmiddel wordt gemaakt (uitgaande handeling), is het echter mogelijk dat op basis van die niet op elkaar afgestemde criteria twee herzieningstermijnen tegelijk van toepassing zouden zijn. Om dat te voorkomen werd een specifieke conflictregel uitgewerkt om die samenloop te beslechten.

Het eerste lid van paragraaf 4 preciseert aldus dat de nieuwe herzieningstermijn van vijftig jaar van toepassing is wanneer de gebouwen of de gedeelten van gebouwen met toepassing van de belasting worden verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, hetzij vanaf hun eerste ingebruikneming, hetzij op een later tijdstip in de loop van de initieel toepasselijke herzieningstermijn van vijftien jaar die van toepassing is inzake onroerende bedrijfsmiddelen.

Deze benadering houdt in dat de verhuur van een gebouw of een gedeelte van een gebouw met btw ingevolge de uitoefening van de optie bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, steeds de toepassing van de herzieningstermijn van vijftig jaar tot gevolg

location, sauf si une telle location ne débute pour la première fois qu'après l'expiration du délai de révision initial de quinze ans. Dans ce dernier cas, il est supposé que la déduction initialement exercée, en tenant compte des éventuelles révisions, a été définitivement acquise au terme de l'écoulement du délai de révision initial de quinze ans. Une location taxée du bien qui intervient le cas échéant au-delà de ce délai ne pourra donc plus réactiver ou prolonger ce délai.

### **Exemple 1**

*Les travaux de construction d'un bâtiment commencent le 1<sup>er</sup> octobre 2020. Le bâtiment est livré le 14 décembre 2021 et est loué par le maître d'ouvrage avec application de la T.V.A. à un locataire assujetti à compter du 15 mars 2022, à la suite de l'exercice de l'option.*

*La T.V.A. portée en compte sur le bâtiment (pour autant qu'il s'agisse d'une T.V.A. ayant grevé le bâtiment) est soumise à un délai de révision de vingt-cinq ans qui commence à courir à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 (1<sup>er</sup> janvier de l'année de mise en service).*

Lorsque le délai de révision de vingt-cinq ans se substitue au délai de révision de quinze ans, l'alinéa 2 du paragraphe 4 précise en outre que le changement de délai s'opère en tenant compte des deux principes suivants :

- le passage du délai initial de quinze ans au délai de vingt-cinq ans commence le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle les biens sont loués avec application de la taxe à la suite de l'exercice de l'option ;
- d'autre part, le délai de vingt-cinq ans est présumé avoir débuté le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle les biens visés ont été mis en service la première fois.

La combinaison de ces deux principes a tout d'abord comme conséquence que le délai de révision total pour un bien d'investissement ne peut jamais dépasser vingt-cinq ans, quel que soit le nombre de changements d'affectation qui interviennent en lien avec ce bien.

Le passage du délai de révision de quinze ans au délai de vingt-cinq ans implique également que le montant annuel à réviser soit recalculé et exprimé en fractions du nouveau délai de révision. Par ailleurs, il n'y a pas de recalcul des révisions qui ont déjà été effectuées au cours de la partie déjà expirée du délai de révision initial de quinze ans.

Initialement, le montant total de T.V.A. soumis à révision était exprimé en quinzisième. Le montant total de T.V.A. encore soumis à révision au moment du passage au nouveau délai de révision devra, compte tenu de la partie du délai de révision initial non encore écoulée, être fractionné sur la partie du nouveau délai de révision qui reste à courir.

L'article 2, a), du projet prévoit ainsi une modification de l'article 11, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 en ce sens que, en cas d'application de la révision annuelle visée à l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, de cet arrêté, l'assujetti doit également tenir compte du délai de révision de vingt-cinq ans.

En plus, l'article 2, a), du projet insère dans l'article 11, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 un nouvel alinéa 2 qui précise comment, dans le cadre de la révision susmentionnée, le montant à réviser doit être calculé annuellement pour la période à partir de laquelle le délai de révision de vingt-cinq ans remplace le délai de révision de quinze ans. Plus spécifiquement, la révision doit être effectuée à concurrence d'un montant résultant de la fraction comportant :

- au numérateur : le montant total des taxes déduites qui n'ont pas encore été sujettes à révision au moment du changement d'affectation ;
- au dénominateur : le nombre d'années du délai de révision de vingt-cinq ans restant à courir au moment du changement d'affectation.

### **Exemple 2**

*Les travaux de construction d'un bâtiment commencent le 1<sup>er</sup> octobre 2020. Le bâtiment est livré le 14 décembre 2021 mais est mis en service à partir du 15 mars 2022 comme espace de bureau pour l'activité économique du maître d'ouvrage actif dans le secteur de la consultance. Les frais de construction s'élèvent à 500.000 euros + 21 p.c. de T.V.A. (105.000 euros). Cette T.V.A. est intégralement déduite. À partir du 1<sup>er</sup> octobre 2027, le bâtiment est loué avec application de la T.V.A. à un locataire assujetti, à la suite de l'exercice de l'option.*

heeft, ongeacht de aanvangsdatum van de verhuur, tenzij in het geval dat dergelijke verhuur pas voor de eerste keer een aanvang zou nemen nadat de oorspronkelijke herzieningstermijn van vijftien jaar verlopen is. In dat laatste geval wordt aangenomen dat de oorspronkelijk uitgeoefende aftrek, met inachtneming van de eventuele herzieningen, door het volledige verloop van de oorspronkelijke herzieningstermijn van vijftien jaar definitief verworven is. Een eventuele belaste verhuur van het betrokken goed na afloop van die termijn zal die termijn aldus niet meer doen herleven of verlengen.

### **Voorbeeld 1**

*De oprichtingswerken van een gebouw nemen een aanvang op 1 oktober 2020. Het gebouw wordt opgeleverd op 14 december 2021 en wordt door de bouwheer verhuurd met toepassing van btw ingevolge de uitoefening van de optie aan een belastingplichtige huurder met ingang van 15 maart 2022.*

*De btw geheven van het gebouw (in zoverre het de btw betreft die geheven is van een bedrijfsmiddel) is onderworpen aan een herzieningstermijn van vijftientwintig jaar die begint te lopen vanaf 1 januari 2022 (1 januari van het jaar van ingebruikneming).*

Wanneer de herzieningstermijn van vijftientwintig jaar in de plaats komt van de herzieningstermijn van vijftien jaar, verduidelijkt het tweede lid van paragraaf 4 bovendien dat de termijnovergang gebeurt met inachtneming van de volgende twee principes:

- de overgang van de oorspronkelijke termijn van vijftien jaar naar de termijn van vijftientwintig jaar gebeurt vanaf 1 januari van het jaar waarin de goederen worden verhuurd met toepassing van de belasting ingevolge de uitoefening van de optie;
- de termijn van vijftientwintig jaar wordt anderzijds geacht een aanvang genomen te hebben op 1 januari van het jaar waarin de betrokken goederen voor het eerst in gebruik werden genomen.

De combinatie van deze principes heeft vooreerst tot gevolg dat de totale herzieningstermijn voor een bedrijfsmiddel nooit meer kan bedragen dan vijftientwintig jaar, ongeacht het aantal gebruikswijzigingen die zich met betrekking tot dat goed voordoen.

Tevens impliceert de overgang van de herzieningstermijn van vijftien jaar naar de termijn van vijftientwintig jaar dat het jaarlijks voor herziening vatbare bedrag voor de toekomst wordt herberekend en uitgedrukt in fracties van de nieuwe herzieningstermijn. Er is evenwel geen herberekening van de herzieningen die reeds werden uitgevoerd tijdens het reeds verlopen gedeelte van de oorspronkelijke herzieningstermijn van vijftien jaar.

Oorspronkelijk werd het totale voor herziening vatbare btw-bedrag uitgedrukt in vijftiende. Het totaal btw-bedrag dat op het moment van de overgang naar de nieuwe herzieningstermijn nog voor herziening vatbaar is, rekening houdend met het gedeelte van de oorspronkelijke herzieningstermijn dat nog niet is verlopen, zal aldus moeten worden verdeeld over het nog te lopen gedeelte van de nieuwe herzieningstermijn.

Artikel 2, a), van het ontwerp voorziet aldus in een wijziging van artikel 11, § 1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3 in die zin dat de belastingplichtige bij de toepassing van de jaarlijkse herziening bedoeld in artikel 10, § 1, 1<sup>o</sup>, van dat besluit ook rekening moet houden met de herzieningstermijn van vijftientwintig jaar.

Bovendien voegt artikel 2, a), van het ontwerp in artikel 11, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3 een nieuw tweede lid in dat preciseert op welke manier het te herziene bedrag bij de voormelde herziening jaarlijks moet worden berekend voor de periode vanaf wanneer de herzieningsperiode van vijftientwintig jaar in de plaats treedt van de herzieningsperiode van vijftien jaar. De herziening moet dan met name worden verricht tot beloop van een bedrag dat het resultaat is van de breuk met:

- in de teller: het totale bedrag van de in aftrek gebrachte belasting dat nog niet aan herziening werd onderworpen op het moment van de wijziging in het gebruik;
- in de noemer: het aantal nog niet verlopen jaren van de herzieningstermijn van vijftientwintig jaar op het moment van de wijziging in het gebruik.

### **Voorbeeld 2**

*De oprichtingswerken van een gebouw nemen een aanvang op 1 oktober 2020. Het gebouw wordt opgeleverd op 14 december 2021 maar wordt met ingang van 15 maart 2022 in gebruik genomen als kantoorruimte voor de economische activiteit van de bouwheer die werkzaam is in de consultatie. De oprichtingskosten bedragen 500.000 euro + 21 pct. btw (105.000 euro). Die btw wordt volledig in aftrek gebracht. Vanaf 1 oktober 2027 wordt het gebouw verhuurd aan een belastingplichtige huurder met toepassing van de btw, ingevolge de uitoefening van de optie.*

La déduction de la T.V.A. ayant grevé le bâtiment (pour autant qu'il s'agisse d'une T.V.A. ayant grevé un bien d'investissement) est soumise à un délai de révision de quinze ans qui commence à courir à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 (1<sup>er</sup> janvier de l'année de mise en service).

Toutefois, suite à la location taxée, la déduction de la T.V.A. ayant grevé le bâtiment sera considérée, pour le calcul de la T.V.A. sujette à révision, comme se substituant au délai de révision initial dès le début du délai de révision initial, c'est-à-dire à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Le délai de révision de vingt-cinq ans courra donc jusqu'au 31 décembre 2046.

Le remplacement du délai de révision de quinze ans par le délai de révision de vingt-cinq ans aura lieu le 1<sup>er</sup> janvier 2027, mais ce délai de révision prolongé sera considéré, pour le calcul de la T.V.A. sujette à révision, comme se substituant au délai de révision initial dès le début du délai de révision initial, c'est-à-dire à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Le délai de révision de vingt-cinq ans courra donc jusqu'au 31 décembre 2046.

Tout changement ultérieur d'affectation du bâtiment après la transition vers la période de révision de vingt-cinq ans (par exemple, le bâtiment est à nouveau utilisé comme espace de bureau dans le cadre de l'activité économique du maître d'ouvrage) n'aura plus d'incidence sur la durée du délai de révision porté de manière définitive à vingt-cinq ans.

Au moment du passage au délai de révision de vingt-cinq ans, seuls cinq ans du délai de révision de quinze ans se sont écoulés. Cela signifie que :

- 5/15<sup>e</sup> du montant initialement déduit (5/15<sup>e</sup> de 105.000 euros = 35.000 euros) ont déjà été soumis à révision à titre définitif ;
- 10/15<sup>e</sup> du montant initialement déduit (10/15<sup>e</sup> de 105.000 euros = 70.000 euros) sont encore soumis à révision.

Lors du passage au 1<sup>er</sup> janvier 2027 à un délai de révision de vingt-cinq ans, le montant encore révisable devra être redivisé en fonction de la partie restant à courir du nouveau délai de révision. La partie restant à courir du délai de révision de vingt-cinq ans est ainsi égale au délai de vingt-cinq ans réduit du nombre d'années déjà écoulées du délai de révision initial, par exemple dans le cas présent, 25 - 5 = 20 ans.

La combinaison de ces éléments permet donc de conclure qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2027, un montant de 70.000 euros fera toujours l'objet d'une révision pendant 20 ans, à concurrence d'un montant de 3.500 euros par an (70.000 euros / 20).

Le montant total de 105.000 euros déduit est donc soumis à une révision :

- à concurrence de 7.000 euros par an (105.000 euros / 15 ans) pendant une période de 5 ans ;
- à concurrence de 3.500 euros par an (70.000 euros / 20 ans) pendant une période de 20 ans.

L'application des dispositions en matière de révisions peuvent susciter des questions d'application, en particulier dans l'hypothèse des immeubles composés de différentes fractions autonomes, i.e. des fractions de bâtiment qui peuvent être exploitées de façon autonome (par exemple : un bâtiment de plusieurs étages dont chaque étage peut être exploité de manière autonome).

Dans cette hypothèse, chaque fraction autonome devra être considérée de manière individuelle :

- tant au regard du point de départ du délai de révision (il conviendra d'analyser à quel moment chaque fraction autonome est mise en service au sens de l'article 9, § 1<sup>er</sup>, nouveau, de l'arrêté royal n° 3) ;
- qu'au regard du délai de révision applicable, en fonction de l'exploitation de cette unité autonome (utilisation propre, location exemptée, location taxée moyennant l'exercice de l'option etc.).

### Exemple 3

Les travaux de construction d'un immeuble de 5 niveaux (rez-de-chaussée + 4 étages) commencent le 1<sup>er</sup> octobre 2020. Le maître d'ouvrage installe dès janvier 2022 ses propres bureaux au dernier étage et loue le rez-de-chaussée et le premier étage avec application de la T.V.A. à un locataire assujéti à compter du 10 mars 2022, à la suite de l'exercice de l'option. Il loue les étages 2 et 3 en exemption de T.V.A. à partir du 25 avril 2023. Dans cette hypothèse, le point de départ des délais de révision déterminé en fonction de la mise en service de chaque unité autonome se décline comme suit :

- le délai de révision commence à courir à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 pour le rez-de-chaussée et les étages 1 et 4 ;

De aftrek van de btw geheven van het gebouw (in zoverre het de btw betreft die geheven is van een bedrijfsmiddel) is onderworpen aan een herzieningstermijn van vijftien jaar vanaf 1 januari 2022 (1 januari van het jaar van ingebruikneming).

De aftrek van de btw geheven van het gebouw zal door de belaste verhuur evenwel onderworpen zijn aan een herzieningstermijn van vijftentwintig jaar vanaf 1 januari 2027 (1 januari van het jaar van bestemmingswijziging).

De vervanging van de herzieningstermijn van vijftien jaar door de herzieningstermijn van vijftentwintig jaar zal plaatshebben op 1 januari 2027, maar die verlengde herzieningstermijn zal voor de berekening van de voor herziening vatbare btw geacht worden in de plaats te zijn treden van de oorspronkelijke herzieningstermijn vanaf het moment dat de oorspronkelijke herzieningstermijn begon te lopen, i.e. vanaf 1 januari 2022. De herzieningstermijn van vijftentwintig jaar loopt dienovereenkomstig af op 31 december 2046.

Eventuele latere bestemmingswijzigingen van het gebouw na de overgang naar de herzieningsperiode van vijftentwintig jaar (bv. het gebouw wordt terug in gebruik genomen als kantoorruimte in het kader van de economische activiteit van de bouwheer) zullen geen impact meer hebben op de duur van de herzieningstermijn die definitief vijftentwintig jaar bedraagt.

Bij de overgang naar de herzieningstermijn van vijftentwintig jaar zijn reeds vijf jaar verlopen van de oorspronkelijke herzieningstermijn van vijftien jaar. Dat betekent dat:

- 5/15<sup>de</sup> van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag (5/15<sup>de</sup> van 105.000 euro = 35.000 euro) reeds definitief aan herziening werd onderworpen;
- 10/15<sup>de</sup> van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag (10/15<sup>de</sup> van 105.000 euro = 70.000 euro) nog voor herziening vatbaar is.

Bij de overgang op 1 januari 2027 naar een herzieningstermijn van vijftentwintig jaar zal het voor herziening vatbare bedrag moet worden herverdeeld over het nog te lopen gedeelte van de nieuwe herzieningstermijn. Het nog te lopen gedeelte van de herzieningstermijn van vijftentwintig jaar is aldus vijftentwintig jaar verminderd met het aantal reeds verlopen jaren van de oorspronkelijke herzieningstermijn, i. e. in casu 25 - 5 = 20 jaar.

De combinatie van beide gegevens leidt aldus tot de conclusie dat vanaf 1 januari 2027 een bedrag van 70.000 euro nog aan herziening zal zijn onderworpen gedurende 20 jaar, tot beloop van een bedrag van 3.500 euro per jaar (70.000 euro / 20).

Het totaal in aftrek gebrachte bedrag van 105.000 euro wordt aldus aan herziening onderworpen:

- tot beloop van 7.000 euro per jaar (105.000 euro / 15 jaar) gedurende een periode van 5 jaar;
- tot beloop van 3.500 euro per jaar (70.000 euro / 20 jaar) gedurende een periode van 20 jaar.

De toepassing van de bepalingen inzake herziening kunnen in het bijzonder aanleiding geven tot toepassingsvragen in het geval van onroerende goederen die bestaan uit verschillende zelfstandige gedeeltes, i.e. gedeeltes van gebouwen die economisch zelfstandig kunnen worden geëxploiteerd (bijvoorbeeld: een gebouw met meerdere verdiepingen waarbij elke verdiepingen op een zelfstandige manier kan geëxploiteerd worden).

In dergelijk geval moet elk zelfstandig gedeelte afzonderlijk worden beschouwd:

- zowel voor de bepaling van het aanvangspunt van de herzieningstermijn (er zal moeten worden geanalyseerd op welk tijdstip elk zelfstandig gedeelte in gebruik is genomen in de zin van artikel 9, § 1, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3);
- als voor de bepaling van de toepasselijke herzieningstermijn, in functie van het gebruik van die zelfstandige eenheid (eigen gebruik, vrijgestelde verhuur, belaste verhuur ingevolge de uitoefening van de optie, enz.).

### Voorbeeld 3

De oprichtingswerken van een onroerend goed van 5 niveaus (het gelijkvloers + 4 verdiepingen) nemen een aanvang op 1 oktober 2020. De bouwheer richt vanaf januari 2022 zijn eigen kantoren in op de bovenste verdieping en verhuurt het gelijkvloers en de eerste verdieping met toepassing van de btw ingevolge de uitoefening van de optie aan een belastingplichtige huurder vanaf 10 maart 2022. Hij verhuurt de 2<sup>de</sup> en de 3<sup>de</sup> verdieping met vrijstelling van btw vanaf 25 april 2023. In dit geval wordt het beginpunt van de herzieningstermijn bepaald in functie van de ingebruikneming van elke zelfstandige eenheid als volgt vastgelegd:

- de herzieningstermijn vangt aan op 1 januari 2022 voor het gelijkvloers en de 1<sup>ste</sup> en de 4<sup>de</sup> verdieping;

- il commence à courir à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 pour les étages 2 et 3.

La révision de la T.V.A. portée en compte pour chaque fraction autonome (pour autant qu'il s'agisse d'une T.V.A. ayant grevé ces fractions de bâtiments) sera soumise aux délais de révision suivants :

- vingt-cinq ans en ce qui concerne le rez-de-chaussée et le 1<sup>er</sup> étage (article 9, § 3, nouveau, de l'arrêté royal n° 3) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 ;
- quinze ans pour le 4<sup>e</sup> étage (article 9, § 2, nouveau, de l'arrêté royal n° 3) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 ;
- quinze ans pour les étages 2 et 3 (article 9, § 2, nouveau, de l'arrêté royal n° 3) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

L'article 2, c), du projet remplace l'article 11, § 4, de l'arrêté royal n° 3. Tout d'abord, un alinéa 2 est inséré en ce qui concerne le délai de conservation des livres, documents, factures, contrats, pièces, extraits de compte et autres documents qui sont relatifs aux opérations énumérées à l'article 9, § 3, nouveau, de l'arrêté royal n° 3. Ce délai de conservation est fixé à vingt-cinq ans.

L'insertion de cet alinéa 2, nouveau, nécessite d'autre part des modifications techniques dans les alinéas 2 et 3, anciens, de l'arrêté royal n° 3.

Enfin, cette disposition apporte une modification technique à l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 4 à la suite du remplacement, par l'article 2 du projet, de l'article 9 de l'arrêté royal n° 3.

### Article 3

L'article 3 du projet apporte un certain nombre de modifications à l'article 16 de l'arrêté royal n° 3 qui résultent inévitablement des principes introduits dans cet arrêté en ce qui concerne le point de départ du délai de révision en général et la durée du délai de révision spécifiquement pour les biens immobiliers qui sont loués avec application de la taxe à la suite de l'exercice de l'option pour la taxation.

Par exemple, en cas de déduction selon le prorata général de déduction de la T.V.A. ayant grevé les biens d'investissement, la déduction initialement opérée selon le prorata provisoire de l'année au cours de laquelle le droit à déduction prend naissance n'est plus révisée sur la base du prorata définitif de cette année. Compte tenu du fait que le délai de révision en matière de biens d'investissement commence dorénavant dans tous les cas à courir au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de mise en service du bien d'investissement, cette révision s'opèrera désormais logiquement sur la base du prorata définitif de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service. L'article 16, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 est remplacé en ce sens par l'article 16, alinéa 1<sup>er</sup>, nouveau.

Compte tenu de cette modification, le second paragraphe de l'article 16 de l'arrêté royal n° 3 devient superflus. Ce paragraphe n'est dès lors plus repris dans l'article 16, nouveau, de l'arrêté royal n° 3.

Enfin, les modifications nécessaires sont reprises à l'article 16, alinéa 2, nouveau, de l'arrêté royal n° 3, qui reprend en réalité les dispositions de l'article 16, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 3, afin de tenir compte du fait que pour certains biens d'investissement prévaut dorénavant un délai de révision de vingt-cinq ans.

Le fonctionnement de la réglementation modifiée peut être explicité sur la base de l'exemple suivant. L'exemple est basé sur l'hypothèse de la construction d'un bien d'investissement mobilier étalée sur plusieurs années. La modification du point de départ de la période de révision fondée sur l'article 9, paragraphes 1 et 2, nouveaux, de l'arrêté royal n° 3 n'a - comme indiqué ci-dessus dans l'explication relative aux articles 1 et 2 du projet - d'impact réel que pour cette catégorie.

### Exemple 4

- Aperçu des travaux de construction au cours des années X à X+2

Construction durant l'année X : coût 100.000 EUR + 21.000 EUR T.V.A.

- Construction durant l'année X+1 : coût 200.000 EUR + 42.000 EUR T.V.A.

- Construction durant l'année X+2 : coût 100.000 EUR + 21.000 EUR T.V.A.

Aperçu des proratas de déduction (PGP = prorata général provisoire; PGD = prorata général définitif)

- Année X : PGP = 20 %, PGD = 40 %

- Année X+1 : PGP = 40 %, PGD = 50 %

- Année X+2 : PGP = 50 %, PGD = 80 %

- hij vangt aan op 1 januari 2023 voor de 2<sup>de</sup> en de 3<sup>de</sup> verdieping.

De herziening van de btw die werd in rekening gebracht voor elk zelfstandige gedeelte (voor zover het een btw betreft geheven van die gedeelten van gebouwen), zal onderworpen zijn aan de volgende herzieningstermijnen:

- vijftientig jaar voor het gelijkvloers en de 1<sup>ste</sup> verdieping (artikel 9, § 3, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3), met ingang van 1 januari 2022;
- vijftien jaar voor de 4<sup>de</sup> verdieping (artikel 9, § 2, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3), met ingang van 1 januari 2022;
- vijftien jaar voor de 2<sup>de</sup> en de 3<sup>de</sup> verdieping (artikel 9, § 2, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3) met ingang van 1 januari 2023.

Artikel 2, c), van het ontwerp vervangt artikel 11, § 4, van het koninklijk besluit nr. 3. Vooreerst wordt een tweede lid, nieuw, ingevoegd wat de bewaringstermijn betreft voor de boeken, documenten, facturen, contracten, stukken, rekeninguittreksels en andere documenten die betrekking hebben op de handelingen opgesomd in artikel 9, § 3, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3. Die bewaringstermijn bedraagt vijftientig jaar.

Anderzijds noodzaakt de invoeging van dit tweede lid, nieuw, technische wijzigingen in het tweede en derde lid, oud, van het koninklijk besluit nr. 3.

Tot slot brengt deze bepaling in het eerste lid van paragraaf 4 een technische wijziging aan als gevolg van de vervanging van artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 3 door artikel 2 van het ontwerp.

### Artikel 3

Artikel 3 van het ontwerp brengt een aantal wijzigingen aan in artikel 16 van het koninklijk besluit nr. 3 die noodzakelijkerwijze voortvloeien uit de in dat besluit ingevoerde principes inzake de aanvang van de herzieningstermijn in het algemeen en de duur van de herzieningstermijn specifiek ten aanzien van onroerende goederen die met toepassing van de belasting worden verhuurd ingevolge de uitoefening van de optie tot belastingheffing.

Zo wordt bij de aftrek volgens het algemeen verhoudingsgetal ten aanzien van btw geheven van bedrijfsmiddelen de oorspronkelijk uitgeoefende aftrek volgens het voorlopig verhoudingsgetal van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat niet langer herzien aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van dat jaar. Rekening houdend met het feit dat de herzieningstermijn voor bedrijfsmiddelen voortaan steeds aanvangt op 1 januari van het jaar waarin dat bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen, zal die herziening van nu af aan logischerwijze gebeuren aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik werd genomen. Artikel 16, § 1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3 wordt in die zin vervangen door artikel 16, eerste lid, nieuw.

Ten gevolge van deze wijziging wordt de tweede paragraaf van artikel 16 van het koninklijk besluit nr. 3 meteen ook overbodig. Die paragraaf wordt dan ook niet meer hernomen in het artikel 16, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3.

Tot slot worden in artikel 16, tweede lid, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3, dat eigenlijk artikel 16, § 1, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 3 herneemt, de nodige wijzigingen aangebracht om rekening te houden met het feit dat voor bepaalde bedrijfsmiddelen voortaan een herzieningstermijn van vijftientig jaar geldt.

De werking van de aangepaste regeling kan worden verduidelijkt aan de hand van volgend voorbeeld. In het voorbeeld wordt uitgegaan van de hypothese van een roerend bedrijfsmiddel dat over meerdere jaren wordt gebouwd. De wijziging van de aanvang van de herzieningstermijn op grond van artikel 9, paragrafen 1 en 2, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3 heeft immers - zoals hiervoor aangegeven onder het verslag met betrekking tot de artikelen 1 en 2 van het ontwerp - enkel voor die categorie een daadwerkelijke impact.

### Voorbeeld 4

- 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 algemene verhoudingsgetallen (VAV = voorlopig algemeen verhoudingsgetal; DAV = definitief algemeen verhoudingsgetal)

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

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

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

- Année X+3 : PGP = 80 %, PGD = 60 %
- Année X+4 : PGP = 60 %, PGD = 20 %
- Année X+5 : PGP = 20 %, PGD = 60 %
- Année X+6 : PGP = 60 %, PGD = 30 %

#### Déduction

La T.V.A. sera déduite respectivement au cours des années X à X+2 sur la base des proratas provisoires applicables au cours de ces années.

Sont dès lors déduits respectivement au cours des années X à X+2 les montants suivants :

- année X : 21.000 EUR x 20 % = 4.200 EUR
- année X+1 : 42.000 EUR x 40 % = 16.800 EUR
- année X+2 : 21.000 EUR x 50 % = 10.500 EUR

Au total, un montant de 31.500 EUR a dès lors été déduit pour les années X à X+2.

#### Remarque introductive

La déduction de la T.V.A. ayant grevé un bien d'investissement est immédiatement exercée dans la déclaration T.V.A. relative à la période au cours de laquelle la T.V.A. est devenue exigible. Un assujetti mixte le fera sur la base de son prorata général provisoire, qui correspond au prorata général définitif de l'année précédente.

#### Régime actuel de révision

Après l'année au cours de laquelle la déduction a été opérée sur la base du prorata provisoire de cette année, un prorata définitif pour cette année sera déterminé, sur la base du chiffre d'affaires définitif de cette année, au plus tard le 20 avril de l'année suivante.

La déduction initiale qui a été opérée pour cette année sur la base du prorata provisoire de cette année sera ensuite entièrement révisée dans la déclaration relative au premier trimestre ou relative au troisième mois de l'année suivante sur la base du prorata définitif établi pour l'année précédente.

Ce régime s'applique également à la T.V.A. ayant grevé les biens d'investissement pour lesquels, dans le cadre du régime actuel (en ce qui concerne les biens d'investissement mobiliers), la période de révision commence à courir en principe le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle la T.V.A. est devenue exigible. Pour les biens d'investissement dont la construction s'étale sur plusieurs années, cela signifie que les coûts de construction pour lesquels la T.V.A. a été déduite chaque année sur la base du prorata provisoire sont soumis, pour chaque année, à leur propre période de révision, puis sont révisés annuellement à partir de ce moment. Les coûts de construction de chaque année suivent donc, pour un même bien d'investissement, leur propre régime de révision et en particulier leur propre période de révision.

#### - Régime de révision en projet

Dans le nouveau régime de révision, la période de révision commencera dans tous les cas à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année de mise en service du bien.

Par conséquent, la révision de la déduction entre le prorata provisoire et le prorata définitif n'aura pas lieu l'année de détermination du prorata définitif par rapport à l'année au cours de laquelle le droit à déduction a été exercé (respectivement au cours des années X+1 pour l'année X, X+2 pour l'année X+1, etc.).

Au lieu d'une telle révision fractionnée des coûts de construction étalés sur plusieurs années, une révision différée mais globalisée sur la base du prorata définitif de l'année de mise en service du bien d'investissement sera opérée, par le fait de faire courir la période de révision pour l'ensemble des coûts de construction au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de mise en service. De cette manière, les coûts de construction suivent un même régime de révision, ce qui implique une simplification considérable et garantit que le montant total de la T.V.A. n'est soumis qu'à une seule période de révision. Compte tenu du fait que cette période de révision ne commence à courir que lorsque toute la T.V.A. sur les coûts de construction est devenue exigible (puisqu'elle postérieurement à la mise en service), cette période va logiquement se prolonger dans le temps et assurer par conséquent un suivi de l'activité économique exercée au moyen du bien d'investissement (même si la durée de la période de révision reste elle-même bien entendu inchangée).

Dans l'exemple, la période de révision commence donc à courir le 1<sup>er</sup> janvier de l'année X+4. La première révision concerne le montant total de T.V.A. qui a été déduit sur les coûts de construction cumulés sur la base du prorata provisoire de ces différentes années respectives. Cette révision globale est effectuée sur la base du prorata définitif d'année de mise en service (X+4), soit le 20 avril de l'année X+5. Concrètement, cela signifie ce qui suit dans l'exemple :

(1) Montant total de la T.V.A. déduite pour les différentes années selon les PGP respectifs qui est soumis à révision : 31 500 EUR (4 200 EUR + 16 800 EUR + 10 500 EUR - voir sous Déduction ci-dessus)

- 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

In totaal werd er dus voor de jaren X tot X+2 31.500 EUR in aftrek gebracht.

#### Inleidende opmerking

De aftrek van de btw gegeven 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 gegeven 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 gglobaliseerde herziening plaatsvinden aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van het jaar van 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 uitstreken 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. Concreet houdt dat in het voorbeeld het volgende in:

(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) Montant total de la T.V.A. déductible selon le PGD de l'année de mise en service :  $84.000 \text{ EUR} \times 20 \% = 16.800 \text{ EUR}$

(3) Montant total de la T.V.A. à réviser en défaveur de l'assujetti :  $31.500 \text{ EUR}$  (voir (1)) -  $16.800 \text{ EUR}$  (voir (2)) =  $14.700 \text{ EUR}$

Lors des années suivantes de la période de révision (selon le cas : 5, 15 ou 25 ans - dans l'exemple, 5 ans), il y aura toujours une révision annuelle (d'un montant égal à 1/5, 1/15 ou 1/25 - dans l'exemple, 1/5) basée sur la comparaison entre le montant déduit sur la base du prorata définitif de l'année de mise en service et le prorata définitif de chacune des années suivantes de la période de révision. En l'espèce, il est supposé qu'il s'agit dans l'exemple d'un bien mobilier pour lequel la période de révision de cinq ans s'applique.

La première révision partielle s'opérera donc dans la déclaration T.V.A. qui doit être déposée le 20/04 de l'année X+6, sur la base du prorata définitif applicable pour l'année X+5 (= la première année suivant l'année de mise en service du bien). Concrètement, cela signifie ce qui suit dans l'exemple :

(1) Montant total de la T.V.A. déduite pour les différentes années selon le prorata définitif de l'année X+4 :  $(84.000 \times 1/5) \times 20 \% = 16.800 \text{ EUR} \times 20 \% = 3.360 \text{ EUR}$

(2) Montant total de la T.V.A. déductible selon le prorata définitif de l'année X+5 :  $(84.000 \times 1/5) \times 60 \% = 16.800 \text{ EUR} \times 60 \% = 10.080 \text{ EUR}$

(3) Montant total de la T.V.A. à réviser en faveur de l'assujetti :  $10.080 \text{ EUR} - 3.360 \text{ EUR} = 6.720 \text{ EUR}$

Lors des années suivantes de la partie de la période de révision qui doit encore s'écouler, ces révisions s'opéreront même identique. Dans ce scénario, la dernière révision devra porter sur l'année X+8 (= la dernière année de la période de révision de cinq ans).

#### Article 4

L'article 4 du projet remplace l'article 20, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 et introduit les modifications nécessaires afin de tenir compte du fait que pour certains biens d'investissement prévaut dorénavant un délai de révision de vingt-cinq ans.

#### Article 5

L'article 5 du projet apporte une modification technique à l'article 21bis, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 3 à la suite du remplacement par l'article 2 du projet de l'article 9 de l'arrêté royal n° 3.

#### Article 6

L'article 6 du projet prévoit un régime analogue à celui prévu à l'article 21bis de l'arrêté royal n° 3, par l'insertion d'un article 21ter, adapté à la situation résultant de l'entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019 de l'article 44, § 3, 2°, d), du Code.

L'entrée en vigueur de ce dernier article va conduire à une situation où les bailleurs, à la suite de la location avec application de la taxe, vont pouvoir récupérer un montant substantiel de la T.V.A. historique non déductible. Dans ces circonstances, il est approprié, par analogie avec le régime existant conformément à l'article 21bis de l'arrêté royal n° 3, d'atténuer l'impact budgétaire immédiat en étalant cette récupération de la T.V.A. historique dans le temps sans remettre pour autant en cause le fondement du droit à déduction.

Par T.V.A. historique, il convient d'entendre, sur la base de l'application conjointe de l'article 44, § 3, 2°, d), du Code et de l'article 21ter, § 4, nouveau, de l'arrêté royal n° 3, la T.V.A. devenue exigible avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 sur les frais liés aux bâtiments ou fractions de bâtiments qui sont loués avec application de la T.V.A. après le 31 décembre 2018 à la suite de l'exercice de l'option pour la taxation, visée à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code.

Il s'agit donc de la T.V.A. sur les frais afférents à des biens qui sont d'une nature telle qu'ils n'empêchent pas l'exercice de l'option pour la taxation des bâtiments ou fractions de bâtiments donnés en location.

Comme cela ressort de l'exposé des motifs de la loi du 14 octobre 2018 susmentionnée, il s'agit en premier lieu de la T.V.A. devenue exigible avant le 1<sup>er</sup> octobre 2018 sur les frais exposés antérieurement à la construction proprement dite et notamment les frais d'études préalables, les travaux de démolition et les travaux de terrassement.

En outre, il peut également s'agir d'une T.V.A. devenue exigible après le 30 septembre 2018, mais avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019, pour les frais relatifs à des travaux immobiliers liés à la construction du bâtiment.

(2) Totaal aftrekbaar btw-bedrag volgens het DAV van het jaar van ingebruikneming:  $84.000 \text{ EUR} \times 20 \% = 16.800 \text{ EUR}$

(3) Totaal btw-bedrag te herzien in het nadeel van de belastingplichtige:  $31.500 \text{ EUR}$  (zie (1)) -  $16.800 \text{ EUR}$  (zie (2)) =  $14.700 \text{ EUR}$

De daaropvolgende jaren van de herzieningstermijn (al naargelang het geval: 5, 15 of 25 jaren - in het voorbeeld dus 5 jaren) zal er telkens een jaarlijkse herziening plaatsvinden (ten belope van 1/5, 1/15 of 1/25 - in het voorbeeld dus 1/5) 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 ervan uit 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). Concreet houdt dat in het voorbeeld het volgende in:

(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 herzienings-tijdvak 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).

#### Artikel 4

Artikel 4 van het ontwerp vervangt artikel 20, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3 en brengt de nodige wijzigingen aan om rekening te houden met het feit dat voor bepaalde bedrijfsmiddelen voortaan een herzieningstermijn van vijftientwintig jaar geldt.

#### Artikel 5

Artikel 5 van het ontwerp brengt een technische wijziging aan in artikel 21bis, § 1, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 3 als gevolg van de vervanging van artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 3 door artikel 2 van het ontwerp.

#### Artikel 6

Artikel 6 van het ontwerp voorziet in een analoge regeling aan de regeling opgenomen in artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 3, door een artikel 21ter in te voegen dat volledig op maat is gesneden van de situatie die ontstaat door de inwerkingtreding van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek op 1 januari 2019.

De inwerkingtreding van dat laatste artikel zal immers aanleiding geven tot een situatie waarin verhuurders, ingevolge de verhuur met toepassing van de belasting, een substantieel btw-bedrag aan historisch niet-aftrekbaar btw zullen kunnen recupereren. In die omstandigheden is het aangewezen om, naar analogie met de bestaande regeling op grond van artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 3, de onmiddellijke budgettaire impact te verzachten door die recuperatie van historische btw te spreiden in de tijd zonder daarbij het fundamentele recht op aftrek ten gronde aan te tasten.

Onder de historische btw moet, op grond van de toepassing van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek iuncto artikel 21ter, § 4, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3 worden verstaan, de btw die vóór 1 januari 2019 opeisbaar is geworden ten aanzien van kosten met betrekking tot gebouwen of gedeelten van gebouwen die na 31 december 2018 met toepassing van de btw worden verhuurd ingevolge de uitoefening van de optie tot belastingheffing bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek.

Derhalve betreft het de btw op kosten met betrekking tot dergelijke goederen die van die aard zijn dat ze er niet aan in de weg staan dat voor die gebouwen of gedeelten ervan de optie tot belastingheffing met betrekking tot de verhuur ervan wordt uitgeoefend.

Zoals blijkt uit de memorie van toelichting van de voormelde wet van 14 oktober 2018, betreft het hier in eerste instantie de btw die opeisbaar is geworden vóór 1 oktober 2018 op kosten gemaakt voorafgaand aan de eigenlijke bouw en dan in het bijzonder de voorafgaandelijke studiekosten, afbraakwerken en grondwerken.

Daarnaast kan het ook btw betreffen die opeisbaar is geworden na 30 september 2018 maar voor 1 januari 2019, op kosten van werk in onroerende staat met betrekking tot de oprichting van het gebouw.



Conformément à l'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3, du Code, de tels frais n'empêchent pas que de tels bâtiments ou fractions de bâtiments puissent être loués avec application de la T.V.A. moyennant l'exercice de l'option.

Par ailleurs, cela concerne également une T.V.A. devenue exigible avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 sur des frais, de quelque nature que ce soit, qui se rapportent directement à des emplacements destinés au stockage de marchandises qui répondent, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019, à la notion élargie reprise à l'article 44, § 3, 2°, a), deuxième tiret, du Code, alors qu'ils ne pouvaient auparavant pas être considérés comme des emplacements pour le stockage de marchandises. En ce qui concerne de tels biens, l'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3, dernière phrase, du Code a supprimé l'exigence selon laquelle la T.V.A. sur les travaux immobiliers qui concourent à construction du bâtiment n'a pu être exigible pour la première fois qu'au plus tôt le 1<sup>er</sup> octobre 2018 (condition qui s'applique aux autres bâtiments).

Le régime mis en place concernant la régularisation est similaire à celui qui est prévu à l'article 21bis de l'arrêté royal n° 3. Les différences entre les deux régimes résultent en particulier du fait que dans le cas d'espèce une option doit être exercée pour passer à un régime de taxation.

L'article 21bis de l'arrêté royal n° 3 continue d'ailleurs de s'appliquer aux situations qui ne sont pas couvertes par le nouvel article 21ter de l'arrêté royal n° 3, comme par exemple la régularisation de la T.V.A. qui n'a pu être initialement déduite et qui est devenue exigible avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 sur les frais relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments qui ont été loués en exemption de T.V.A. mais qui sont loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 avec application de la T.V.A. conformément, par exemple, à l'article 44, § 3, 2°, a), 7<sup>e</sup> tiret, du Code.

Les modalités de cette régularisation sont tout à fait similaires à celles qui sont applicables en vertu de l'article 21bis de l'arrêté royal n° 3. L'alinéa 2 du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 21ter, nouveau, de l'arrêté royal n° 3 stipule notamment que cette régularisation est d'un montant égal à la taxe qui n'a pu être déduite initialement, diminué d'un cinquième ou d'un quinzième par année écoulée depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance jusqu'au 31 décembre de l'année qui précède celle au cours de laquelle la location taxée a pris cours.

Cette régularisation concerne la T.V.A. qui a grevé :

- les biens et les services non utilisés, autres que des biens d'investissement (article 21ter, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, nouveau). Sont visés par exemple, des affiches de mise en location non encore utilisées ou des frais de prospection de clientèle pour le bâtiment concerné ;
- les biens d'investissements qui font l'objet même d'une location avec application de la T.V.A. conformément à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code (article 21ter, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, nouveau). Est visée ici la T.V.A. qui a grevé tous les frais qui ont concouru spécifiquement (travaux immobiliers) ou non (frais d'architectes, frais d'études etc.) à la construction des bâtiments ou fractions de bâtiments loués en vertu de cette disposition ;
- les biens d'investissement au moyen desquels l'assujetti réalise des opérations visées à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code (article 21ter, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 3°, nouveau). Par analogie avec ce qui est prévu à l'article 21bis, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, de l'arrêté royal n° 3, est visée ici la taxe qui a grevé les biens d'investissement que l'assujetti utilise dans le cadre de son activité économique globale (p.ex. : les bâtiments utilisés par l'assujetti pour son siège social ou administratif, le matériel de bureau ayant la caractéristique de bien d'investissement, des véhicules professionnels etc.).

Conformément au paragraphe 2 de cette disposition, la régularisation dépend de la remise au service compétent de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée d'un inventaire des biens et services pour lesquels la T.V.A. qui les a grevés est révisée.

Conformément au paragraphe 3 de cette disposition, cette régularisation s'effectue par imputation dans les déclarations périodiques à la T.V.A. de l'assujetti à concurrence du montant des taxes dues constaté dans ses déclarations. Le montant de T.V.A. qui n'aura pas pu être apuré dans les onze premières déclarations mensuelles ou les trois premières déclarations trimestrielles de l'année 2019, pourra être inscrit initialement dans la déclaration de décembre ou la déclaration du quatrième trimestre de l'année 2019, quel que soit le résultat final de cette déclaration. Ce montant ne sera donc plus reporté.

Overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, van het Wetboek staan dergelijke kosten er immers niet aan in de weg dat die gebouwen of gedeelten ervan achteraf mits uitoefening van de optie met toepassing van btw worden verhuurd.

Verder kan het ook btw betreffen die opeisbaar is geworden voor 1 januari 2019 op kosten, van welke aard ook, die rechtstreeks verband houden met ruimtes voor het opslaan van goederen die zich vanaf 1 januari 2019 inschrijven in de verruimde notie opgenomen in artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje, van het Wetboek terwzij ze voordien niet als berguimten voor het opslaan van goederen konden worden beschouwd. Ten aanzien van dergelijke goederen heeft artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, laatste zin, van het Wetboek de beperking dat de btw op de werken in onroerende staat die bijdragen tot de oprichting van het gebouw ten vroegste opeisbaar mag zijn geworden op 1 oktober 2018 (die van toepassing is voor de andere gebouwen) immers uitgeschakeld.

De uitgewerkte regeling met betrekking tot de regularisatie is gelijkaardig aan die bedoeld in artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 3. De verschillen tussen beide regelingen zijn in het bijzonder een gevolg van het feit dat in dit geval een optie moet worden uitgeoefend om over te gaan naar een regeling van belastingheffing.

Artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 3 blijft trouwens van toepassing op situaties die niet zijn afgedekt door het nieuwe artikel 21ter van het koninklijk besluit nr. 3, zoals bijvoorbeeld de regularisatie van initieel niet in aftrek gebrachte btw die voor 1 januari 2019 opeisbaar is geworden op kosten met betrekking tot gebouwen of gedeelten ervan die werden verhuurd met vrijstelling van btw maar die vanaf 1 januari 2019 worden verhuurd met toepassing van de btw ingevolge bijvoorbeeld de toepassing van artikel 44, § 3, 2°, a), 7<sup>de</sup> streepje, van het Wetboek.

De modaliteiten van de regularisatie zijn helemaal gelijklopend met die van toepassing krachtens artikel 21bis van het koninklijk besluit nr. 3. Paragraaf 1, tweede lid, van artikel 21ter, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3 bepaalt met name dat die regularisatie gebeurt tot beloop een bedrag dat gelijk is aan de belasting die oorspronkelijk niet in aftrek kon worden gebracht, verminderd met een vijfde of een vijftiende per verlopen jaar sinds 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan tot 31 december van het jaar dat het jaar voorafgaat waarin de belaste verhuur een aanvang heeft genomen.

Deze regularisatie betreft de btw geheven van:

- de niet gebruikte goederen en diensten, andere dan bedrijfsmiddelen (artikel 21ter, § 1, eerste lid, 1°, nieuw). Worden bijvoorbeeld bedoeld, de nog niet gebruikte verhuuraffiches of prospectiekosten voor cliënteel voor het betrokken gebouw;
- de bedrijfsmiddelen die zelf het voorwerp uitmaken van een verhuur met toepassing van btw overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek (artikel 21ter, § 1, eerste lid, 2°, nieuw). Wordt hier bedoeld de btw geheven van alle kosten die al (werk in onroerende staat) dan niet (architectenkosten, studiekosten, enz.) specifiek hebben bijgedragen tot de oprichting van de gebouwen of gedeelten van gebouwen die overeenkomstig die bepaling worden verhuurd;
- de bedrijfsmiddelen waarmee de belastingplichtige handelingen verricht bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek (artikel 21ter, § 1, eerste lid, 3°, nieuw). Naar analogie met wat is voorzien in artikel 21bis, § 1, eerste lid, 2°, van het koninklijk besluit nr. 3, wordt hier bedoeld de belasting geheven van de bedrijfsmiddelen die de belastingplichtige gebruikt in het kader van zijn globale economische activiteit (bv. de gebouwen die door de belastingplichtige worden gebruikt als maatschappelijke of administratieve zetel, het bureaumateriaal dat als bedrijfsmiddel wordt beschouwd, professionele voertuigen, enz.).

Overeenkomstig paragraaf 2 van die bepaling, is de regularisatie afhankelijk van de indiening bij de bevoegde dienst van de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, van een inventaris van de goederen en diensten waarvan de btw die ervan werd geheven wordt herzien.

Overeenkomstig paragraaf 3 van die bepaling, wordt die regularisatie uitgevoerd door toerekening in de periodieke btw-aangiften van de belastingplichtige tot beloop van het bedrag van de door hem verschuldigde belasting vastgesteld in zijn aangiften. Het bedrag aan btw dat niet kan worden verrekend in de eerst elf maandaangiften of de eerste drie kwartaalaangiften van het jaar 2019, kan integraal worden opgenomen in de maandaangifte van december 2019 of in de aangifte van het vierde kwartaal van het jaar 2019, ongeacht het einderesultaat van deze aangiften. Dat bedrag zal dus niet verder meer worden overgedragen.

La réglementation en projet n'a donc pas pour objet d'affecter la portée ou l'exercice même du droit à déduction, ni même l'exercice du droit au remboursement : l'article 21<sup>ter</sup>, § 1<sup>er</sup>, nouveau, de l'arrêté royal n° 3 décrit seulement les contours de l'étendue et de l'exercice du droit à déduction, tels qu'ils s'appliquent dans ce cas particulier, conformément aux règles normales. L'exercice de ces droits n'est donc formellement pas modifié et se déroule selon les règles habituelles. Aucune obligation spécifique n'est donc créée pour les assujettis dont ils devraient tenir compte lors du dépôt de la déclaration de T.V.A.

En revanche, l'effet utile ou l'avantage découlant de l'exercice du droit à déduction et de l'exercice du droit au remboursement (notamment au travers du versement du crédit d'impôt) est étalé dans le temps dans les circonstances particulières décrites à l'article 21<sup>ter</sup>, nouveau, de l'arrêté royal n° 3. Cela découle du fait que, pour chaque période de remboursement, le remboursement normal de l'excédent de taxe déductible qui persiste après l'imputation de la taxe déductible sur le montant de T.V.A. dû pour la même période est exclu au profit d'un transfert temporaire automatique de cet excédent en faveur de l'assujetti, conformément à l'article 21<sup>ter</sup>, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, nouveau, de l'arrêté royal n° 3.

L'application de ce régime n'a donc pas, en premier lieu, d'impact sur l'assujetti qui dépose les déclarations T.V.A., mais plutôt sur le SPF Finances qui traite les déclarations et cela à partir du moment où en vertu des règles normales, il aurait dû effectuer pour la première fois le remboursement de l'excédent susmentionné, c'est-à-dire au plus tôt à la fin du deuxième mois suivant la période visée par la déclaration concernée, étant entendu que le remboursement s'opère sur une base trimestrielle (même si l'assujetti est tenu au dépôt mensuel). Concrètement, cela signifie que pour la première fois, le régime sera applicable, au plus tôt, à la fin du mois de mai 2019.

Conformément au point 9 de l'avis n° 65.866/3 du Conseil d'État du 6 mai 2019, l'article 21<sup>ter</sup>, § 3, nouveau de l'arrêté royal n° 3 est donc complété par un deuxième alinéa qui stipule explicitement que par dérogation à l'article 8<sup>1</sup>, § 3, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, aucun ordonnancement ou opération équivalente à un paiement n'est exécuté pour les périodes auxquelles se rapportent les onze premières déclarations mensuelles ou les trois premières déclarations trimestrielles de l'année 2019.

Le paragraphe 4 précise cependant que ce mode de régularisation ne concerne que les taxes qui sont devenues exigibles avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019. La T.V.A. exigible après cette date, et notamment la T.V.A. due sur les travaux de construction à proprement parler, peut faire l'objet d'une déduction immédiate, le cas échéant sous forme de régularisation, en une fois.

Le paragraphe 5 de cette disposition charge enfin le Ministre des Finances ou son délégué de fixer les modalités d'application de cette régularisation et singulièrement la manière dont celle-ci est opérée. Cette disposition est le corollaire de l'article 21<sup>bis</sup>, § 4, de l'arrêté royal n° 3.

#### Article 7

L'article 7 du projet, conformément à l'article 49, 5°, b), du Code, prévoit, par l'insertion d'un article 21<sup>quater</sup>, nouveau, dans l'arrêté royal n° 3, une solution afin d'éviter un désavantage injustifié pouvant être causé au bailleur lors de la cession du bâtiment qui, compte tenu de son ancienneté, est effectuée en exemption de T.V.A. alors que ce bâtiment continue à être loué avec application de la T.V.A. Mutatis mutandis, la même solution s'applique dans le cas où un droit réel est constitué sur un tel bâtiment ou dans le cas où un droit réel sur un tel bâtiment est cédé.

Il est en effet envisageable qu'un bâtiment loué avec application de la taxe à la suite de l'exercice de l'option visée à l'article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3, du Code, soit vendu avant l'expiration du bail. Si le contrat de location a été enregistré, le bail peut être opposé de plein droit au nouveau propriétaire et le bâtiment est alors utilisé par le cessionnaire – malgré la cession – dans le cadre d'une activité économique taxable (location).

En revanche, la cession du bâtiment, s'il n'est plus "neuf" au sens de l'article 44, § 3, 1°, a), du Code, est exemptée de T.V.A. sans droit à déduction. Étant donné que cette opération fait sortir définitivement le bien d'investissement du patrimoine du cédant au moyen d'une

Deontworpen regeling heeft derhalve niet tot doel om de omvang of de uitoefening van het recht op aftrek zelf, noch de uitoefening van het recht op teruggaaf zelf aan te tasten: artikel 21<sup>ter</sup>, § 1, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3 omschrijft enkel de contouren van het omvang en de uitoefening van het recht op aftrek zoals die zich in dit specifieke geval overeenkomstig de normale regels voordoen. De uitoefening van deze rechten wordt dienovereenkomstig formeel ongemoeid gelaten en gebeurt volgens de gebruikelijke regels. Er worden dan ook geen specifieke verplichtingen gecreëerd ten laste van de belastingplichtigen waarmee ze zouden moeten rekening houden ter gelegenheid van de indiening van hun btw-aangiften.

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<sup>ter</sup>, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3 in de tijd gespreid. Dat gebeurt door per teruggavetijdvak de normale teruggaaf van het eventuele excédent 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 excédent of overschot in het voordeel van de belastingplichtige, overeenkomstig artikel 21<sup>ter</sup>, § 3, eerste lid, 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 Financiën 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 excédent 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 maandelijkse aangifteperiodiciteit aanhoudt). In concreto betekent dat dus de regeling dus voor de eerste maal ten vroegste uitwerking zal hebben eind mei 2019.

Overeenkomstig punt 9 van het advies nr. 65.866/3 van de Raad van State van 6 mei 2019, wordt derhalve artikel 21<sup>ter</sup>, § 3, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3 aangevuld met een tweede lid dat expliciteert dat, in afwijking van artikel 8<sup>1</sup>, § 3, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, er geen ordonnancering of verrichting gelijkgesteld met een betaling geschiedt voor de tijdvakken waarop de eerste elf maandaangiften of de eerste drie kwartaalaangiften van het jaar 2019 betrekking hebben.

Paragraaf 4 van deze bepaling preciseert evenwel dat die regularisatie enkel betrekking heeft op de belasting die opeisbaar is geworden vóór 1 januari 2019. De btw opeisbaar na die datum, en in het bijzonder de btw op de eigenlijke bouwwerkzaamheden, kan onmiddellijk in één keer in aftrek worden gebracht, desgevallend bij wijze van regularisatie.

Paragraaf 5 van die bepaling machtigt de Minister van Financiën of zijn gemachtigde om de toepassingsmodaliteiten van die regularisatie te bepalen, en met name de manier waarop die wordt verricht. Die bepaling is de tegenhanger van artikel 21<sup>bis</sup>, § 4, van het koninklijk besluit nr. 3.

#### Artikel 7

Artikel 7 van het ontwerp werkt krachtens artikel 49, 5°, b), van het Wetboek een oplossing uit, door de invoeging van een artikel 21<sup>quater</sup>, nieuw, in het koninklijk besluit nr. 3, om een ongerechtvaardigd nadeel te vermijden dat zou kunnen ontstaan voor de verhuurder bij de overdracht van het gebouw die – gezien de ouderdom ervan – met vrijstelling van de btw gebeurt terwijl dat gebouw verder verhuurd wordt met toepassing van de btw. Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor de situatie waarin op een dergelijk gebouw een zakelijk recht wordt gevestigd of waarin een zakelijke recht op een dergelijk gebouw wordt overgedragen.

Het is immers mogelijk dat een gebouw dat wordt verhuurd met belastingheffing ingevolge de uitoefening van de optie bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, van het Wetboek voor afluop van de huurovereenkomst wordt verkocht. Indien de huurovereenkomst werd geregistreerd, is die huurovereenkomst van rechtswege tegenstelbaar aan de nieuwe eigenaar en wordt het gebouw – ondanks de overdracht – door de overdrager nog verder gebruikt voor een belaste economische activiteit (verhuur).

Anderzijds zal de overdracht van het gebouw zelf, als dat wegens zijn ouderdom niet meer "nieuw" is in de zin van artikel 44, § 3, 1°, a), van het Wetboek, vrijgesteld zijn van btw zonder recht op aftrek. Vermits door die handeling het bedrijfsmiddel definitief uit het

opération qui n'ouvre pas un droit à une déduction, la partie de la T.V.A. initialement déduite sur les frais d'acquisition ou de construction du bâtiment qui n'a pas encore été soumise à révision devrait être révisée en une fois au détriment du vendeur, alors même que le bâtiment continuerait à être loué avec application de la T.V.A.

Afin d'assurer la neutralité de l'application de la T.V.A. dans ces circonstances spécifiques et d'éviter un désavantage injustifié dans le chef des assujettis, l'article 21<sup>quater</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, nouveau, de l'arrêté royal n° 3, met en avant une solution ad hoc pour ce problème. Par analogie avec la cession prévue conformément à l'article 11 du Code, il est alors prévu :

- qu'aucune révision ne sera opérée dans le chef du cédant à la suite de la cession du bâtiment ou de la fraction de bâtiment en exemption de T.V.A.;
- que les éventuelles révisions qui découleraient de modifications intervenues dans l'utilisation du bien après la cession de celui-ci devront être effectuées dans le chef du cessionnaire du bien.

Le régime s'applique que le bail soit enregistré ou non et peut donc être par conséquent opposé au nouveau propriétaire. Comme indiqué dans la disposition, le régime ne peut en tout état de cause être appliqué que dans la situation où le bail en question continue à courir et qu'il est donc respecté par le nouveau propriétaire. Le nouveau propriétaire peut également respecter le bail en cours sans pour autant que le bail soit enregistré, de sorte que de telles situations ne doivent pas être exclues du champ d'application du régime.

En revanche, le régime ne s'applique que si le nouveau propriétaire du bâtiment a la qualité d'assujetti, soit préalablement à la cession, soit du fait de son activité économique résultant directement de la cession du bâtiment. Conformément au point 12 de l'avis n° 65.866/3 du Conseil d'État du 6 mai 2019, ce point est explicitement précisé dans le texte du nouvel article 21<sup>quater</sup>, nouveau, de l'arrêté royal n° 3.

#### Article 8

L'article 8 du projet apporte une modification technique à l'article 4, alinéa 1<sup>er</sup>, de 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, à la suite du remplacement par l'article 2 du projet, de l'article 9 de l'arrêté royal n° 3.

#### Article 9

Afin d'assurer une transition douce et claire entre les anciennes et les nouvelles règles en matière de point de départ du délai de révision, il est explicitement stipulé que le nouveau régime concernant le point de départ du délai de révision ne s'appliquera qu'aux biens d'investissement pour lesquels le droit à déduction de la T.V.A. exigible sur ces biens d'investissement est né au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Les biens d'investissement pour lesquels le droit à déduction de la T.V.A. exigible sur ces biens est né avant cette date restent soumis à la réglementation en vigueur avant l'entrée en vigueur du présent projet.

#### Article 10

L'article 10 stipule que l'arrêté entrera en vigueur au jour de sa publication au Moniteur belge.

J'ai l'honneur d'être,

Sire,  
de Votre Majesté,  
le très respectueux  
et très fidèle serviteur,

Le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances,  
A. DE CROO

vermogen van de overdrager verdwijnt door middel van een handeling die geen recht op aftrek verleent, zou het nog niet aan herziening onderworpen gedeelte van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de aankoopprijs of oprichtingskosten van het gebouw in één keer moeten worden herzien in het nadeel van de verkoper, terwijl het gebouw anderzijds bij voortduur met toepassing van de btw wordt verhuurd.

Om de neutraliteit van de toepassing van de btw te verzekeren in die specifieke omstandigheden en ongerechtvaardigde nadelen voor de belastingplichtigen te vermijden, voorziet artikel 21<sup>quater</sup>, eerste lid, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3, in een ad hoc oplossing voor dit probleem. Naar analogie met de gevolgen van een overdracht in de zin van artikel 11 van het Wetboek, wordt aldus bepaald dat:

- er geen herziening moet worden toegepast door de overdrager naar aanleiding van de overdracht van het gebouw of het gedeelte van het gebouw met vrijstelling van btw;
- eventuele latere herzieningen ingevolge gebruikswijzigingen met betrekking tot het goed na de overdracht ervan zullen moeten worden verricht door de overnemer van het goed.

De regeling is van toepassing ongeacht of de huurovereenkomst geregistreerd is en derhalve om die specifieke reden tegenstelbaar is aan de nieuwe eigenaar. Zoals aangegeven in de bepaling kan de regeling immers hoe dan ook maar worden toegepast in de situatie dat de betrokken huurovereenkomst blijft verder lopen en dus door de nieuwe eigenaar wordt geëerbiedigd. De nieuwe eigenaar kan evenwel ook zonder registratie van de huurovereenkomst de lopende huurovereenkomst eerbiedigen zodat dergelijke situaties niet van het toepassingsgebied van de regeling mogen worden uitgesloten.

Anderzijds is de regeling enkel van toepassing indien de nieuwe eigenaar van het gebouw de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, hetzij voorafgaandelijk aan de overdracht, hetzij ingevolge zijn economische activiteit die rechtstreeks voortvloeit uit de overdracht van het gebouw. Overeenkomstig punt 12 van het advies nr. 65.866/3 van de Raad van State van 6 mei 2019, wordt dit geëxpliciteerd in de tekst van artikel 21<sup>quater</sup>, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 3.

#### Artikel 8

Artikel 8 van het ontwerp brengt een technische wijziging aan in artikel 4, eerste lid, van 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, als gevolg van de vervanging van artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 3 door artikel 2 van het ontwerp.

#### Artikel 9

Om een vlotte en duidelijke overgang te verzekeren tussen de oude en de nieuwe regeling inzake de aanvang van de herzieningstermijn, wordt uitdrukkelijk bepaald dat de nieuwe regeling inzake de aanvang van de herzieningstermijn maar van toepassing zal zijn op bedrijfsmiddelen waarvoor het recht op aftrek ten aanzien van de btw geheven van die bedrijfsmiddelen ten vroegste op 1 januari 2019 is ontstaan. De bedrijfsmiddelen waarvoor het recht op aftrek ten aanzien van de btw geheven van die bedrijfsmiddelen vóór die datum is ontstaan, zullen onderworpen blijven aan de vigerende regeling vóór de inwerkingtreding van dit ontwerp.

#### Artikel 10

Artikel 10 bepaalt dat het besluit in werking zal treden op de dag van publicatie in het Belgisch Staatsblad.

Ik heb de eer te zijn,

Sire,  
van Uwe Majesteit,  
de zeer eerbiedige  
en zeer getrouwe dienaar,

De Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën,  
A. DE CROO

AVIS 65.866/3 DU 6 MAI 2019 SUR UN PROJET D'ARRÊTÉ ROYAL "MODIFIANT LES ARRÊTÉS ROYAUX N<sup>OS</sup> 3 ET 14 EN MATIÈRE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE EN CE QUI CONCERNE LES RÉVISIONS"

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<sup>os</sup> 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 Anniemie 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. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 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 préalable

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<sup>er</sup> 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 attenantes 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

ADVIES 65.866/3 VAN 6 MEI 2019 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"

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 Anniemie 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.

\*

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 aftrekgeregeling 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

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<sup>er</sup>

7. L'article 1<sup>er</sup> 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 TVA (1). 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.

#### 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.

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 parafaseren, 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.

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).

#### - 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 21ter 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 21ter, 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 21ter, § 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)1 (2). 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 8<sup>1</sup>, § 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 21ter, § 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.

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).

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 21ter 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 21ter, 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 21ter, § 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)1 (2). 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 8<sup>1</sup>, § 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.



## 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<sup>quater</sup> 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<sup>quater</sup>, 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 aankoopprijs 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 herzieningsstijdvak 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.<sup>(...)</sup> 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)

## 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 21<sup>quater</sup> 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 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<sup>quater</sup> – 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 aankoopprijs 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 herzieningsstijdvak 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.<sup>(...)</sup> 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<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3, tel qu'il doit être modifié par l'article 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> janvier 2019". Interrogé à propos du sort à réserver aux déclarations qui auront déjà été introduites entre le 1<sup>er</sup> 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 roerende (3) 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 berekend (4) – 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".

Le greffier  
A. Goossens

Le président,  
J. Baert

#### Notes

(1) Ainsi, l'article 9, § 1<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle les biens d'investissement ont été mis en service" est cependant nouvelle.

(2) 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".

(3) 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".

(4) 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".

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 gegeven 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 aangiften 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 roerende (3) 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 berekend (4) – 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,  
A. Goossens

De voorzitter,  
J. Baert

#### Nota's

(1) Zo wordt in het ontworpen artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3 onder meer bepaald dat ten aanzien van de belasting gegeven van de 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.

(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.

(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.

**12 MAI 2019. — Arrêté royal modifiant les arrêtés royaux n<sup>os</sup> 3 et 14 en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les révisions (1)**

PHILIPPE, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, l'article 48, remplacé par la loi du 14 octobre 2018, l'article 49, modifié en dernier lieu par la loi du 14 octobre 2018 et l'article 76, § 1<sup>er</sup>, modifié en dernier lieu par la loi du 25 avril 2014 ;

Vu l'arrêté royal n<sup>o</sup> 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée ;

Vu l'arrêté royal n<sup>o</sup> 14, du 3 juin 1970, relatif aux cessions de bâtiments, fractions de bâtiment et du sol y attaché et aux constitutions, cessions et rétrocessions d'un droit réel au sens de l'article 9, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, portant sur de tels biens ;

Vu l'avis de l'Inspecteur des Finances, donné le 18 mars 2019 ;

Vu l'accord de la Ministre du Budget, donné le 2 avril 2019 ;

Vu l'avis n<sup>o</sup> 65.866/3 du Conseil d'Etat, donné le 6 mai 2019, en application de l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973 ;

Sur la proposition du Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances,

Nous avons arrêté et arrêtons :

**Article 1<sup>er</sup>.** L'article 9 de l'arrêté royal n<sup>o</sup> 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par l'arrêté royal du 31 mars 1978 et modifié par l'arrêté royal du 19 décembre 2010, est remplacé par ce qui suit :

"Art. 9. § 1<sup>er</sup>. Pour les taxes ayant grevé les biens d'investissement, la déduction initialement opérée par l'assujetti est sujette à révision pendant une période de cinq ans conformément à l'article 48, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code, qui commence à courir le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle les biens d'investissement ont été mis en service.

§ 2. Toutefois, pour les taxes ayant grevé les biens d'investissement immobiliers, cette période est portée à quinze ans, conformément à l'article 48, § 2, alinéa 2, du Code.

Par taxes ayant grevé les biens d'investissement immobiliers, on entend les taxes ayant grevé :

1<sup>o</sup> les opérations qui tendent ou concourent à l'érection de biens visés à l'article 1<sup>er</sup>, § 9, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du Code ;

2<sup>o</sup> l'acquisition de biens visés à l'article 1<sup>er</sup>, § 9, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du Code ;

3<sup>o</sup> l'acquisition d'un droit réel au sens de l'article 9, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, du Code portant sur des biens visés à l'article 1<sup>er</sup>, § 9, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du Code.

§ 3. Par dérogation aux paragraphes 1<sup>er</sup> et 2, la période de révision est de vingt-cinq ans en ce qui concerne les taxes ayant grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant y compris le sol y attaché, donnés en location dans les conditions de l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, d), du Code.

Pour l'application de l'alinéa 1<sup>er</sup>, sont visées les taxes ayant grevé :

1<sup>o</sup> les opérations qui tendent ou concourent à l'érection de bâtiments ou fractions de bâtiments ;

2<sup>o</sup> l'acquisition de biens visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> ;

3<sup>o</sup> l'acquisition d'un droit réel au sens de l'article 9, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, du Code portant sur des biens visés à l'alinéa 1<sup>er</sup>.

§ 4. La période visée au paragraphe 3 s'applique indépendamment d'éventuelles modifications ultérieures quant à leur utilisation lorsque ces biens ont fait l'objet d'une location visée à l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, d), du Code :

1<sup>o</sup> dès leur première mise en service ;

2<sup>o</sup> après leur première mise en service mais endéans une période de quinze ans qui commence à courir le 1<sup>er</sup> janvier de l'année de leur première mise en service.

**12 MEI 2019. — 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 (1)**

FILIP, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

Gelet op het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, artikel 48, vervangen bij de wet van 14 oktober 2018, artikel 49, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 14 oktober 2018 en artikel 76, § 1, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 25 april 2014;

Gelet op het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde;

Gelet op 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<sup>o</sup>, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde op zulke goederen;

Gelet op het advies van de inspecteur van Financiën, gegeven op 18 maart 2019;

Gelet op de akkoordbevinding van de Minister van Begroting, d.d. 2 april 2019;

Gelet op advies nr. 65.866/3 van de Raad van State, gegeven op 6 mei 2019, met toepassing van artikel 84, § 1, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973;

Op de voordracht van de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën,

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

**Artikel 1.** Artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij het koninklijk besluit van 31 maart 1978 en gewijzigd bij het koninklijk besluit van 19 december 2010, wordt vervangen als volgt:

"Art. 9. § 1. Ten aanzien van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen, is de aftrek die oorspronkelijk door de belastingplichtige werd verricht onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar overeenkomstig artikel 48, § 2, eerste lid, van het Wetboek, te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin de bedrijfsmiddelen in gebruik werden genomen.

§ 2. Ten aanzien van de belasting geheven van onroerende bedrijfsmiddelen, wordt dit tijdvak evenwel op vijftien jaar gebracht overeenkomstig artikel 48, § 2, tweede lid, van het Wetboek.

Onder belasting geheven van onroerende bedrijfsmiddelen wordt verstaan de belasting geheven van:

1<sup>o</sup> de handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting van goederen bedoeld in artikel 1, § 9, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek;

2<sup>o</sup> de verkrijging van goederen bedoeld in artikel 1, § 9, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek;

3<sup>o</sup> de verkrijging van een in artikel 9, tweede lid, 2<sup>o</sup>, van het Wetboek bedoeld zakelijk recht op goederen bedoeld in artikel 1, § 9, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek.

§ 3. In afwijking van de paragrafen 1 en 2, bedraagt het herzienings-tijdvak vijftientwintig jaar ten aanzien van de belasting geheven van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met het bijhorend terrein, die worden verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2<sup>o</sup>, d), van het Wetboek.

Voor de toepassing van het eerste lid, worden bedoeld de belasting geheven van:

1<sup>o</sup> de handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting van een gebouw of een gedeelte van een gebouw;

2<sup>o</sup> de verkrijging van goederen bedoeld in het eerste lid;

3<sup>o</sup> de verkrijging van een in artikel 9, tweede lid, 2<sup>o</sup>, van het Wetboek bedoeld zakelijk recht op goederen bedoeld in het eerste lid.

§ 4. Het tijdvak bedoeld in paragraaf 3 is van toepassing ongeacht eventuele latere wijzigingen in het gebruik van de bedoelde goederen wanneer die goederen het voorwerp hebben uitgemaakt van een verhuur bedoeld in artikel 44, § 3, 2<sup>o</sup>, d), van het Wetboek:

1<sup>o</sup> vanaf hun eerste ingebruikneming;

2<sup>o</sup> na hun eerste ingebruikneming maar binnen een tijdvak van vijftien jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar van hun eerste ingebruikneming.

Dans la situation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, la période visée au paragraphe 3 remplace la période visée au paragraphe 2 à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle les biens visés font l'objet d'une location visée à l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, d), du Code. Pour le calcul du montant de la taxe qui doit être révisée à partir de ce moment, la période visée au paragraphe 3 est considéré comme ayant commencé à courir le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle les biens visés ont fait l'objet d'une première mise en service."

**Art. 2.** Dans l'article 11 du même arrêté, remplacé par l'arrêté royal du 31 mars 1978 et modifié en dernier lieu par l'arrêté royal du 30 avril 2013, les modifications suivantes sont apportées :

a) le paragraphe 1<sup>er</sup> est remplacé par ce qui suit :

"§ 1<sup>er</sup>. La révision visée à l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, et qui est calculée de la manière prévue à l'article 1<sup>er</sup>, § 2, s'opère suivant la distinction faite à l'article 9, selon la nature ou l'affectation du bien, à concurrence d'un cinquième, d'un quinzième ou d'un vingt-cinquième du montant des taxes initialement déduites, pour chaque année au cours de laquelle intervient un changement d'affectation.

Dans la situation visée à l'article 9, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, la révision visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> s'opère chaque année, pour la période qui court depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année durant laquelle le changement d'affectation est intervenu jusqu'à la vingt-cinquième année qui suit la mise en service du bien, à concurrence du montant résultant de la fraction comportant :

1<sup>o</sup> au numérateur : le montant total des taxes déduites qui n'ont pas encore été sujettes à révision au moment du changement d'affectation ;

2<sup>o</sup> au dénominateur : le nombre d'années du délai de révision de vingt-cinq ans restant à courir au moment du changement d'affectation.

Lorsque le bien d'investissement est affecté pour totalité à un usage privé ou à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la révision s'opère en une fois pour l'année au cours de laquelle intervient le changement d'affectation et les années restant à courir."

b) dans les paragraphes 2 et 3, les mots "ou d'un quinzième" sont chaque fois remplacés par les mots ", d'un quinzième ou d'un vingt-cinquième";

c) le paragraphe 4 est remplacé par ce qui suit :

"§ 4. L'assujetti qui a opéré la déduction des taxes ayant grevé les biens d'investissement immobiliers, est tenu de conserver pendant quinze ans les livres, documents, factures, contrats, pièces, extraits de compte et autres documents, mentionnés à l'article 60, §§ 1<sup>er</sup> et 4, du Code, qui sont relatifs aux opérations énumérées à l'article 9, § 2, alinéa 2.

Ce délai est porté à vingt-cinq ans pour les livres, documents, factures, contrats, pièces, extraits de compte et autres documents qui sont relatifs aux opérations énumérées à l'article 9, § 3.

Les délais de conservation visés aux alinéas 1<sup>er</sup> et 2 prennent cours le 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit leur clôture s'il s'agit de livres, leur date s'il s'agit de documents ou la dernière année pendant laquelle a été utilisé un système informatisé dont question à l'article 60, § 4, alinéa 3, du Code.

Toutefois, le délai de conservation prend cours le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service, lorsque ce moment se situe après ceux déterminés conformément à l'alinéa 3."

**Art. 3.** L'article 16 du même arrêté, modifié en dernier lieu par l'arrêté royal du 25 février 1996, est remplacé par ce qui suit :

"Art. 16. Pour les taxes ayant grevé les biens d'investissement, la déduction initiale s'opère selon le prorata provisoire de l'année au cours de laquelle le droit à déduction prend naissance. Elle est revue, de la manière prévue à l'article 15, selon le prorata définitif de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service. Cette première révision porte sur la totalité des taxes initialement déduites.

Les révisions ultérieures portent annuellement sur un cinquième, un quinzième ou un vingt-cinquième, suivant la distinction faite à l'article 9, selon la nature ou l'affectation du bien, du montant des taxes déduites selon le premier prorata définitif. L'assujetti les effectue en comparant ce prorata et le prorata définitif de chacune des quatre, quatorze ou vingt-quatre années à prendre en considération."

In de situatie bedoeld in het eerste lid, 2<sup>o</sup>, vervangt het tijdvak bedoeld in paragraaf 3 het tijdvak bedoeld in paragraaf 2 vanaf 1 januari van het jaar waarin de bedoelde goederen worden verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2<sup>o</sup>, d), van het Wetboek. Voor de berekening van het bedrag van de belasting die vanaf dat tijdstip voor herziening vatbaar is, wordt het tijdvak bedoeld in paragraaf 3 geacht een aanvang genomen te hebben vanaf 1 januari van het jaar waarin de betrokken goederen het voorwerp hebben uitgemaakt van de eerste ingebruikneming."

**Art. 2.** In artikel 11 van hetzelfde besluit, vervangen bij het koninklijk besluit van 31 maart 1978 en laatstelijk gewijzigd bij het koninklijk besluit van 30 april 2013, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

a) paragraaf 1 wordt vervangen als volgt:

"§ 1. De herziening bedoeld in artikel 10, § 1, 1<sup>o</sup>, die wordt berekend op de wijze bepaald in artikel 1, § 2, wordt verricht tot beloop van een vijfde, een vijftiende of een vijfentwintigste, volgens het onderscheid gemaakt in artikel 9, naargelang de aard of het gebruik van het goed, van het bedrag van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte belasting, voor ieder jaar waarin een wijziging in het gebruik intreedt.

In het geval bedoeld in artikel 9, § 4, eerste lid, 2<sup>o</sup>, wordt de herziening bedoeld in het eerste lid voor het tijdvak vanaf 1 januari van het jaar waarin de wijziging in het gebruik zich heeft voorgedaan tot het vijfentwintigste jaar dat volgt op de ingebruikneming van het goed, jaarlijks verricht tot beloop van een bedrag dat het resultaat is van de breuk met:

1<sup>o</sup> in de teller: het totale bedrag van de in aftrek gebrachte belasting dat nog niet aan herziening werd onderworpen op het moment van de wijziging in het gebruik;

2<sup>o</sup> in de noemer: het aantal nog niet verlopen jaren van de herzieningsstermijn van vijfentwintig jaar op het moment van de wijziging in het gebruik.

Wanneer het bedrijfsmiddel geheel wordt gebruikt voor privédoel-einden of ter verwezenlijking van handelingen die geen recht op aftrek verlenen, wordt de herziening in eenmaal verricht, voor het jaar waarin de wijziging in het gebruik intreedt en voor de nog te lopen jaren."

b) in paragrafen 2 en 3 worden de woorden "of een vijftiende" telkens vervangen door de woorden ", een vijftiende of een vijfentwintigste";

c) paragraaf 4 wordt vervangen als volgt:

"§ 4. De belastingplichtige die de aftrek van de belasting geheven van onroerende bedrijfsmiddelen heeft verricht, is gehouden de boeken, de stukken, de facturen, de contracten, de rekeninguittrek-sels en de andere stukken, vermeld in artikel 60, §§ 1 en 4, van het Wetboek met betrekking tot de handelingen opgesomd in artikel 9, § 2, tweede lid, gedurende vijftien jaar te bewaren.

Die termijn bedraagt vijfentwintig jaar voor de boeken, documenten, facturen, contracten, stukken, rekeninguittrek-sels en andere documenten die betrekking hebben op de handelingen opgesomd in artikel 9, § 3.

De bewaringstermijnen bedoeld in het eerste en het tweede lid beginnen te lopen vanaf 1 januari van het jaar volgend op hun sluiting wat boeken betreft, hun datum wat stukken betreft of het laatste jaar waarin een geïnformatiseerd systeem als bedoeld in artikel 60, § 4, derde lid, van het Wetboek, wordt gebruikt.

De bewaringstermijn begint evenwel te lopen vanaf 1 januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik werd genomen, wanneer dat tijdstip valt na die welke worden bepaald in het derde lid."

**Art. 3.** Artikel 16 van hetzelfde besluit, laatstelijk gewijzigd bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996, wordt vervangen als volgt:

"Art. 16. Ten aanzien van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen, wordt de oorspronkelijke aftrek verricht aan de hand van het voorlopig verhoudingsgetal van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat. Die aftrek wordt herzien, op de wijze bepaald in artikel 15, aan de hand van het definitieve verhoudingsgetal van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik werd genomen. Die eerste herziening heeft betrekking op het totaalbedrag van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte belasting.

De volgende herzieningen hebben jaarlijks betrekking op een vijfde, een vijftiende of een vijfentwintigste, volgens het onderscheid gemaakt in artikel 9, naargelang de aard en het gebruik van het goed, van het bedrag van de overeenkomstig het eerste definitieve verhoudingsgetal in aftrek gebrachte belasting. De belastingplichtige verricht deze herzieningen door dat verhoudingsgetal te vergelijken met het definitieve verhoudingsgetal van ieder van de vier, veertien of vierentwintig in aanmerking te nemen jaren."

**Art. 4.** Dans l'article 20 du même arrêté, remplacé par l'arrêté royal du 31 mars 1978 et modifié en dernier lieu par l'arrêté royal du 25 février 1996, l'alinéa 1<sup>er</sup> est remplacé par ce qui suit :

"La révision prévue à l'article 19 s'opère lorsque les biens d'investissement changent d'affectation avant l'expiration de la quatrième, la quatorzième ou la vingt-quatrième année qui suit celle au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance, suivant la distinction faite à l'article 9, selon la nature ou l'affectation du bien."

**Art. 5.** Dans l'article 21bis, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du même arrêté, inséré par l'arrêté royal du 9 janvier 2012, les mots "article 9, § 1<sup>er</sup>" sont remplacés par les mots "article 9".

**Art. 6.** Dans la section VI du même arrêté, il est inséré un article 21ter rédigé comme suit :

"Art. 21ter. § 1<sup>er</sup>. Lorsqu'un assujetti loue un bâtiment ou une fraction de bâtiment conformément à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code, il peut exercer par la suite son droit à déduction par voie de régularisation pour :

1° la taxe ayant grevé les biens et les services non encore utilisés, autres que les biens d'investissement, qui n'ont pas ouvert un droit à déduction total au moment où la taxe est devenue exigible, lorsque ces biens et ces services sont utilisés par la suite pour effectuer des opérations visées au présent alinéa ;

2° la taxe ayant grevé les biens d'investissement qui font l'objet d'opérations visées au présent alinéa, qui n'ont pas ouvert un droit à déduction total au moment où la taxe est devenue exigible et pour autant que la période fixée par l'article 48, § 2, du Code, ne soit pas expirée ;

3° la taxe ayant grevé les biens d'investissement au moyen desquels l'assujetti réalise des opérations visées au présent alinéa et qui n'ont pas ouvert un droit à déduction total au moment où la taxe est devenue exigible, pour autant que la période fixée par l'article 48, § 2, du Code, ne soit pas expirée.

La régularisation à opérer en ce qui concerne la taxe ayant grevé des biens d'investissement est d'un montant égal à la taxe qui n'a pu être déduite, diminué d'un cinquième ou d'un quinzième suivant la distinction faite à l'article 9, selon la nature ou l'affectation du bien, par année écoulée, depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année prise en compte pour le calcul des déductions conformément aux articles 2 et 9 jusqu'au 31 décembre de l'année qui précède celle au cours de laquelle la location visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> a pris cours.

Cette régularisation s'opère en tenant compte des articles 45 à 49 du Code et moyennant le respect de l'article 3.

§ 2. La régularisation est subordonnée à la remise au service compétent de l'administration en charge de la valeur ajoutée dont l'assujetti relève, d'un inventaire des biens et des services visés au paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>.

Cet inventaire est dressé en double exemplaire dont un est destiné au service visé à l'alinéa 1<sup>er</sup>. Il indique, de façon détaillée, les biens et les services sujets à régularisation, la date et le numéro de la facture d'achat ou du document d'importation, la base sur laquelle ils ont été imposés à la taxe sur la valeur ajoutée et le montant à régulariser.

§ 3. La régularisation s'effectue par imputation sur le montant de la taxe due à l'Etat repris en grille 71 du cadre VI de la déclaration périodique visée à l'article 53, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, du Code, à due concurrence. Lorsque cette imputation fait apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur les périodes des déclarations suivantes, à concurrence du montant de la taxe repris en grille 71 de ces déclarations. Le montant de la taxe déductible visée au paragraphe 1<sup>er</sup> qui n'a pas pu être imputé dans les onze premières déclarations mensuelles ou les trois premières déclarations trimestrielles de l'année 2019, est intégralement repris dans la douzième déclaration mensuelle ou la quatrième déclaration trimestrielle de l'année 2019.

Par dérogation à l'article 8<sup>1</sup>, § 3, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, aucun ordonnancement ou opération équivalente à un paiement n'est exécuté pour les périodes auxquelles se rapportent les onze premières déclarations mensuelles ou les trois premières déclarations trimestrielles de l'année 2019.

§ 4. Le présent article est seulement applicable pour la taxe qui est devenue exigible avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

**Art. 4.** In artikel 20 van hetzelfde besluit, vervangen bij het koninklijk besluit van 31 maart 1978 en laatstelijk gewijzigd bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996, wordt het eerste lid vervangen als volgt:

"De in artikel 19 bedoelde herziening wordt verricht wanneer een wijziging in het gebruik van de bedrijfsmiddelen intreedt vóór het verstrijken van het vierde, het veertiende of het vierentwintigste jaar na dat waarin het recht op aftrek is ontstaan, volgens het in artikel 9, naargelang de aard of het gebruik van het goed gemaakte onderscheid."

**Art. 5.** In artikel 21bis, § 1, tweede lid, van hetzelfde besluit, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 9 januari 2012, worden de woorden "artikel 9, § 1" vervangen door de woorden "artikel 9".

**Art. 6.** In afdeling VI van hetzelfde besluit wordt een artikel 21ter ingevoegd, luidende:

"Art. 21ter. § 1. Wanneer een belastingplichtige een gebouw of een gedeelte van een gebouw verhuurt overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, kan hij zijn recht op aftrek uitoefenen bij wijze van regularisatie voor:

1° de belasting geheven van de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen, die nog niet werden gebruikt of verbruikt en die geen volledig recht op aftrek verleenden op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar is geworden, wanneer die goederen en diensten vervolgens gebruikt worden om handelingen te verrichten bedoeld in dit lid;

2° de belasting geheven van de bedrijfsmiddelen die het voorwerp uitmaken van de handelingen bedoeld in dit lid en die geen volledig recht op aftrek verleenden op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar is geworden, voor zover het tijdvak bepaald bij artikel 48, § 2, van het Wetboek niet is verstreken;

3° de belasting geheven van de bedrijfsmiddelen waarmee de belastingplichtige handelingen verricht bedoeld in dit lid, en die geen volledig recht op aftrek verleenden op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar is geworden, voor zover het tijdvak bepaald bij artikel 48, § 2, van het Wetboek niet is verstreken.

Voor de belasting geheven van bedrijfsmiddelen is het bedrag van de regularisatie gelijk aan de belasting die niet in aftrek kon worden gebracht, verminderd met een vijfde of een vijftiende volgens het onderscheid gemaakt in artikel 9, naargelang de aard of het gebruik van het goed, per jaar, vanaf 1 januari van het jaar dat overeenkomstig de artikelen 2 en 9 in aanmerking moet worden genomen voor de berekening van de aftrek tot 31 december van het jaar dat voorafgaat aan het jaar waarin de verhuur bedoeld in het eerste lid een aanvang neemt.

Deze regularisatie gebeurt bij toepassing van de artikelen 45 tot 49 van het Wetboek en overeenkomstig de regels van artikel 3.

§ 2. De regularisatie is afhankelijk van de indiening bij de bevoegde dienst van de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde waaronder de belastingplichtige ressorteert van een inventaris van de goederen en diensten bedoeld in paragraaf 1, eerste lid.

Die inventaris wordt opgemaakt in twee exemplaren waarvan er één bestemd is voor de in het eerste lid bedoelde dienst. Hij vermeldt op gedetailleerde wijze de goederen en diensten die in aanmerking worden genomen voor de regularisatie, de datum en het nummer van de factuur van de aankoop of het invoerdocument, de maatstaf van heffing waarover ze met de belasting over de toegevoegde waarde werden belast en het te regulariseren bedrag.

§ 3. De regularisatie wordt tot beloop van het passende bedrag verricht door toerekening op het aan de Staat verschuldigde bedrag van de belasting in vak 71 van kader VI van de periodieke aangifte bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek. Wanneer het eindresultaat van deze toerekening een door de Staat verschuldigd bedrag is, wordt dat bedrag naar de volgende aangiftejdvakken overgebracht tot passend beloop van het bedrag van de belasting in vak 71 van die aangiften. Het bedrag van de aftrekbare belasting bedoeld in paragraaf 1 dat niet kon worden toegerekend in de eerste elf maandaangiften of de eerste drie kwartaalaangiften van het jaar 2019, wordt integraal vermeld in de twaalfde maandaangifte of de vierde kwartaalaangifte van het jaar 2019.

In afwijking van artikel 8<sup>1</sup>, § 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.

§ 4. Dit artikel is enkel van toepassing op de belasting die opeisbaar is geworden vóór 1 januari 2019.

§ 5. Le Ministre des Finances fixe les modalités d'application de la régularisation et détermine la manière dont elle est opérée.”

**Art. 7.** Dans la section VI du même arrêté, il est inséré un article 21<sup>quater</sup> rédigé comme suit :

“Art. 21<sup>quater</sup>. Lorsqu'un assujetti qui loue un bâtiment ou une fraction de bâtiment conformément à l'article 44, § 3, 2°, d), du Code cède en exemption de la taxe ce bien ou constitue ou cède en exemption de la taxe un droit réel portant sur ce bien en faveur d'un assujetti, et que le bail existant continue de courir :

1° aucune révision n'est opérée, à l'occasion de la cession du bien, dans le chef du cédant de ce bien ;

2° les révisions éventuelles concernant les taxes initialement déduites en lien avec ce bien qui découleraient de changements d'affectation intervenus après la cession du bien ou après la cession ou la concession d'un droit réel portant sur ce bien, s'opèrent exclusivement dans le chef du cessionnaire de ce bien.”

**Art. 8.** Dans l'article 4, alinéa 1<sup>er</sup>, de 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, remplacé par l'arrêté royal du 19 décembre 2010, les mots “article 9, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3” sont remplacés par les mots “article 9, § 2, alinéa 2”.

**Art. 9.** L'article 9, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 précité, tel que modifié par l'article 1<sup>er</sup> du présent arrêté, est applicable aux biens d'investissement pour lesquels le droit à déduction de la T.V.A. qui les a grevés a pris naissance pour la première fois au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Les biens d'investissement pour lesquels le droit à déduction de la T.V.A. qui les a grevés a pris naissance avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019, restent soumis à l'article 9, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 3 précité, dans sa version en vigueur avant l'entrée en vigueur du présent arrêté.

**Art. 10.** Le présent arrêté entre en vigueur à la date de sa publication au *Moniteur belge*.

**Art. 11.** Le ministre qui a les Finances dans ses attributions est chargé de l'exécution du présent arrêté.

Donné à Bruxelles, le 12 mai 2019.

PHILIPPE

Par le Roi :

Le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances,  
A. DE CROO

—  
Note

(1) Références au *Moniteur belge* :

- Loi du 3 juillet 1969, *Moniteur belge* du 17 juillet 1969;
- Loi du 14 octobre 2018, *Moniteur belge* du 25 octobre 2018;
- Arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969, *Moniteur belge* du 12 décembre 1969;
- Arrêté royal n° 14 du 3 juin 1970, *Moniteur belge* du 5 juin 1970;
- Arrêté royal du 31 mars 1978, *Moniteur belge* du 11 avril 1978;
- Arrêté royal du 25 février 1996, *Moniteur belge* du 5 mars 1996;
- Arrêté royal du 19 décembre 2010, *Moniteur belge* du 24 décembre 2010;
- Arrêté royal du 9 janvier 2012, *Moniteur belge* du 23 janvier 2012;
- Arrêté royal du 30 avril 2013, *Moniteur belge* du 8 mai 2013;
- Lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, arrêté royal du 12 janvier 1973, *Moniteur belge* du 21 mars 1973.

§ 5. De Minister van Financiën bepaalt de toepassingsmodaliteiten van de regularisatie en de wijze waarop die wordt verricht.”

**Art. 7.** In afdeling VI van hetzelfde besluit wordt een artikel 21<sup>quater</sup> ingevoegd, luidende:

“Art. 21<sup>quater</sup>. Wanneer een belastingplichtige die een gebouw of een gedeelte van een gebouw verhuurt met toepassing van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek, dat goed overdraagt met vrijstelling van de belasting of een zakelijk recht vestigt of overdraagt op dat goed met vrijstelling van de belasting ten behoeve van een belastingplichtige, en de bestaande huurovereenkomst verder blijft lopen:

1° wordt er naar aanleiding van de overdracht van dat goed geen herziening toegepast in hoofde van de overdrager ervan;

2° worden eventuele herzieningen met betrekking tot de oorspronkelijk in aftrek gebrachte belasting met betrekking tot dat goed die voortvloeien uit gebruikswijzigingen na de overdracht van het goed of na de overdracht of wederoverdracht van een zakelijk recht op dat goed, uitsluitend verricht in hoofde van de overnemer van dat goed.”

**Art. 8.** In artikel 4, eerste lid, van 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, vervangen bij het koninklijk besluit van 19 december 2010, worden de woorden “artikel 9, § 1, derde lid” vervangen door de woorden “artikel 9, § 2, tweede lid”.

**Art. 9.** Artikel 9, § 1, van het voormeld koninklijk besluit nr. 3, zoals gewijzigd bij artikel 1 van dit besluit, is van toepassing 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.

De bedrijfsmiddelen waarvan het recht op aftrek van de btw geheven van die bedrijfsmiddelen is ontstaan vóór 1 januari 2019, blijven onderworpen aan artikel 9, § 1, van het voormeld koninklijk besluit nr. 3 in de versie van kracht vóór de inwerkingtreding van dit besluit.

**Art. 10.** Dit besluit treedt in werking op de datum van de bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.

**Art. 11.** De minister bevoegd voor Financiën is belast met de uitvoering van dit besluit.

Gegeven te Brussel, 12 mei 2019.

FILIP

Van Koningswege :

De Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën,  
A. DE CROO

—  
Nota

(1) Verwijzingen naar het *Belgisch Staatsblad*:

- Wet van 3 juli 1969, *Belgisch Staatsblad* van 17 juli 1969;
- Wet van 14 oktober 2018, *Belgisch Staatsblad* van 25 oktober 2018;
- Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969, *Belgisch Staatsblad* van 12 december 1969;
- Koninklijk besluit nr. 14 van 3 juni 1970, *Belgisch Staatsblad* van 5 juni 1970;
- Koninklijk besluit van 31 maart 1978, *Belgisch Staatsblad* van 11 april 1978;
- Koninklijk besluit van 25 februari 1996, *Belgisch Staatsblad* van 5 maart 1996;
- Koninklijk besluit van 19 december 2010, *Belgisch Staatsblad* van 24 december 2010;
- Koninklijk besluit van 9 januari 2012, *Belgisch Staatsblad* van 23 januari 2012;
- Koninklijk besluit van 30 april 2013, *Belgisch Staatsblad* van 8 mei 2013;
- Gecoördineerde wetten op de Raad van State, koninklijk besluit van 12 januari 1973, *Belgisch Staatsblad* van 21 maart 1973.