

Circulaire 2019/C/134 FAQ betreffende de aanpassingen aan het koninklijk besluit nr. 3 van 10.12.1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, op het vlak van herziening van de aftrek van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen - Frequently asked questions

Deze circulaire bevat een FAQ betreffende het koninklijk besluit van 12.05.2019 tot wijziging, in hoofdzaak, van het koninklijk besluit nr. 3 wat de herzieningen betreft (Belgisch Staatsblad van 27.05.2019). De wijzigingen worden verduidelijkt in het verslag aan de koning dat aan dit koninklijk besluit van 12.05.2019 voorafgaat. Ze hebben meer algemeen betrekking op het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen en meer specifiek, de herziening van de afgetrokken belasting geheven van de (gedeelten) van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, die middels optie met btw worden verhuurd.

Aanvangstijdstip van de herzieningstermijn ; herziening van de aftrek van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen, meer specifiek, van de gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, waarvan de verhuur middels optie wordt belast onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek

FOD Financiën, 17.12.2019

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

Inhoudstafel

Inleidend overzicht	3
1. Wezenlijke wijzigingen op het vlak van de aftrekherziening van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen	3
2. Herzieningstermijn van de aftrek met betrekking tot alle bedrijfsmiddelen: aanvangstijdstip ..	5
3. Herzieningstermijn van de aftrek in onroerende zaken: duur	5
4. Herzieningstermijn van de aftrek met betrekking tot een gebouw dat met btw wordt verhuurd middels optie: aanvangstijdstip en duur	6
5. Overgang van de herzieningstermijn van vijftien jaar naar vijfentwintig jaar: bepaling van de toepasselijke breuk bij de overgang	7
6. Overgang van de herzieningstermijn van vijftien jaar naar vijfentwintig jaar rekening houdend met de gebruikswijziging van het gebouw: belaste verhuur door optie (zonder specifieke activiteit) na eigen beroepsgebruik (volledige breuk van toepassing bij de overgang)	9
7. Overgang van een optionele belastingheffing naar een vrijstelling van btw en omgekeerd in verband met een onroerende verhuur (zonder specifieke activiteit)	11

8. Situatie van de gemengde belastingplichtige onderworpen aan de methode van het algemeen verhoudingsgetal, in roerende zaken	13
9. Situatie van de gemengde belastingplichtige die verplicht onderworpen is aan het stelsel van het werkelijk gebruik van ontvangen goederen en diensten, inzake verhuur van gebouwen ..	15
10. Situatie van de gemengde belastingplichtige die verplicht is onderworpen aan het stelsel van het werkelijk gebruik van ontvangen goederen en diensten, inzake de verhuur van gedeelten van gebouwen.....	17
11. Recuperatie van de historische btw met betrekking tot een nieuw opgericht gebouw dat voor andere doeleinden dan de opslag van goederen wordt gebruikt	20
12. Recuperatie van de historische btw betreffende een al dan niet nieuw opgericht gebouw dat voor opslagdoeleinden wordt gebruikt	22
13. Overdracht met vrijstelling van btw van een gebouw dat verder wordt verhuurd met btw middels optie	23
14. Bewaringstermijn voor de boeken, facturen en andere stukken betreffende handelingen met betrekking tot een gebouw dat middels optie met btw wordt verhuurd	25

Inleidend overzicht

Draagwijdte van het recht op aftrek van de belastingplichtige die een economische activiteit uitoefent bestaande in het verhuren van (gedeelten van) gebouwen met vrijstelling van de btw en/of met btw door optie (artikel 44, § 3, 2° en 2°, d), van het Btw-Wetboek)

Activiteit die niet specifiek van onroerende aard is (ook als bijkomstig aangemerkt) en hoofdactiviteit met recht op aftrek (zie vragen nummers 6 en 7)		Activiteit die specifiek van onroerende aard is met en zonder recht op aftrek (zie vragen nummers 9 en 10)	
Belastingplichtige met volledig recht op aftrek (1), onder voorbehoud van navolgend onderscheid		Gemengde belastingplichtige (met gedeeltelijk recht op aftrek) (2)	
Vrijgestelde verhuur	Via optie belaste verhuur	Vrijgestelde verhuur + via optie belaste verhuur	
Geen recht op aftrek van de btw met betrekking tot het verhuurde gebouw	Volledig recht op aftrek van de btw met betrekking tot het verhuurde gebouw	Aftrek volgens het <u>algemeen verhoudingsgetal</u> uitgesloten (3)	Aftrek volgens het <u>werkelijk gebruik</u> verplichte (4)
Herziening in één keer (<u>one shot</u>) (5) in het voordeel van de belastingplichtige	Herziening in één keer (<u>one shot</u>) in het voordeel van de Staat (6)	/	Herziening in één keer (<u>one shot</u>) INDIEN overgang van de ene sector naar de andere (7)
INDIEN overgang →	INDIEN overgang ←		

(1) Artikel 45, § 1, van het Btw-Wetboek.

(2) Artikel 46 van het Btw-Wetboek.

(3) Artikel 46, § 1, van het Btw-Wetboek.

(4) Artikel 46, § 2, van het Btw-Wetboek.

(5) Artikelen 10, § 1, 3° en 11, § 3, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd.

(6) Artikelen 10, § 1, 1° en 11, § 1, derde lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd.

(7) Artikelen 19 en 20, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd.

1. Wezenlijke wijzigingen op het vlak van de aftrekherziening van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen

Op welke essentiële punten wijzigt voornoemd nieuw koninklijk besluit nr. 3 de berekening van de aftrekherziening van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen?

Antwoord: Voor de berekening van de herziening van de aftrek van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen waarvan het principe is vastgelegd in artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek (aangevuld door artikel 6 van de wet van 14.10.2018 tot wijziging, in hoofdzaak, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft), is het zoals voorheen nodig aandacht te schenken aan:

- **het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn:** het weerhouden van **de eerste ingebruikneming van het** onroerend of ander **bedrijfsmiddel** wordt de algemene regel zonder

zich nog te moeten baseren op een administratieve beslissing of toelating (zie vraag nummer 2).

Bijgevolg is voortaan, ten aanzien van een gemengde belastingplichtige die onderworpen is aan de regel van het algemeen verhoudingsgetal, het definitief verhoudingsgetal van het jaar van ingebruikneming steeds bepalend voor de berekening van de aftrekherzieningen, zelfs voor niet onroerende bedrijfsmiddelen, voor zover het recht op aftrek van de ervan geheven btw ten vroegste op 01.01.2019 voor de eerste keer ontstaan is (zie vraag nummer 8).

- **de duur van de herzieningstermijn: een periode van vijftientwintig jaar** wordt voorzien voor de belasting geheven van andere handelingen dan eenvoudige omvormingen of verbeteringen, met betrekking tot bedrijfsmiddelen bestaande uit gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, die zijn bestemd voor een belaste verhuur via optie (artikel 9, § 3, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd) (zie vraag nummer 3).

De bewaringstermijn voor de boeken, facturen en andere stukken met betrekking tot dezelfde handelingen betreffende die middels optie met btw verhuurde goederen, houdt rekening met die termijn van vijftientwintig jaar (zie vraag nummer 14).

- **de manier waarop de herziening wordt uitgevoerd:** gespreid in de tijd (jaar per jaar) of eenmalig ('one shot').

Ofschoon **ongewijzigd** worden deze **regels** wegens hun impact op de financiële toestand van de economische operatoren, even opgefrist.

De eenmalige herziening wordt toegepast **wanneer de verhuur van het gebouw of van het gedeelte van het gebouw overgaat van de regeling van belastingheffing door optie naar die van de vrijstelling van btw (variante: en omgekeerd)**, zowel in hoofde van een belastingplichtige met volledig recht op aftrek (zie vragen nummers 6 en 7) als in hoofde van een gemengde belastingplichtige (met een gedeeltelijk recht op aftrek) (zie vragen nummers 9 en 10).

In dit verband wordt evenwel gewezen op:

- het gebruik van het gebouw of het gedeelte van het gebouw dat voortaan determinerend kan zijn: in artikel 9, § 4, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd, is een specifieke conflictregel uitgewerkt om de interactie tussen de twee herzieningstermijnen, van vijftien en vijftientwintig jaar, te regelen die van toepassing kunnen zijn op eenzelfde gebouw onroerend goed waarvan het gebruik tijdens de economische gebruiksduur ervan wijzigt (zie vragen nummers 4 tot 6).
- de verplichting voor de **gemengde belastingplichtige** waarvan de economische activiteit bestaat in de verhuur van gebouwen of gedeelten van gebouwen met btw middels optie alsook met vrijstelling van btw: hij is ertoe gehouden **de regel van het werkelijk gebruik** van ontvangen goederen en diensten toe te passen (zie vragen nummers 9 en 10).

De aftrek via regularisatie van de aanvankelijk niet aftrekbare btw (historisch btw) met betrekking tot gebouwen of gedeelten van gebouwen die met btw onder het optioneel stelsel worden verhuurd, wordt uitgeoefend door toerekening op de uitgaande handelingen. Deze regeling geldt zowel voor de nieuw opgerichte (gedeelten van) gebouwen, andere dan opslagplaatsen (zie vraag nummer 11) als voor de al dan niet nieuw opgerichte opslagplaatsen (zie vraag nummer 12).

Bovendien wordt in geval van overdracht aan een belastingplichtige van een gebouw of een gedeelte van een gebouw (van vestiging of overdracht van een zakelijk recht op een gebouw of gedeelte van een gebouw) met vrijstelling van btw, terwijl dit goed verder met btw onder het optiestelsel wordt verhuurd, in een bijzondere regeling ten gunste van de overdrager voorzien op het vlak van de aftrekherziening. Deze regeling is analoog aan die in geval van overdracht van een algemeenheid

van goederen of van een bedrijfsafdeling, in de zin van artikel 11 van het Btw-Wetboek (zie vraag nummer 13).

2. Herzieningstermijn van de aftrek met betrekking tot alle bedrijfsmiddelen: aanvangstijdstip

Is voortaan het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn van de aftrek steeds 1 januari van het jaar waarin de bedrijfsmiddelen in gebruik worden genomen?

Antwoord: Het antwoord luidt bevestigend.

Heeft voortaan een uniform karakter, de regel die het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn van de aftrek vastlegt op 1 januari van het jaar waarin de bedrijfsmiddelen in gebruik werden genomen (artikel 9, § 1, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Concreet is die regel van toepassing:

- zoals voorheen, op **onroerende bedrijfsmiddelen** die vanaf 01.01.2012 in gebruik werden genomen (beslissing nr. E.T.121.450 van 27.03.2012).
- zonder administratieve tussenkomst, op **andere bedrijfsmiddelen** waarvoor het recht op aftrek van de ervan geheven btw ten vroegste op 01.01.2019 is ontstaan.

De andere bedrijfsmiddelen dan deze van onroerende aard, waarvoor het recht op aftrek van de ervan geheven btw ontstaan is voor 01.01.2019, blijven onderworpen aan artikel 9 van voornoemd koninklijk besluit nr. 3, in zijn versie van toepassing vóór 27.05.2019: het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn is het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat (dat van de opeisbaarheid van de belasting) tenzij het gaat om het jaar van effectieve ingebruikneming ingevolge toelating of voorschrift van de administratie (de vóór 01.01.2012 in gebruik genomen onroerende bedrijfsmiddelen volgen op dat vlak dezelfde regel).

3. Herzieningstermijn van de aftrek in onroerende zaken: duur

Welke criteria komen in aanmerking voor het bepalen van de duur van de herzieningstermijn van de aftrek in onroerende zaken?

Antwoord: In onroerende zaken worden twee bestaande herzieningstermijnen van vijf en vijftien jaar onderscheiden in functie van de aard van de uitgave waarover de btw in rekening is gebracht (ingaande handeling).

Om misbruiken en bijzondere optimaliseringsmechanismen te vermijden, wordt voortaan een periode van vijftientwintig jaar ingevoerd in functie van het gebruik van het bedrijfsmiddel in het kader van het stelsel van de optionele belastingheffing (uitgaande handeling); (artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek en artikel 9, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Meer expliciet bedraagt de herzieningstermijn van de aftrek in onroerende zaken:

- **in principe vijf jaar**, rekening houdend met de hieronder uiteengezette opeenvolgende afwijkingen.

Wordt bedoeld de belasting geheven van handelingen die leiden of bijdragen tot de eenvoudige

omvorming of verbetering van gebouwen of gedeelten van gebouwen, zonder dat deze goederen nieuw worden (zie in dit verband de mondelinge parlementaire vraag nr. 17.976 van de heer Volksvertegenwoordiger Luk Van Biesen van 10.05.2017).

Wordt eveneens beoogd: de eenvoudige omvorming of verbetering van gebouwen of gedeelten van gebouwen die met btw worden verhuurd onder het optioneel stelsel, zonder dat die goederen nieuw worden.

- **in afwijking daarvan, vijftien jaar**, in verband met de belasting geheven van:

- de handelingen die leiden of bijdragen tot de oprichting van gebouwen of zelfs enkel autonome gedeelten van gebouwen.

Bij uitbreiding worden ook beoogd, de omvormings- of verbeteringswerken aan dergelijke goederen die zo belangrijk zijn dat er in feite een nieuw gebouw of gedeelte van een gebouw tot stand komt dat onafhankelijk kan functioneren (zie, in dit verband, voornoemde mondelinge parlementaire vraag).

De uitvoering van eenvoudige omvormings- of verbeteringswerken aan een ander gedeelte van het gebouw zonder dat het nieuw wordt heeft geen weerslag (de aftrek van de btw geheven van die werken is gedurende vijf jaar aan herziening onderworpen volgens het hierboven vermeld principe).

- de verwerving van dergelijke goederen en van het bijhorende terrein.
- de verwerving van een zakelijk recht in de zin van artikel 9, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek op dergelijke goederen en op het bijhorend terrein, zoals bijvoorbeeld het onroerend vruchtgebruik.

- **in afwijking daarvan, vijftientwintig jaar, in verband met de belasting geheven van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek.**

Wordt beoogd, de belasting geheven van:

- de handelingen die leiden of bijdragen tot de oprichting van dergelijke goederen. Bij uitbreiding worden ook beoogd de ingrijpende of belangrijke renovatie of omvorming van dergelijke goederen (nieuwe gebouwen of gedeelten van gebouwen) (zie in dit verband de circulaire 2019/C/25 van 21.03.2019 betreffende de wet van 14.10.2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, vragen nummers 3 en 4).
- de verwerving van dergelijke goederen.
- de verwerving van een zakelijk recht in de zin van artikel 9, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek op dergelijke goederen zoals bijvoorbeeld het onroerend vruchtgebruik.

Voor de bewaringstermijn van boeken, facturen en andere stukken in verband met die handelingen wordt verwezen naar vraag nummer 14.

4. Herzieningstermijn van de aftrek met betrekking tot een gebouw dat met btw wordt verhuurd middels optie: aanvangstijdstip en duur

Ik laat in mijn hoedanigheid van belastingplichtige een gebouw oprichten om het met btw te verhuren door uitoefening van de optie. De werken beginnen en eindigen in de loop van het jaar 2019 en alle

kosten in verband met die oprichting worden in 2019 gedragen. De btw die in de loop van hetzelfde jaar over het geheel van de kosten opeisbaar is geworden, is volledig in aftrek gebracht.

Vanaf 15.03.2020, verhuur ik het gebouw voor de eerste keer met btw onder het optioneel stelsel.

Wanneer begint de herzieningstermijn van de aftrek van de belastingen geheven van de oprichting van mijn gebouw te lopen en hoeveel jaren duurt deze?

In de veronderstelling dat een herziening moet worden verricht voor een gebouw dat via optie met btw wordt verhuurd, gebeurt de berekening ervan dan in alle gevallen in vijftiengste?

Antwoord: De herzieningstermijn van de aftrek van de belastingen geheven van de oprichting van het gebouw begint te lopen op 01.01.2020, hetzij 1 januari van het jaar in de loop waarvan het gebouw in gebruik werd genomen.

Deze termijn bedraagt vijftien jaar en eindigt dus op 31.12.2034. Deze heeft immers betrekking op de belasting geheven van de oprichting van een gebouw dat verhuurd wordt onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek (artikel 9, §§ 1 en 3, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

In de veronderstelling dat een herziening moet worden verricht, gebeurt de berekening ervan in principe elk jaar, tot beloop van een vijftiengste van het bedrag van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte belasting (artikel 48, § 2, derde lid, van het Btw-Wetboek).

In het algemeen wordt volgens dat principe de regularisatie of herziening van de van het bedrijfsmiddel geheven btw, elk jaar geëvalueerd gedurende vijftien jaar. Gedurende deze periode moet op **jaarlijkse basis** rekening worden gehouden met het gebruik van het gebouw of gedeelte van het gebouw (zie antwoord op vraag nummer 6, *in fine*, voor een schematisch voorbeeld van de berekening van een herziening).

De eventuele regularisatie of herziening heeft enkel betrekking op één **vijftiengste van die btw indien de verhuur** van het gebouw of het gedeelte van het gebouw, ingevolge uitoefening van de optie, **vanaf de ingebruikneming** van het gebouw of gedeelte van het gebouw met toepassing van de btw gebeurt, zoals hier het geval is.

In het tegengestelde geval waar, bijgevolg, de herzieningstermijn van vijftien jaar in de plaats komt van die van vijftien jaar, gebeurt de berekening niet in vijftiengste.

De verlenging van de herzieningstermijn zonder verschuiving van het aanvangstijdstip noodzaakt tot de aanpassing van de nieuwe noemer (25) door deze te verminderen met het aantal reeds verlopen jaren van de oorspronkelijke herzieningstermijn van vijftien jaar (zie vraag nummer 5).

5. Overgang van de herzieningstermijn van vijftien jaar naar vijftiengste jaar: bepaling van de toepasselijke breuk bij de overgang

Ik ben een btw-belastingplichtige actief in de sector van de consultancy. Ik koop een kantoorgebouw, met toepassing van de btw, waarvan de materiële oprichtingswerken in oktober 2019 zijn gestart en dat me op 14.12.2020 wordt opgeleverd. Op dezelfde datum wordt de factuur uitgereikt met vermelding, onder andere, van het verschuldigde btw-bedrag dat ik volledig in aftrek breng. Vanaf 15.03.2021 gebruik ik het gebouw voor de eerste keer in het kader van mijn economische activiteit. Vanaf 01.10.2025 verhuur ik het gebouw met btw onder het optioneel stelsel.

In de veronderstelling dat er een herziening moet worden verricht, hoeveel jaren van de herzieningstermijn blijven er nog lopen?

Antwoord: Een herzieningsperiode van vijftien jaar begint te lopen op 01.01.2021 (1 januari van het jaar van ingebruikneming van het gebouw) (artikel 48, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek, artikel 9, §§ 1 en 2, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Vanaf 01.01.2025, jaar waarin het gebouw wordt verhuurd met btw onder de voorwaarden van artikel 44, 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek, komt een herzieningstermijn van vijftientwintig jaar in de plaats van de oorspronkelijke termijn en dit vanaf het begin van deze laatste. De herzieningstermijn loopt dus van 01.01.2021 tot 31.12.2045 (artikel 9, §§ 1, 3 en 4 nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

De termijnovergang gebeurt immers met inachtneming van de volgende twee principes:

- **de overgang van de oorspronkelijke termijn van vijftien jaar naar de termijn van vijftientwintig jaar gebeurt op 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 geacht een aanvang genomen te hebben op 1 januari van het jaar waarin de bedoelde goederen voor het eerst in gebruik werden genomen.**

De reeds verlopen jaren van de aanvankelijke herzieningstermijn van vijftien jaar gaan dus niet verloren en de teller wordt niet terug op nul gezet vermits het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn niet wordt gewijzigd terwijl deze toch langer duurt.

De totale herzieningstermijn van een bedrijfsmiddel kan nooit meer dan vijftientwintig jaar bedragen, ongeacht het aantal gebruikswijzigingen die zich met betrekking tot dat goed voordoen.

Iedere latere aanpassing van het gebouw na de overgang naar de herzieningstermijn van vijftientwintig jaar (bijvoorbeeld hergebruik als bureauruimte in het kader van een economische activiteit of exploitatie als dienstencentrum) zal geen weerslag meer hebben op de duur van de herzieningstermijn die definitief op vijftientwintig jaar is gebracht.

In de veronderstelling dat er een herziening moet worden verricht is het aantal nog niet verlopen jaren van de herzieningstermijn van vijftientwintig jaar op het ogenblik van de wijziging in het gebruik, in dit geval in 2025, gelijk aan de termijn van vijftientwintig jaar verminderd met het aantal reeds verlopen jaren gedurende de aanvankelijke herzieningstermijn van vijftien jaar (artikel 11, § 1, tweede lid, 2°, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

In onderhavig voorbeeld is het aantal nog te lopen jaren van de herzieningstermijn van vijftientwintig jaar gelijk aan éénentwintig jaar (vijftientwintig jaar verminderd met vier jaar (van 2021 tot en met 2024)).

Bijgevolg zal bij het eventueel optreden van een oorzaak van herziening in het voordeel van de staat de noemer van de breuk die op het voor herziening vatbare bedrag moet worden toegepast, dat getal éénentwintig bevatten (zie vraag nummer 6 voor de berekening bij een gelijkaardige herziening).

6. Overgang van de herzieningstermijn van vijftien jaar naar vijftientwintig jaar rekening houdend met de gebruikswijziging van het gebouw: belaste verhuur door optie (zonder specifieke activiteit) na eigen beroepsgebruik (volledige breuk van toepassing bij de overgang)

Ik ben een btw-belastingplichtige actief in de sector van de consultancy. Ik koop met toepassing van de btw een kantoorgebouw waarvan de materiële oprichtingswerken in oktober 2019 zijn gestart en dat me op 14.12.2020 wordt opgeleverd. Op dezelfde datum wordt de factuur uitgereikt met vermelding van onder andere de verschuldigde btw: 60.000 euro. Deze btw wordt volledig in aftrek gebracht. Vanaf 15.03.2021 gebruik ik het gebouw voor de eerste keer in het kader van mijn economische activiteit.

Vanaf 01.09.2026, verhuur ik het gebouw met btw onder het optioneel stelsel. Vanaf 01.09.2029 is de verhuur van dat gebouw door een nieuwe overeenkomst van de btw vrijgesteld.

Hoe en wanneer wordt de herziening van de aftrek van de btw geheven van de aankoop van mijn gebouw verricht?

Antwoord: In verband met de aftrek van de btw geheven van de aankoop van betrokken gebouw, begint vanaf 01.01.2021 (jaar van ingebruikneming) een herzieningstermijn van vijftien jaar te lopen (artikel 48, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek, artikel 9, §§ 1 en 2, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Vanaf 01.01.2026, jaar waarin het gebouw wordt verhuurd met toepassing van de btw onder de voorwaarden van artikel 44, 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek, komt een herzieningsperiode van vijftientwintig jaar in de plaats van de aanvankelijke herzieningstermijn van vijftien jaar, en dit vanaf het begin van deze laatste. Die herzieningstermijn duurt van 01.01.2021 tot 31.12.2045 (artikel 48, § 2, derde lid, van het Btw-Wetboek, artikel 9, §§ 1, 3 en 4 nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

De oorzaak van de herziening van de aftrek van de btw die op 01.09.2029 optreedt wordt beoogd in artikel 10, § 1, 1°, van voornoemd koninklijk besluit nr. 3. Het gebouw dat een **bedrijfsmiddel** is wordt immers **volledig aangewend voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat**.

Vanaf de overgang van de herzieningstermijn van vijftien jaar naar vijftientwintig jaar moet het bedrag van de herziening jaarlijks worden berekend: van 01.01.2026 tot 31.12.2045, dus gedurende twintig jaar.

Meer specifiek moet de herziening 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 die nog niet aan herziening werd onderworpen op het moment van de wijziging in het gebruik, in dit geval in 2026 (zie (1) hieronder)
- in de noemer, het aantal nog niet verlopen jaren van de herzieningstermijn van vijftientwintig jaar op het moment van de wijziging in het gebruik, in dit geval in 2026 (zie (2) hieronder), (artikel 11, § 1, eerste en tweede lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

(1) In dit voorbeeld zijn bij de overgang naar de herzieningstermijn van vijftientwintig jaar, in 2026, reeds vijf jaar verlopen van de oorspronkelijke herzieningstermijn van vijftien jaar (van 2021 tot en met 2025). Dit betekent dat:

- vijf vijftienden van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag (60.000 euro) = een

- bedrag van 20.000 euro reeds definitief aan herziening werd onderworpen
- tien vijftienden van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag (60.000 euro) = een bedrag van **40.000 euro nog niet aan herziening werd onderworpen.**

(2) Bij de overgang op 01.01.2026 naar een herzieningstermijn van vijftientig jaar, zal het voor herziening vatbare bedrag (40.000 euro) herverdeeld moeten worden over het nog te lopen gedeelte van de nieuwe termijn: vijftientig jaar - vijf jaar = twintig jaar die nog moeten doorlopen worden tijdens deze nieuwe herzieningstermijn.

Dus zal een bedrag van **40.000 euro / 20 = 2.000 euro per jaar nog aan herziening zijn onderworpen.**

Gezien het bedrijfsmiddel volledig gebruikt wordt voor handelingen die geen recht op aftrek verlenen, gebeurt de herziening in één keer voor het jaar waarin de gebruikswijziging optreedt en de nog te lopen jaren (artikel 11, § 1, derde lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

In dit geval gebeurt de herziening voor de jaren 2029 tot en met 2045, hetzij voor zeventien jaar.

Met andere woorden, die 'one shot' herziening wordt verricht tot beloop van het oorspronkelijk jaarlijks afgetrokken bedrag dat nog vatbaar is voor herziening: **2.000 euro X 17 jaar**, hetzij **34.000 euro.**

Die herziening in het voordeel van de staat wordt opgenomen in rooster 61 van de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de periode waarin de gebruikswijziging is opgetreden (september 2029 of het derde kwartaal 2029).

Schema van de berekening van een herziening

In dit voorbeeld kan de in 2029 uitgevoerde berekening van de btw-herziening over een bedrag van 60.000 euro, dat oorspronkelijk in aftrek werd gebracht ingevolge de aankoop van het gebouw dat in 2021 voor het eerst in gebruik werd genomen, schematisch, per verlopen jaar vanaf 2021 tot 2028, ook als volgt worden voorgesteld:

Op 31.12...		Definitieve aftrek					Voor herziening vatbare aftrek	
		na 15 jaar		na 25 jaar		totaal	gedu- rende	bedrag in euro
1	2021	1/15 (1)	4.000		-	4.000	24 ans	56.000
2	2022	1/15	4.000		-	8.000	23 ans	52.000
3	2023	1/15	4.000		-	12.000	22 ans	48.000
4	2024	1/15	4.000		-	16.000	21 ans	44.000
5	2025	1/15	4.000		-	20.000	20 ans	40.000
6	2026	-	-	↓ 1/20	2.000	22.000	19 ans	38.000
7	2027	-	-	1/20	2.000	24.000	18 ans	36.000
8	2028	-	-	1/20	2.000	26.000	17 ans	34.000
		Zijn reeds verlopen van de 15 jaar: 5 jaar		3 jaar reeds verlopen van de 25 - 5: 20 jaar				
							34.000 euro in één keer terug te storten	

(1) van het bedrag van 60.000 euro, dat oorspronkelijk in aftrek werd gebracht.

Samengevat, terug te storten aan de staat ingevolge die herziening: 34.000 euro
 $= 60.000 \times (15/15 - 5/15) \times (20 - 3) / (25 - 5)$
 $= 60.000 \times 10 / 15 \times 17/20$

(Indien voor het einde van het jaar 2045 het gebouw met btw onder het optioneel stelsel wordt verhuurd, zie vraag nummer 7).

7. Overgang van een optionele belastingheffing naar een vrijstelling van btw en omgekeerd in verband met een onroerende verhuur (zonder specifieke activiteit)

Ik ben actief in de kleinhandel van meubelen. Via één enkele notariële akte koop ik twee gebouwen: één om als showroom te gebruiken, terwijl het andere een licht prefab gebouw is dat niet voor mijn zaak wordt aangewend. Ik neem dit laatste gebouw volledig op in mijn bedrijfsvermogen omdat ik erop reken het met btw te verhuren onder het optioneel stelsel. Dit gebouw waarvan de materiële constructiewerken in januari 2019 zijn begonnen, wordt me op 21.09.2020 opgeleverd. Op dezelfde datum wordt een factuur uitgereikt met vermelding, onder andere, voor het prefab gebouw, van een btw-bedrag van 10.000 euro dat ik volledig in aftrek breng. Ik verhuur het prefab gebouw voor de eerste keer met btw onder het optioneel stelsel op 15.09.2021. De verhuur van het gebouw onder een nieuwe overeenkomst met ingangsdatum:

- 15.09.2024 is vrijgesteld van de btw
- 15.09.2027 is aan de belasting onderworpen onder het optioneel stelsel.

Hoe en wanneer moet ik de aftrek herzien van de btw geheven van de aankoop van het lichte prefab gebouw?

Antwoord:

A. Oorspronkelijke situatie: bedoeling het niet bezet gebouw met btw te verhuren middels optie

De btw geheven van de verwerving van het lichte prefab gebouw kan onmiddellijk door de verhuurder in aftrek worden gebracht voor zover hij dit gebouw bestemt voor een belaste verhuur middels uitoefening van de optie. Die bedoeling, die volstaat om de aftrek uit te oefenen, kan door verschillende vaststellingen worden gestaafd: reclame voor de verhuur, aanduiding op de plannen van de bestemming van het gebouw als kantoorruimte, geschreven principe akkoord met een toekomstig huurder, huurcontract

Voorafgaand aan een eerste met btw belaste verhuur middels optie is dit gebouw van 21.09.2020 tot 14.09.2021 blijven leegstaan. Met betrekking tot die periode dient de eigenaar niet over te gaan tot een herziening in het voordeel van de staat van de erop betrekking hebbende afgetrokken btw, overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel vermeld in de Europese rechtspraak (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Imofloresmira*, zaak C-672/16, van 28.02.2018, punten 38 tot 44).

Dit recht op aftrek wordt immers niet in vraag gesteld voor zover de verhuurder te goeder trouw op redelijke wijze aantoont dat hij steeds de bedoeling heeft gehad zijn gebouw met toepassing van de btw te verhuren en hij de daartoe noodzakelijke stappen heeft ondernomen, maar het goed desondanks door omstandigheden buiten zijn wil is blijven leegstaan.

De aftrek van de btw geheven van de aankoop van dit gebouw dat bestemd is om middels optie met btw te worden verhuurd, is onderworpen aan een herzieningsperiode van vijftientig jaar.

Die periode loopt van 01.01.2021 (ingebruikneming) tot 31.12.2045 (artikel 48, § 2, derde lid, van het Btw-Wetboek, artikel 9, §§ 1 en 3 nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Het bedrag van die afgetrokken btw is elk jaar aan herziening onderworpen voor een bedrag van 10.000 euro/25, hetzij 400 euro.

B. Situatie in 2024: verhuur van het gebouw met vrijstelling van btw

De oorzaak van de aftrekherziening in het voordeel van de staat die zich op 15.09.2024 voordoet, wordt beoogd in artikel 10, § 1, 1^o, van voornoemd koninklijk besluit nr. 3.

Het prefab gebouw wordt immers **als bedrijfsmiddel volledig gebruikt voor het verrichten van handelingen die geen recht op aftrek verlenen**.

Die van de btw vrijgestelde onroerende verhuur is **geen specifieke economische activiteit op zich beschouwd** omdat zij, inzonderheid:

- geen rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormt van de belastbare activiteit van de belastingplichtige (de kleinhandel in meubels)
- geen aanmerkelijk gebruik impliceert van de goederen en/of diensten waarvoor btw verschuldigd is
- een klein percentage vertegenwoordigt ten opzichte van de belastbare omzet van de betrokken belastingplichtige (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Mercedes Benz Italia SpA*, zaak C-378/15, van 14.12.2016 en de er geciteerde rechtspraak, punten 47 tot 50).

In dit geval worden de voornoemde voorwaarden geacht te zijn vervuld.

Die verhuur vormt geen specifieke economische activiteit van onroerende aard in hoofde van de belastingplichtige die verder wordt behandeld als een belastingplichtige met volledig recht op aftrek.

Hij kan de btw geheven van zijn beroepsuitgaven volledig in aftrek brengen (artikel 45, § 1, van het Btw-Wetboek) met uitsluiting evenwel van de belastingen geheven van de goederen en diensten die uitsluitend voor de verwezenlijking van die verhuur worden gebruikt (bijvoorbeeld, de herstelling en het onderhoud van het verhuurde prefab gebouw).

Deze belastingplichtige dient geenszins rekening te houden met de bepalingen van artikel 46 van het Btw-Wetboek en de artikelen 12 tot 21 van voornoemd koninklijk besluit nr. 3.

De betrokken herziening gebeurt in één keer voor het jaar waarin de gebruikswijziging zich voordoet en de resterende jaren (artikel 11, § 1, derde lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

In dit geval gebeurt de herziening voor de jaren 2024 tot en met 2045, hetzij tweeëntwintig jaar, voor een bedrag van 400 euro x tweeëntwintig jaar, dus voor een bedrag van 8.800 euro.

Ze wordt opgenomen in rooster 61 van de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de periode waarin de gebruikswijziging zich heeft voorgedaan. Dit wil zeggen de aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand september 2024 of het derde kwartaal van 2024.

C. Situatie in 2027: belaste verhuur van het gebouw middels optie

De administratie heeft vastgesteld dat de formulering van de bepalingen inzake de aftrekherziening in voornoemd koninklijk besluit nr. 3, veel ruimte voor interpretatie laat. Daarom is ze van oordeel dat het artikel 10, § 1, 3° van dat koninklijk besluit nr. 3 van toepassing is naar aanleiding van het plaatsvinden op 15.09.2027 van de oorzaak van de aftrekherziening in het voordeel van de belastingplichtige.

Resultaat, **het gebouw wordt** derhalve **met btw verhuurd** onder het optioneel stelsel **en maakt** dus **het voorwerp uit van een handeling die recht op aftrek verleent**.

Voorheen, in de loop van het jaar 2024, heeft dezelfde belastingplichtige aan de Staat een bedrag van 8.800 euro terugbetaald wegens gebruik van het gebouw voor een overeenkomstig artikel 44 van het Btw-Wetboek vrijgestelde verhuur, zonder recht op aftrek (zie rubriek B, in fine).

De herziening in het voordeel van de belastingplichtige gebeurt in één keer, voor het jaar waarin de oorzaak van herziening zich voordoet en de nog resterende jaren van de herzieningstermijn tot beloop van een vijftiengste per jaar van het bedrag van de belasting die in dit geval oorspronkelijk volledig werd afgetrokken maar het voorwerp heeft uitgemaakt van een terugbetaling aan de Staat (artikel 11, § 3, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Welk btw-bedrag is nog vatbaar voor herziening ?

In dit geval heeft de belastingplichtige recht op een herziening in zijn voordeel van negentien vijftiengste (de jaren vanaf 2027 tot en met 2045) van 10.000 euro, dit is een bedrag van 7.600 euro.

Voor die jaren wordt het gebouw immers verondersteld te zijn gebruikt voor een handeling die recht op aftrek verleent.

Die herziening wordt opgenomen in rooster 62 van de aangifte met betrekking tot de periode waarin dit gebouw als bedrijfsmiddel met btw middels optie wordt verhuurd, namelijk deze met betrekking tot de handelingen van de maand september of het derde kwartaal van 2027.

8. Situatie van de gemengde belastingplichtige onderworpen aan de methode van het algemeen verhoudingsgetal, in roerende zaken

Ik oefen zowel een belaste als een van de btw vrijgestelde activiteit uit en doe beroep op een derde voor het ontwikkelen van belangrijke software op maat, bestemd voor de specifieke behoeften van mijn dubbele economische activiteit.

De betrokken dienstprestatie strekt zich uit over de jaren 2019 tot 2021 en ik schrijf er de kosten van af over een periode van vijf jaar.

Ik neem de nieuwe software in gebruik op 01.01.2022.

Overzicht van de totale btw-kost van 84.000 euro, die ik heb gedragen gedurende de jaren:

- 2019: 21.000 euro
- 2020: 42.000 euro
- 2021: 21.000 euro.

Overzicht van de algemene verhoudingsgetallen (VAVG = voorlopig algemeen verhoudingsgetal, DAVG = definitief algemeen verhoudingsgetal) die op mij van toepassing zijn gedurende de volgende jaren:

- 2019: VAVG = 20 %, DAVG = 40 %
- 2020: VAVG = 40 %, DAVG = 50 %
- 2021: VAVG = 50 %, DAVG = 60 %
- 2022: VAVG = 60 %, DAVG = 20 %
- 2023: VAVG = 20 %, DAVG = 60 %.

Is het definitief algemeen verhoudingsgetal van het jaar waarin mijn software in gebruik werd genomen determinerend voor de berekening van de aftrekherziening van de belasting geheven van de totstandkoming van dat bedrijfsmiddel?

Antwoord: Deze gemengde belastingplichtige heeft de btw geheven van kosten die bijdragen aan de totstandkoming van zijn bedrijfsmiddel gedurende de jaren 2019 tot 2021 in aftrek gebracht, op basis van de gedurende die jaren toepasselijke voorlopige algemene verhoudingsgetallen.

Overzicht van die aftrekken gedurende de betrokken jaren:

- 2019: 21.000 euro x 20 % = 4.200 euro
- 2020: 42.000 euro x 40 % = 16.800 euro
- 2021: 21.000 euro x 50 % = 10.500 euro.

In totaal heeft hij voor de jaren 2019 tot 2021 een bedrag van 31.500 euro in aftrek gebracht. Elke keer heeft hij in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de periode waarin de btw opeisbaar is geworden, onmiddellijk zijn recht op aftrek uitgeoefend volgens zijn voorlopig algemeen verhoudingsgetal dat overeenstemt met het definitief algemeen verhoudingsgetal van het voorafgaande jaar.

De herzieningstermijn met betrekking tot die software bedraagt vijf jaar: hij begint op 1 januari van het jaar van ingebruikneming, zijnde 01.01.2022, en eindigt op 31.12.2026 (artikel 9, § 1, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Gezien de herzieningstermijn inzake bedrijfsmiddelen in alle gevallen begint te lopen op 1 januari van het jaar waarin een dergelijk goed in gebruik wordt genomen, zal de herziening van de oorspronkelijke aftrek volgens het voorlopig algemeen verhoudingsgetal van het jaar van ontstaan van het recht op aftrek, in het vervolg logischerwijze steeds verricht worden volgens het definitief algemeen verhoudingsgetal van het jaar van ingebruikneming.

Voortaan is dat verhoudingsgetal determinerend, ook in verband met andere dan onroerende bedrijfsmiddelen, waarvoor het recht op aftrek van de ervan geheven btw ten vroegste op 01.01.2019 voor het eerst is ontstaan, zoals in dit voorbeeld (artikel 16, eerste lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

In het voorbeeld heeft **de eerste herziening** betrekking op het totale btw-bedrag dat, op basis van de voorlopige verhoudingsgetallen van de jaren 2019 tot 2021, in aftrek werd gebracht over de gecumuleerde kosten met betrekking tot de ontwikkeling van de software. Die globale en uitgestelde herziening wordt verricht op basis van het definitieve verhoudingsgetal van het jaar van ingebruikneming (2022).

Concreet gebeurt die herziening op de volgende wijze:

(1) Totaal bedrag van de afgetrokken btw voor de betrokken jaren (2019 tot en met 2021), volgens de respectieve VAVG en dat aan herziening onderworpen is: 4.200 euro + 16.800 euro + 10.500 euro = 31.500 euro

(2) Totaal bedrag van de aftrekbare btw volgens het DAVG van het jaar van ingebruikneming (2022): 84.000 euro x 20 % = 16.800 euro

(3) Totaal bedrag van de te herziene btw in het voordeel van de staat: 31.500 euro (zie 1) - 16.800 euro (zie 2) = 14.700 euro.

Genoemde herziening wordt opgenomen in rooster 61 van de periodieke btw-aangifte die ten laatste op 20.04.2023 moet worden ingediend.

De latere herzieningen slaan, in het voorbeeld, jaarlijks op een vijfde van het bedrag van de afgetrokken belastingen volgens het definitief verhoudingsgetal van het jaar van ingebruikneming van het bedrijfsmiddel. Die herzieningen gebeuren door dit verhoudingsgetal te vergelijken, in dit geval, met het definitief verhoudingsgetal van elk van de vier in aanmerking te nemen jaren (artikel 16, tweede lid, nieuw, van koninklijk besluit nr.3, voornoemd).

Concreet gebeurt, in dit geval, de eerste gedeeltelijke herziening met betrekking tot het jaar 2023 op de volgende wijze:

(1) Totaal bedrag van de afgetrokken btw voor de jaren 2019 tot en met 2021 volgens het definitief verhoudingsgetal van het jaar 2022 (jaar van ingebruikneming): $(84.000 \times 1/5 = 16.800) \times 20 \% = 3.360$ euro

(2) Totaal bedrag van de aftrekbare btw volgens het definitief verhoudingsgetal van het jaar 2023: $(84.000 \times 1/5 = 16.800) \times 60 \% = 10.080$ euro

(3) Totaal te herziene btw-bedrag in het voordeel van de belastingplichtige: 10.080 euro - 3.360 euro = 6.720 euro.

Die herziening wordt opgenomen in de periodieke btw-aangifte die uiterlijk op 20.04.2024 moet worden ingediend (in rooster 62); (artikelen 10, § 1, 2°, 11, § 2, 12 tot 16, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Voor de volgende nog niet verlopen jaren van de herzieningstermijn zal de btw-aftrek op identieke wijze worden herzien.

In dit geval zal de laatste herziening betrekking hebben op het jaar 2026, dit is het laatste jaar van de vijfjarige herzieningstermijn.

9. Situatie van de gemengde belastingplichtige die verplicht onderworpen is aan het stelsel van het werkelijk gebruik van ontvangen goederen en diensten, inzake verhuur van gebouwen

In de uitoefening van mijn economische activiteit van vastgoedontwikkelaar verhuur ik gebouwen met btw onder het optioneel stelsel (ondernemingsvastgoed of 'retail') en met vrijstelling van btw (residentieel vastgoed).

Ik laat een gebouw oprichten om het voor huisvesting te verhuren. De bouwwerken beginnen en eindigen in de loop van het jaar 2019 en alle kosten met betrekking tot de oprichting worden in 2019 gedragen. De btw die in de loop van hetzelfde jaar op de totaliteit van de kosten opeisbaar is

geworden en die 105.000 euro bedraagt, wordt helemaal niet afgetrokken. Vanaf 01.03.2020 verhuur ik het gebouw met vrijstelling van btw. De verhuur van dit gebouw onder een nieuwe overeenkomst met ingangsdatum:

- 01.03.2023 is aan de btw onderworpen onder het optioneel stelsel (de belastingplichtige huurder vestigt er zijn onderneming)
- 01.03.2026 is van de btw vrijgesteld (verhuur als verblijfplaats).

Wat is het standpunt van de administratie in verband met mijn uitgeoefend recht op aftrek als gemengde belastingplichtige?

Hoe en wanneer moet ik de btw geheven van de oprichting van mijn gebouw herzien?

Antwoord: Voor de door deze gemengde belastingplichtige uitgeoefende aftrek legt de administratie, in principe, de **regel van het werkelijk gebruik** van de ontvangen goederen en diensten op met toepassing van bijzondere verhoudingsgetallen voor de gemeenschappelijke kosten (artikel 46, § 2, van het Btw-Wetboek).

Voor de btw met betrekking tot de oprichting van het voor bewoning bestemde gebouw is er op het ogenblik waarop de belasting opeisbaar wordt geen enkel recht op aftrek.

De btw waarmee het bedrijfsmiddel wordt belast en die aanvankelijk niet in aftrek kon worden gebracht, is onderworpen aan herziening of regularisatie gedurende een termijn van vijftien jaar, dus van 01.01.2020 tot 31.12.2034.

Rekening houdend met de verhuur van dat gebouw met toepassing van de btw onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek, komt vanaf 01.01.2023 een herzieningstermijn van vijftientwintig jaar in de plaats van die termijn van vijftien jaar, en dit vanaf het aanvangstijdstip van deze laatste.

Deze herzieningstermijn strekt zich dus uit van 01.01.2020 tot 31.12.2044 (artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek en artikel 9, nieuw, van koninklijk besluit nr.3, voornoemd).

Een oorzaak van herziening of regularisatie doet zich voor op 01.03.2023: het betrokken gebouw wordt niet gebruikt voor de bedrijfsafdeling waarvoor het oorspronkelijk was bestemd (het ondergaat een gebruikswijziging voor het einde van het veertiende jaar na dat waarin het in gebruik werd genomen, dus voor het verstrijken van het jaar 2034).

Deze herziening of regularisatie geeft aanleiding tot een bijkomende aftrek aangezien het bedrijfsmiddel volledig overgaat van een bedrijfsafdeling zonder recht op aftrek naar een bedrijfsafdeling met recht op aftrek.

De uit te oefenen aftrek is gelijk aan het bedrag van de belasting die aanvankelijk niet kon worden afgetrokken (105.000 euro) verminderd met een vijftiende per reeds verlopen jaar voorafgaand aan het jaar waarin de gebruikswijziging optreedt (drie vijftienden voor de verlopen jaren van 2020 tot en met 2022); (artikelen 10, § 1, 2°, 11, § 2, 19 en 20, derde lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Met andere woorden, de uit te oefenen aftrek heeft betrekking op het btw-bedrag dat nog aan herziening is onderworpen.

In dit geval werd voor de jaren 2020 tot en met 2022, $105.000 \text{ euro} / 15 = 7.000 \text{ euro per jaar} \times 3 \text{ jaar}$, of een bedrag van 21.000 euro definitief niet in aftrek gebracht.

Voor 2023 tot en met 2044 blijft een bedrag aan aftrekbare btw openstaan van 105.000 euro - 21.000 euro = 84.000 euro.

Die aftrek van 84.000 euro is **nog gedurende tweeëntwintig jaar** van de nieuwe herzieningstermijn van vijftientwintig jaar **vatbaar voor herziening voor een bedrag van 3.818,18 euro per jaar**.

De **aftrek** voor een bedrag van **84.000 euro** moet worden opgenomen in rooster 62 van de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand maart 2023 of het eerste kwartaal van 2023 (tijdvak waarin de overgang van het goed heeft plaatsgevonden).

Op 01.03.2026 gaat het bedrijfsmiddel over van een bedrijfsafdeling met recht op aftrek naar een bedrijfsafdeling zonder recht op aftrek.

Het terug te storten bedrag is in dit geval gelijk aan de voorheen in 2023 afgetrokken belasting met betrekking tot de oprichting van het gebouw (84.000 euro), verminderd met één tweeëntwintigste per verlopen jaar voorafgaand aan dat waarin de gebruikswijziging optreedt (drie tweeëntwintigste voor de verlopen jaren van 2023 tot en met 2025 met nog negentien nog niet verlopen jaren van de herzieningstermijn); (artikelen 10, § 1, 2°, 11, § 2, 19 en 20, tweede lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Met andere woorden, de terugstorting heeft betrekking op het nog voor herziening vatbare btw-bedrag.

Van 2023 tot en met 2025, werd reeds een bedrag van 3.818,18 euro x 3 jaar, of 11.454,54 euro definitief aan herziening onderworpen.

Van 2026 tot en met 2044, is er nog een bedrag van **3.818,18 euro x 19 jaar**, of **72.545,46 euro nog vatbaar voor herziening**.

Die herziening voor een bedrag van 72.545,46 euro wordt opgenomen in rooster 61 van de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand maart 2026 of het eerste kwartaal van 2026 (tijdvak waarin de overgang van het goed heeft plaatsgevonden).

10. Situatie van de gemengde belastingplichtige die verplicht is onderworpen aan het stelsel van het werkelijk gebruik van ontvangen goederen en diensten, inzake de verhuur van gedeelten van gebouwen

In de uitoefening van mijn economische activiteit van vastgoedontwikkelaar verhuur ik autonome gedeelten van gebouwen met btw middels optie (bedrijfsimmobiëlen of 'retail') en met vrijstelling van btw (residentieel vastgoed). Ik laat een gebouw van vijf verdiepingen oprichten (gelijkvloers + vier verdiepingen). De totale oprichtingskost van die gedeelten van gebouwen, waarvan de materiële werken op 01.10.2020 zijn begonnen, bedraagt 1.000.000 euro + 210.000 euro btw.

Elke verdieping kan op autonome wijze worden geëxploiteerd. Het is mijn bedoeling:

- de laatste verdieping zelf als kantoorruimte te gebruiken;
- het gelijkvloers alsook de eerste verdieping te verhuren met btw onder het optioneel stelsel;
- de tweede en derde verdieping met vrijstelling van btw.

Vanaf januari 2022 installeer ik mijn kantoren op de laatste verdieping. Ik verhuur de tweede en derde verdieping vanaf 25.04.2023 met vrijstelling van btw. Het gelijkvloers en de eerste verdieping verhuur ik vanaf 10.03.2022 met btw onder het optioneel stelsel.

De verhuur van de eerste verdieping onder een nieuwe overeenkomst met ingangsdatum:

- 10.03.2030, is van de btw vrijgesteld
- 10.03.2036 is aan de btw onderworpen onder het optioneel stelsel.

Wat is het standpunt van de administratie in verband met mijn uitgeoefend recht op aftrek als gemengde belastingplichtige?

Hoe en wanneer moet ik de aftrek herzien van de btw geheven van de oprichting van de eerste verdieping, dat als autonoom gedeelte van het gebouw wordt aangemerkt?

Antwoord: Voor de door deze gemengde belastingplichtige uitgeoefende aftrek **legt de administratie**, in principe, **de regel van het werkelijk gebruik** van de ontvangen goederen en diensten **op** met toepassing van bijzondere verhoudingsgetallen voor de gemeenschappelijke kosten (artikel 46, § 2, van het Btw-Wetboek).

Volgens een bijzonder verhoudingsgetal heeft deze gemengde belastingplichtige dus de btw kunnen aftrekken met betrekking tot de oprichting van de verdiepingen die worden gebruikt voor de bedrijfsafdeling met recht op aftrek (het gelijkvloers alsook de eerste en vierde verdieping), voor een bedrag van 126.000 euro (210.000 euro x 3/5), of 42.000 euro per verdieping (126.000 euro/3).

Elke betrokken verdieping vertegenwoordigt een autonoom gedeelte dat individueel moet worden bekeken ten aanzien van, zowel:

- het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn (er moet worden nagegaan op welk ogenblik elk autonoom gedeelte in gebruik is genomen in de zin van artikel 9, § 1, nieuw, van voornoemd koninklijk besluit nr. 3)
- de toepasselijke herzieningstermijn in functie van de exploitatie van die autonome eenheid (eigen gebruik, vrijgestelde verhuur, belaste verhuur door uitoefening van de optie ...).

De herziening van de btw-aftrek met betrekking tot de verdiepingen die elk een autonoom gedeelte van een gebouw vertegenwoordigen, is onderworpen aan de in de volgende tabel vermelde herzieningstermijnen:

VERDIEPING	GEBRUIK	HERZIENINGSTERMIJN: DUUR	HERZIENINGSTERMIJN: AANVANGSTIJDSTIP	VERWIJZING NAAR VOORNOEMD KONINKLIJK BESLUIT NR. 3
4	Eigen gebruik (kantoren)	15	01.01.2022	artikel 9, § 2, nieuw
3	Verhuur met btw-vrijstelling	15	01.01.2023	artikel 9, § 2, nieuw
2	Verhuur met btw-vrijstelling	15	01.01.2023	artikel 9, § 2, nieuw
1	Verhuur met btw (optie)	25	01.01.2022	artikel 9, § 3, nieuw
Gelijkvloers	Verhuur met btw (optie)	25	01.01.2022	artikel 9, § 3, nieuw

Schematisch weergegeven oplossing voor de eerste verdieping waarvan het gebruik wijzigt

Oorspronkelijk gebruik (2022)	1 ^{ste} wijziging (2030)	2 ^{de} wijziging (2036)
Belaste verhuur	→ Vrijgestelde verhuur	→ Belaste verhuur
⇒ aftrek voor een bedrijfsmiddel: 42.000 euro ⇒ vatbaar voor herziening gedurende 25 jaar	⇒ geen recht op aftrek ⇒ eenmalige terugstorting van 17/25 van 42.000 euro = 28.560 euro	⇒ recht op aftrek ⇒ eenmalige recuperatie van 11/25 van 42.000 euro = 18.480 euro

Voor de oprichting van de eerste verdieping als autonoom gedeelte van een gebouw, werd in 2022 een bedrag van 42.000 euro btw afgetrokken, en een bedrag van $42.000 \text{ euro} / 25 = \mathbf{1.680 \text{ euro per jaar}}$ is gedurende 25 jaar vatbaar voor herziening (de herzieningstermijn loopt van 01.01.2022 tot 31.12.2046).

De betrokken belastingplichtige moet overgaan tot een herziening van die aftrek aangezien dit bedrijfsmiddel op 10.03.2030 niet gebruikt wordt voor de bedrijfsactiviteit waarvoor het oorspronkelijk was bestemd.

Het wijzigt immers in gebruik voor het verstrijken van het vierentwintigste jaar na het jaar waarin dit goed in gebruik werd genomen (voor het verstrijken van het jaar 2046).

Dit bedrijfsmiddel gaat over van een bedrijfsafdeling met recht op aftrek naar een bedrijfsafdeling zonder recht op aftrek.

Het terug te storten bedrag is gelijk aan de aanvankelijk afgetrokken belasting met betrekking tot de oprichting van deze eerste verdieping (42.000 euro), verminderd met één vijfentwintigste per verlopen jaar voorafgaand aan het jaar waarin de gebruikswijziging optreedt (acht vijfentwintigste voor de verlopen jaren van 2022 tot en met 2029 met zeventien nog niet verlopen jaren van de herzieningstermijn); (artikelen 10, § 1, 2°, 11, § 2, 19 en 20, tweede lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Met andere woorden, de te verrichten terugstorting heeft betrekking op het nog voor herziening vatbare btw-bedrag.

In dit geval werd van 2022 tot 2029, een bedrag van $1.680 \text{ euro} \times 8 \text{ jaar}$, of 13.440 euro reeds definitief aan herziening onderworpen.

Van 2030 tot 2046, is er nog een bedrag van **1.680 euro x 17 jaar, of 28.560 euro vatbaar voor herziening.**

Die herziening in het voordeel van de staat wordt opgenomen in rooster 61 van de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de maand maart 2030 of het eerste kwartaal van 2030 (tijdvak waarin de overgang van het goed heeft plaatsgevonden).

Op 10.03.2036 gaat de eerste verdieping als bedrijfsmiddel over van een bedrijfsafdeling zonder recht op aftrek naar een bedrijfsafdeling met recht op aftrek.

De uit te oefenen aftrek is gelijk aan het bedrag van de belasting die aanvankelijk niet kon worden afgetrokken, verminderd met een vijfentwintigste per verlopen jaar voorafgaand aan het jaar waarin de gebruikswijziging optreedt (veertien vijfentwintigste voor de verlopen jaren van 2022 tot en met

2035 met elf nog niet verlopen jaren van de herzieningstermijn); (artikelen 10, § 1, 2°, 11, § 2, 19 en 20, derde lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Met andere woorden, de aftrek heeft betrekking op het nog voor herziening vatbare btw-bedrag.

Van 2022 tot en met 2035 werd een bedrag van 1.680 euro x 14 jaar, of 23.520 euro reeds definitief aan herziening onderworpen.

Van 2036 tot en met 2046, is er een bedrag van **1.680 euro x 11 jaar, of 18.480 euro nog vatbaar voor herziening.**

Die herziening voor een bedrag van 18.480 euro wordt opgenomen in rooster 62 van de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de maand maart 2036 of het eerste kwartaal van 2036 (tijdvak waarin de overgang van het goed heeft plaatsgevonden).

11. Recuperatie van de historische btw met betrekking tot een nieuw opgericht gebouw dat voor andere doeleinden dan de opslag van goederen wordt gebruikt

In het kader van mijn economische activiteit wil ik een verouderd gebouw volledig afbreken en er een nieuw oprichten om dit te verhuren met btw onder het optioneel stelsel.

Op 03.06.2017 bezorgt een architect onder de vorm van een bvba mij een factuur met betrekking tot de opmaak van het definitief voorontwerp van de heropbouw en de indiening van het dossier met de aanvragen tot stedenbouwkundige vergunning. De erop betrekking hebbende opeisbare btw bedraagt 1.000 euro.

Op 22.12.2017 bezorgt een aannemer me een factuur voor de volledige afbraak van het gebouw. De erop betrekking hebbende opeisbare btw bedraagt 10.000 euro. Op 10.05.2018 bezorgt een ingenieur onder de vorm van een bvba me een factuur met betrekking tot de stabiliteitsstudie. De erop betrekking hebbende btw bedraagt 300 euro. Op 10.06.2018 bezorgt de architect onder de vorm van een bvba me een factuur met betrekking tot het dossier voor de uitvoering van de heropbouw (bestek, meetstaat en prijsaanvragen). De erop betrekking hebbende opeisbare btw bedraagt 700 euro.

Op 02.10.2018 overhandigt een aannemer mij een factuur met betrekking tot de eerste schijf van de ruwbouwwerken. De erop betrekking hebbende opeisbare btw bedraagt 10.000 euro. De wederopbouwwerkzaamheden eindigen in 2019, jaar waarin ik de laatste ermee verband houdende facturen ontvang. De erop betrekking hebbende opeisbare btw bedraagt 100.000 euro die ik volledig in aftrek breng.

Op 15.01.2020 verhuur ik het gebouw voor de eerste keer met btw onder het optioneel stelsel.

Hoe gebeurt de regularisatie van de btw met betrekking tot dit gebouw, die aanvankelijk niet kon worden afgetrokken (historische btw)?

Antwoord: Voor materiële werken in onroerende staat die specifiek bijdragen tot de heropbouw van dit gebouw en worden gefactureerd aan de bouwheer, is geen enkele btw opeisbaar geworden voor 01.10.2018. Op dit punt is de btw immers voor de eerste keer opeisbaar geworden op 02.10.2018, bij de uitreiking van de factuur met betrekking tot de eerste schijf van de ruwbouwwerken.

Alle werken met betrekking tot de voorafgaande volledige afbraak van dat gebouw worden niet als werken in onroerende staat met het oog op de oprichting van een gebouw beschouwd, en worden derhalve niet in aanmerking genomen.

Hieruit volgt dat het betrokken gebouw in aanmerking komt voor het stelsel van de optionele belastingheffing (zie circulaire 2019/C/25 van 21.03.2019 betreffende de wet van 14.10.2018 tot wijziging van het Btw-Wetboek op het vlak van de onroerende verhuur – FAQ, vraag nummer 4).

Ingevolge de belaste verhuur onder het optionele stelsel van zijn gebouw, kan deze verhuurder door regularisatie zijn recht op aftrek uitoefenen van de aanvankelijk niet aftrekbare btw (historische btw) met betrekking tot het bedrijfsmiddel dat dit gebouw is.

Onder historische btw moet worden begrepen, de btw die voor 01.01.2019 opeisbaar is geworden over kosten met betrekking tot gebouwen of gedeelten van gebouwen die, na 31.12.2018, verhuurd worden met toepassing van de btw onder het optioneel stelsel (artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek en artikel 21ter, § 1, eerste lid, 2° en § 4, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd); (voor de opslagruimtes, zie vraag nummer 12).

Derhalve gaat het om de btw geheven van kosten met betrekking tot die goederen en van die aard dat ze geen beletsel vormen voor de uitoefening van de optie om de verhuur van gebouwen of gedeelten van gebouwen te belasten.

Zoals verduidelijkt in de memorie van toelichting bij de voornoemde wet van 14.10.2018, gaat het om:

- de btw die voor 01.10.2018 opeisbaar is geworden over de gemaakte kosten voorafgaand aan de eigenlijke oprichting, en inzonderheid, zoals in dit geval, over de op 03.06.2017 en 10.06.2018 gefactureerde architectenkosten alsmede over de op 10.05.2018 gefactureerde kosten in verband met de voorafgaande stabiliteitsstudie.
- de btw geheven van de afbraakwerken voorafgaand aan de heropbouw van een gebouw of zijn ingrijpende of belangrijke renovatie, zoals, in dit voorbeeld, de op 22.12.2017 gefactureerde kosten, evenals de belastingen geheven van de werken die betrekking hebben op de grond (sonderingswerken, saneringswerken, graafwerken en stabiliseringswerken van de ondergrond en oppervlakte, zoals slibwanden).
- de btw die na 30.09.2018 maar voor 01.01.2019 opeisbaar is geworden over de kosten van materiële werken in onroerende staat met betrekking tot de (gedeelten van) gebouwen zelf die specifiek bijdragen tot hun oprichting of, bij uitbreiding, tot hun ingrijpende of belangrijke renovatie en aan de bouwheer worden gefactureerd. Overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, van het Btw-Wetboek, vormen dergelijke kosten geen beletsel om later die gebouwen of gedeelten van gebouwen met btw te verhuren onder het optioneel stelsel.

In het huidig voorbeeld gaat het om de btw betreffende de op 02.10.2018 gefactureerde ruwbouwwerken.

In dit geval is de aftrek via regularisatie gelijk aan het totale bedrag van de belasting die aanvankelijk niet kon worden afgetrokken.

Die btw belast immers een bedrijfsmiddel dat, in overeenstemming met de bedoeling van de verhuurder en gesteund door de feiten, zelf het voorwerp uitmaakt van de handeling die recht op aftrek verleent, namelijk de verhuur met btw middels optie. Er hoeft dus geen vijftiende te worden afgehouden van de aanvankelijk niet afgetrokken btw.

De via regularisatie uit te oefenen aftrek bedraagt dus 1.000 euro (architect) + 10.000 euro (afbraak) + 300 euro (stabiliteitsstudie) + 700 euro (architect) + 10.000 euro (ruwbouwwerken), of in totaal 22.000 euro.

Deze regularisatie gebeurt **door toerekening** in de periodieke btw-aangiften van de belastingplichtigen tot beloop van het bedrag van de verschuldigde belasting vastgesteld in zijn aangiften (rooster 71).

Het bedrag aan btw dat niet kan worden verrekend in de eerste elf maandaangiften of de eerste drie kwartaalaangiften van het jaar 2019, kan integraal worden opgenomen in de maandaangifte van december of van het vierde kwartaal van 2019, ongeacht het eindresultaat (rooster 71/72) van deze aangiften. Dit bedrag zal dus niet meer verder worden overgedragen.

De regularisatie is afhankelijk van de indiening door de verhuurder bij het beheerteam KMO of GO waarvan hij afhangt, van een inventaris in twee exemplaren van de betrokken goederen en diensten waarvoor hij de recuperatie van de btw vraagt (maatstaf, af te trekken btw); (artikel 21ter, §§ 2 en 3, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

12. Recuperatie van de historische btw betreffende een al dan niet nieuw opgericht gebouw dat voor opslagdoeleinden wordt gebruikt

De projectfinancieringsmaatschappij die ik vertegenwoordig bouwt een industriegebouw bestemd om voor 60 % te worden verhuurd als opslagruimte en voor 40 % als productiezone en kantoorruimte voor de e-commerce.

De oprichtingswerken beginnen en eindigen in 2012, jaar waarin alle kosten betreffende die oprichting worden gedragen. De btw die in hetzelfde jaar opeisbaar is geworden over het geheel van die kosten bedraagt 105.000 euro en wordt helemaal niet in aftrek gebracht.

Op 01.01.2013 verhuur ik het industriegebouw met vrijstelling van btw.

De verhuur van het industriegebouw ingevolge een nieuw contract wat in werking treedt op 01.01.2019 wordt aan de btw onderworpen onder het optioneel stelsel.

Hoe gebeurt de regularisatie van de btw met betrekking tot dat gebouw die aanvankelijk niet kon worden afgetrokken (historische btw)?

Antwoord: Voor de btw geheven van dat industriegebouw als bedrijfsmiddel, bestaat er op het tijdstip van opeisbaarheid van de belasting, geen aanspraak op aftrek.

Ingevolge de belaste verhuur van zijn industriegebouw middels optie onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek, kan de verhuurder zijn recht op aftrek van die belasting via regularisatie uitoefenen, **voor zover de aanvankelijke herzieningstermijn van vijftien jaar niet is verstreken**. Gezien de belaste verhuur aanvangt op 01.01.2019 is die voorwaarde vervuld omdat de oorspronkelijke herzieningstermijn van vijftien jaar loopt van 01.01.2013 tot 31.12.2027.

Die recuperatie heeft betrekking op de historische btw, dit wil zeggen de btw die opeisbaar is geworden voor 01.01.2019 over alle kosten van welke aard dan ook die rechtstreeks betrekking hebben op dat industriegebouw, aangezien dit voortaan kan worden aangemerkt als een bergruimte voor de opslag van goederen, hetgeen voor 01.01.2019 niet het geval was.

Vanaf 01.01.2019 beantwoordt dat industriegebouw immers aan het verruimde begrip 'ruimte voor het opslaan van goederen' bepaald in artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje, van het Btw-Wetboek vermits de volgende twee cumulatieve voorwaarden zijn vervuld:

- het gebouw dat is bestemd voor exclusief gebruik door de huurder wordt voor meer dan 50 % van de totale oppervlakte gebruikt voor het opslaan van goederen. In dit geval wordt het voor 60 % voor die doeleinden aangewend.
- het gebouw wordt voor niet meer dan 10 % van de totale oppervlakte gebruikt als verkoopruimte. In dit geval wordt geen enkel deel van het gebouw als verkoopruimte aangewend.

Ten aanzien van een dergelijk goed vervalt de voor andere gebouwen geldende voorwaarde die erin bestaat dat de btw over de materiële werken in onroerende staat met betrekking tot het gebouw zelf, die specifiek bijdragen tot zijn oprichting (zijn ingrijpende of belangrijke renovatie) en die worden gefactureerd aan de bouwheer, ten vroegste op 01.10.2018 voor de eerste keer opeisbaar is geworden (artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, laatste zin, van het Btw-Wetboek).

De aftrek via regularisatie is gelijk aan het bedrag van de belasting dat oorspronkelijk niet in aftrek kon worden gebracht, verminderd met een vijftiende per verlopen jaar:

- vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan (in aanmerking genomen jaar voor de berekening van de aftrek, overeenkomstig de artikelen 2 en 9, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd, zoals van toepassing voor 27.05.2019, want het recht op aftrek van de btw geheven van het industriegebouw is ontstaan voor 01.01.2019)
- tot 31 december van het jaar dat voorafgaat aan dat waarin de belaste verhuur is ingegaan.

In dit geval zijn er van 01.01.2012 (jaar van ontstaan van het recht op aftrek) tot 31.12.2018 zeven jaren verlopen. Dit betekent dat zeven vijftiende van de niet afgetrokken btw verloren is. De rest van de niet afgetrokken btw kan worden herzien.

De via regularisatie uit te oefenen aftrek bedraagt derhalve acht vijftiende van 105.000 euro, hetzij 56.000 euro, bedrag dat voor herziening vatbaar is.

Die regularisatie gebeurt **door toerekening** in de periodieke btw-aangiften van de belastingplichtige tot beloop van het bedrag van de verschuldigde belasting vastgesteld in zijn aangiften (rooster 71).

Het bedrag aan btw dat niet kan worden verrekend in de eerste elf maandaangiften of de eerste drie kwartaalaangiften van het jaar 2019, wordt integraal opgenomen in de maandaangifte van december of van het vierde kwartaal van 2019, ongeacht het eindresultaat (rooster 71/72) van deze aangifte. Dit bedrag zal dus niet verder worden overgedragen.

De regularisatie is afhankelijk van de indiening door de verhuurder bij het beheerteam KMO of GO waarvan hij afhangt, van een inventaris in twee exemplaren van de betrokken goederen en diensten waarvoor hij de recuperatie van de btw vraagt (maatstaf, af te trekken btw); (artikel 21ter, §§ 2 en 3, nieuw, van voornoemd koninklijk besluit nr. 3).

13. Overdracht met vrijstelling van btw van een gebouw dat verder wordt verhuurd met btw middels optie

In het kader van een verhuur van negen jaar die is ingegaan op 01.01.2020, verhuur ik voor de eerste keer een gebouw met btw onder het optioneel stelsel, aan een advocaat die zijn kantoor vestigt op alle verdiepingen van het pand.

Voor het einde van deze verhuur wil ik het gebouw verkopen.

Gezien de verhuurovereenkomst is geregistreerd, kan de advocaat de overeenkomst van rechtswege tegenstelbaar maken aan de nieuwe eigenaar. Het gebouw zal dus verder met toepassing van de btw worden verhuurd.

Daarentegen zal de verkoop, rekening houdend met de ouderdom van het gebouw, onderworpen zijn aan evenredige registratierechten.

Moet ik, ingevolge die van de btw vrijgestelde handeling zonder recht op aftrek, overgaan tot een regularisatie, in mijn nadeel, van het nog voor herziening vatbare gedeelte van de btw geheven van de oprichtingskosten van dit gebouw?

De verhuur zal immers worden overgedragen en verderlopen volgens de voorwaarden van de overeenkomst.

Welke risico's loop ik indien na het verstrijken van de verhuur op 01.01.2029, de nieuwe eigenaar het gebouw als verblijfplaats zou verhuren met vrijstelling van de btw?

Antwoord: Om een eventueel ongerechtvaardigd nadeel voor een dergelijke verhuurder te vermijden bij de overdracht van het gebouw dat, gelet op zijn ouderdom, gebeurt met vrijstelling van de btw, terwijl het gebouw verder met toepassing van de btw wordt verhuurd, voorziet artikel 21quater, nieuw, van voornoemd koninklijk besluit nr. 3, in een ad hoc oplossing voor dit probleem.

Naar analogie met de gevolgen van een overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling in de zin van artikel 11 van het Btw-Wetboek, bepaalt deze bepaling dat:

- **er geen herziening moet worden toegepast in hoofde van de overdrager** naar aanleiding van de overdracht van het gebouw of het gedeelte van het gebouw met vrijstelling van btw, zoals in dit geval
- **eventuele latere herzieningen**, ingevolge gebruikswijzigingen met betrekking tot het goed na de overdracht ervan **zullen moeten worden verricht door de overnemer** van dit goed. Dit zou hier het geval zijn indien de nieuwe eigenaar het gebouw op 01.01.2029 als verblijfplaats zou verhuren met vrijstelling van de btw, dit is tijdens de herzieningstermijn van vijftwintig jaar die loopt van 01.01.2020 tot 31.12.2044.

Hij zou dan verplicht zijn zestien vijftwintigste van de btw geheven van de oprichting van het gebouw, die aanvankelijk door de verkoper in aftrek werd gebracht, terug te storten aan de staat.

In elk geval is deze regeling slechts van toepassing indien de volgende voorwaarden gelijktijdig zijn vervuld:

- **de bestaande verhuur blijft verderlopen** volgens de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek en wordt dus door de nieuwe eigenaar van het gebouw geëerbiedigd, niettegenstaande het feit dat de nieuwe eigenaar bepaalde contractuele voorwaarden zoals de duur van de verhuur en het huurbedrag kan wijzigen
- **de nieuwe eigenaar** van het gebouw is een **belastingplichtige**, hetzij voorafgaand aan de overdracht, hetzij als gevolg van de economische activiteit die rechtstreeks voortvloeit uit de overdracht van het gebouw.

Daarentegen is het voor de toepassing van deze regeling zonder belang dat de **huurovereenkomst geregistreerd is of niet** (zelfs indien de verhuur niet is geregistreerd, kan deze door de nieuwe eigenaar worden geëerbiedigd).

Dezelfde oplossing als hierboven geldt, *mutatis mutandis*, wanneer een belastingplichtige die een gebouw of een gedeelte van een gebouw verhuurt met toepassing van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek, 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 (artikel 21quater, nieuw, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

14. Bewaringstermijn voor de boeken, facturen en andere stukken betreffende handelingen met betrekking tot een gebouw dat middels optie met btw wordt verhuurd

In 2019 heb ik als belastingplichtige een gebouw laten omvormen om het met btw te verhuren onder het optioneel stelsel. Ingevolge die werken wordt het gebouw als nieuw aangemerkt.

De kosten van die omvorming worden volledig in 2019 gefactureerd en ik trek de erop betrekking hebbende btw integraal af.

De verhuur neemt een aanvang op 01.03.2020.

Hoe lang moet ik de facturen en andere stukken alsook de boeken met betrekking tot de ingrijpende of belangrijke omvorming van mijn gebouw bewaren?

Dezelfde vraag indien ik, gedurende de huurovereenkomst, eenvoudige omvormingen of verbeteringen aan het gebouw aanbreng, zoals de installatie van fotovoltaïsche panelen die in 2025 worden gefactureerd en in gebruik genomen.

Antwoord: De vereisten in verband met de bewaringsplicht moesten worden **aangepast aan de nieuwe herzieningstermijn van vijftientig jaar**, die van toepassing is op een gebouw dat met btw wordt verhuurd onder het optioneel stelsel volgens de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek (voor de herzieningstermijnen van de aftrek in onroerende zaken, zie vraag nummer 3).

A. Tabel van bedrijfsmiddelen

Om de controle mogelijk te maken van de uitgeoefende aftrek en verrichte herzieningen, moeten, zoals voorheen, alle werken waarvan sprake ingeschreven worden in de tabel van bedrijfsmiddelen (artikel 11, § 5, eerste lid, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Deze tabel moet worden bewaard gedurende een tijdvak van zeven jaren te rekenen vanaf het verstrijken van de herzieningstermijn (artikel 11, § 5, tweede lid, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

Die herzieningstermijn bedraagt in principe vijf jaar (artikel 9, § 1, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

In afwijking hiervan bedraagt deze termijn vijftientig jaar in het kader van een belaste verhuur middels optie van een gebouw of een gedeelte van een gebouw, desgevallend alsook van het bijhorend terrein, ten aanzien van de belasting geheven van:

- de handelingen die bijdragen tot de oprichting van een dergelijk goed en bij uitbreiding, de ingrijpende of belangrijke renovatie of omvorming van dergelijk goed, dat daardoor als nieuw

wordt aangemerkt

- de verkrijging van dergelijk goed
- de verkrijging van een in artikel 9, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek bedoeld zakelijk recht op zo'n goed (onroerend vruchtgebruik); (artikel 9, § 3, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

In dit geval dient er onderscheid te worden gemaakt tussen twee types van omvormingswerken in verband met het betrokken gebouw.

- Ingrijpende en belangrijke omvormings- of verbeteringswerken (nieuw gebouw)

De herzieningstermijn voor de aftrek van de erop betrekking hebbende btw loopt van 01.01.2020 (eerste ingebruikneming), plus vijftientig jaar, dus tot 31.12.2044.

Bijgevolg moet de belastingplichtige afnemer die de belasting heeft afgetrokken, de tabel van bedrijfsmiddelen, waarin de betrokken facturen zijn opgenomen, bewaren van 01.01.2045, plus zeven jaar, dus tot en met **31.12.2051**.

- Andere omvormingswerken (eenvoudige verbeteringen), in het voorbeeld de installatie van fotovoltaïsche panelen

De herzieningstermijn voor de aftrek van de erop betrekking hebbende btw loopt van 01.01.2025 (jaar van de eerste ingebruikneming), plus vijf jaar, dus tot 31.12.2029.

Bijgevolg moet de belastingplichtige afnemer die de belasting in aftrek heeft gebracht, de tabel van bedrijfsmiddelen, waarin de betrokken facturen zijn opgenomen, bewaren van 01.01.2030, plus zeven jaar, dus tot en met **31.12.2036**.

B. Boeken en stukken

Wat de bewaringstermijn betreft van de boeken, de facturen, de contracten, de stukken, de rekeninguittreksels en de andere stukken, vermeld in artikel 60, §§ 1 en 4, van het Btw-Wetboek, dient er onderscheid te worden gemaakt tussen de omvormingswerken volgens hun aard: ingrijpend (belangrijk) of niet.

- Ingrijpende of belangrijke omvormings- of verbeteringswerken gefactureerd in 2019 die leiden of bijdragen tot de oprichting van een gebouw dat wordt verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek

De bewaringstermijn bedraagt vijftientig jaar vanaf 1 januari van het jaar volgend op:

- hun sluiting wat boeken betreft, of
- hun datum wat stukken betreft (facturen, contracten, stukken, rekeninguittreksels...), of
- het laatste jaar waarin een geïnformatiseerd systeem als bedoeld in artikel 60, § 4, derde lid, van het Btw-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 hierboven worden bepaald (artikel 11, § 4, tweede, derde en vierde lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd). Die datum stemt overeen met het aanvangstijdstip van de herzieningstermijn van vijftientig jaar.

In dit geval moet de belastingplichtige afnemer de facturen met betrekking tot de aftrek van de belasting geheven van het betrokken gebouw bewaren gedurende vijftientig jaar vanaf 1

januari volgend op hun datum, dit is vanaf 01.01.2020 tot en met 31.12.2044, volgens de algemene regel vervat in artikel 11, § 4, tweede en derde lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd.

Indien het gebouw in gebruik zou zijn genomen in 2021, zouden de facturen moeten worden bewaard gedurende vijftwintig jaar vanaf 1 januari van zijn ingebruikneming, dit is vanaf 01.01.2021 tot en met 31.12.2045, volgens de afwijkende regel vervat in artikel 11, § 4, vierde lid, nieuw, van koninklijk besluit nr. 3, voornoemd.

- Andere omvormingswerken (eenvoudige verbeteringen), in het voorbeeld de installatie van fotovoltaïsche panelen

De bewaringstermijn bedraagt zeven jaar vanaf 1 januari volgend op:

- hun sluiting wat boeken betreft, of
- hun datum van uitreiking wat stukken betreft (facturen, contracten, stukken, rekeninguittreksels ...) (artikel 60, §§ 3 en 4, eerste lid, van het Btw-Wetboek), of
- het laatste jaar waarin een geïnformatiseerd systeem als bedoeld in artikel 60, § 4, derde lid, van het Btw-Wetboek, wordt gebruikt.

In dit geval moet de belastingplichtige afnemer de facturen met betrekking tot de aftrek van de belasting geheven van de installatie van de fotovoltaïsche panelen bewaren vanaf 01.01.2026, plus zeven jaar, dus tot en met 31.12.2032.

Er wordt op gewezen dat er in deze laatste situatie geen rekening wordt gehouden met de datum waarop de fotovoltaïsche panelen in gebruik worden genomen.

Interne ref.: 135.869