

Bespreking btw-eenheid en onroerende leasing in combinatie met een patrimoniumvennootschap

Inleiding

In dit werk worden twee technieken besproken om vastgoed te verwerven met een vennootschap. De meest voor de hand liggende mogelijkheid is dat de vennootschap een gebouw gewoon koopt.

Fiscaal gezien zijn er nog verschillende andere mogelijkheden om een onroerend goed te verwerven in een vennootschap. De een al meer fiscaal interessanter dan de andere.

Hierin worden twee mogelijkheden besproken. Enerzijds het oprichten van een btw-eenheid en anderzijds het gebruik maken van een onroerende leasing.

Beide methodes vragen verschillende voorwaarden of criteria om toegepast te worden. Hierbij zijn zowel voordelen als nadelen aan gekoppeld. Voor beide methodes is het dus best om vooraf voldoende advies in te winnen.

Verder zal de theorie voor beide mogelijkheden toegepast worden op een praktische situatie.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: de btw-eenheid in combinatie met een patrimoniumvennootschap.....	4
1.1	Waarom een invoering van de btw-eenheid?..... 4
1.2	Definitie van de btw-eenheid 4
1.3	Formaliteiten 5
1.4	De btw-eenheid in combinatie met een patrimoniumvennootschap 6
1.5	Voordelen en nadelen van een btw-eenheid met een patrimoniumvennootschap 7
1.6	Praktisch voorbeeld btw-eenheid 8
Hoofdstuk 2: de onroerende leasing in combinatie met een patrimoniumvennootschap.....	10
2.1	Definitie van een onroerende leasing 10
2.2	Onroerende leasing in combinatie met een patrimoniumvennootschap..... 10
2.3	Wat met de grond? 13
2.4	Voordelen en nadelen van een onroerende leasing 14
2.5	Praktisch voorbeeld onroerende leasing..... 14

Hoofdstuk 1: de btw-eenheid in combinatie met een patrimoniumvennootschap

1.1 Waarom een invoering van de btw-eenheid?

De invoering van de btw-eenheid is nog niet zolang van kracht. Met ingang van 1 april 2007 voerde België als 14^{de} Europese lidstaat deze maatregel in. Reeds dertien andere Europese landen zoals Nederland, Ierland en het Verenigd Koninkrijk zijn reeds vertrouwd met deze toepassing.

De btw-eenheid had als doel België aantrekkelijker te maken als vestigingsplaats voor centres of excellence (of dienstencentra's) van multinationals.

Belgische ondernemingen krijgen namelijk meer en meer te maken met de stijgende internationale concurrentie. Multinationals richten dienstencentra's op om bijvoorbeeld hun administratie, call centers, informatica, e.d. uit te besteden. Zo kunnen ze zich meer concentreren op hun hoofdactiviteit.

Door het stelsel van de btw-eenheid in te voeren wil ons land dergelijke dienstencentra's aantrekken.

De uitvoeringsmodaliteiten met betrekking tot de btw-eenheid werden gepubliceerd in het Koninklijk Besluit 55 van 9 maart 2007. Daarnaast is er nog de circulaire nr. AOIF 42/2007 (E.T. 111.702) dd. 09 november 2007 die de verdere richtlijnen hieromtrent behandelt.

1.2 Definitie van de btw-eenheid

Het oprichten van een btw-eenheid is zowel mogelijk voor grote ondernemingsgroepen of multinationals als voor twee (kleinere) ondernemingen.

Het is optioneel en dus geen verplichting. Een uitzondering blijkt wel wanneer een vennootschap die lid is van een btw-eenheid een rechtstreekse participatie bezit van meer dan 50% in een andere vennootschap. De laatstgenoemde vennootschap maakt dan sowieso verplicht deel uit van de btw-eenheid.

Het toetreden gaat steeds gepaard met een verbintenis om lid te blijven van de eenheid tot 31 december van het derde jaar volgend op de toetreding.

Zoals gewoonlijk moet er aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Op volgende gebieden moeten de betrokken partijen nauw met elkaar verbonden zijn:

1. Financieel vlak;
2. Organisatorisch vlak;
3. Economisch vlak;

Op financieel vlak moeten de belastingplichtigen rechtstreeks of onrechtstreeks, 10% of meer van de maatschappelijke rechten bezitten van een andere vennootschap waarmee zij een btw-eenheid wenst te vormen. Wanneer deze 10% rechten in dezelfde handen zijn, neemt de administratie aan dat deze voorwaarde tevens vervuld is.

Op organisatorisch vlak moeten de belastingplichtigen in rechte of in feite, rechtstreeks of onrechtstreeks, onder een gemeenschappelijke leiding staan. Men moet dus hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk organiseren in gemeenschappelijk overleg. De controlebevoegdheid moet door één persoon gebeuren.

De economische verbondenheid houdt in dat de voornaamste werkzaamheid van ieder lid van dezelfde aard is. Hun werkzaamheden moeten een gezamenlijk economisch doel nastreven. De werkzaamheid van het ene lid wordt dus geacht geheel of gedeeltelijk uitgeoefend te worden ten behoeve van de andere leden.

Wanneer er cumulatief voldaan is aan deze drie voorwaarden kan men overgaan tot het oprichten van een btw-eenheid.

Iedere belastingplichtige die hiervan deel uitmaakt wordt beschouwd als een lid van de btw-eenheid. De vennootschappen mogen op juridisch vlak zelfstandig optreden.

Een bijkomende voorwaarde is, dat de betrokken vennootschappen gevestigd zijn in België. Buitenlandse filialen van Belgische vennootschappen of grensoverschrijdende transacties zijn hier niet toegelaten.

Ook niet-belastingplichtigen zoals de overheid kunnen niet toetreden.

1.3 Formaliteiten

Wanneer vennootschappen beslissen een btw-eenheid op te starten zal er een verzoekschrift ingediend worden (formulier 606A – aanvraag tot identificatie van een btw-eenheid).

Onder de leden wordt er dan eerst een verantwoordelijke aangeduid die hiervoor de volmacht krijgt. De verantwoordelijke maakt dan een gemotiveerd verzoekschrift op en dient dit in bij het btw-controlekantoor waaronder zij valt.

De btw-administratie heeft in principe één maand de tijd om het ingediende voorstel af te wijzen. De btw-eenheid gaat van start op de eerste dag van de maand waarin de administratie (stilzwijgend) goedkeuring heeft gegeven. Zoals reeds eerder aangegeven is er de verplichting dat de btw-eenheid blijft lopen tot 31 december van het derde jaar volgend op het tijdstip van aanvang.

Voorbeeld:

1/4/2007	1/5/2007	1/6/2007	31/12/2010
Indiening aanvraag	geen afwijzing door administratie	aanvang btw-eenheid	mogelijkheid tot uittreden



Eenmaal de btw-eenheid is opgericht vormen de leden één enkele belastingplichtige. Men beschikt over één gezamenlijk btw-identificatienummer waardoor er nog slechts één btw-aangifte ingediend moet worden.

Als gevolg hiervan moeten er op transacties tussen de leden geen btw meer gerekend worden. Wat leidt tot een administratieve vereenvoudiging.

De verplichting tot het indienen van de jaarlijkse klantenlijst en/of de kwartaalopgave van intracommunautaire leveringen is de btw-eenheid ontheven. Elk lid moet dus zelf instaan tot het indienen van voorgaande lijsten.

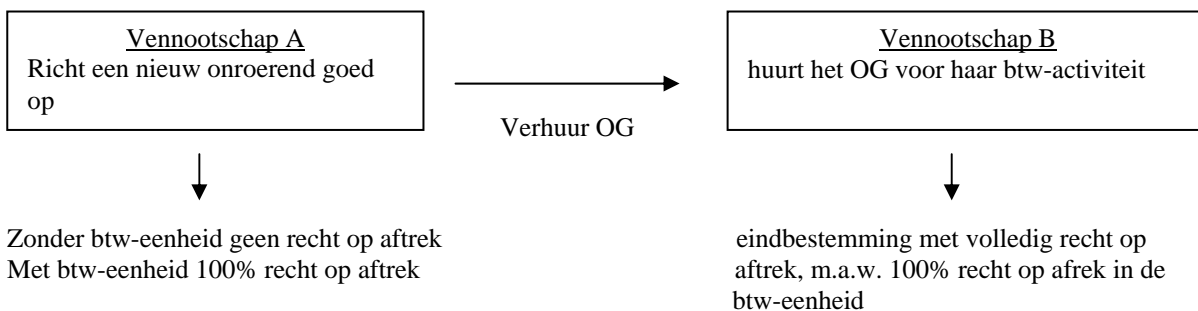
De leden moeten elk ook nog hun eigen boekhouding bijhouden en dus ook elk hun eigen jaarrekening opmaken. Het betreft hier dus enkel een consolidatie op het vlak van de btw.

Belangrijk om weten is dat ieder lid dus hoofdelijk aansprakelijk is voor alle btw-schulden van de hele groep.

1.4 De btw-eenheid in combinatie met een patrimoniumvennootschap

In een kmo-omgeving wordt het onroerend vermogen dikwijls afgescheiden van de gewone exploitatie via het oprichten van een patrimoniumvennootschap.

Voorbeeld:



De exploitatievennootschap huurt dan het onroerend goed van de patrimoniumvennootschap. Deze laatste heeft als verhuurder geen recht op aftrek van de btw (verhuuring van een onroerend goed is vrijgesteld op grond van artikel 44, § 3, 2° van het btw-wetboek). Waardoor er binnen de groep een extra kost wordt gemaakt.

Wanneer de patrimoniumvennootschap bijvoorbeeld onderhoud- of renovatiewerken laat uitvoeren aan het verhuurde gebouw kan zij de btw hierop niet recupereren. De betreffende werken worden namelijk niet uitgevoerd met het oog op het verrichten van aan btw onderworpen activiteiten. Wanneer beide partijen toetreden tot een btw-eenheid valt deze extra btw-kost weg.

De btw-eenheid zal worden aanzien als een normale btw-belastingplichtige.

Omdat het enkel de externe handelingen zijn die het btw-statuut van de btw-eenheid bepalen zal deze laatste niet aanzien worden als een gemengde belastingplichtige. De intragroepverrichtingen, die de onroerende verhuur omvat, hebben dus geen enkele invloed om het bepalen van het btw-statuut.

Bij een btw-eenheid wordt er namelijk gekeken naar de uiteindelijke bestemming van het onroerend goed (de btw-activiteit). Die vennootschap kan het btw-bedrag volledig recupereren. Het aftrekrecht wordt dus niet meer bepaald door de bestemming van de eigenaar (de patrimoniumvennootschap).

1.5 Voordelen en nadelen van een btw-eenheid met een patrimoniumvennootschap

Het oprichten van een btw-eenheid houdt voor een patrimoniumvennootschap toch een aantal grote voordelen in.

Het leidt namelijk tot een btw-besparing. Wanneer een patrimoniumvennootschap lid is van de btw-eenheid is er toch een recht op aftrek, terwijl dit anders niet het geval is.

Wanneer een onroerend goed opgericht werd in het verleden kan de patrimoniumvennootschap in het jaar dat de btw-eenheid in werking treedt een herziening in haar voordeel verrichten. Hierbij moet men wel rekening houden dat de herzieningstermijn van 15 jaar niet verstreken is (bij verbeterings-, omvormings- en/of verfraaiingswerken is de herzieningstermijn 5 jaar).

Bij uittreding gebeurt een dergelijke herziening in omgekeerde zin, m.a.w. in het voordeel van de administratie.

Let wel, het betreft hier enkel om herzieningen m.b.t. bedrijfsmiddelen. Geen enkele herziening dient daarentegen te worden verricht voor andere goederen dan bedrijfsmiddelen.

Het is wel raadzaam om eerst en vooral na te kijken welke (nadelige) gevolgen het invoeren van een btw-eenheid met zich kan meebrengen.

Zoals eerder vermeld is een vennootschap voor minstens drie jaar gebonden wanneer het toetreedt tot de btw-eenheid. Indien er btw-schulden ontstaan is ieder lid gehouden tot het betalen van deze schuld (heeft enkel betrekking op handelingen vanaf de oprichting van de btw-eenheid).

Op vlak van maandelijkse teruggaven moet men ook kijken in hoofde van de eenheid. Wanneer bijvoorbeeld een lid vroeger voldeed aan de betreffende voorwaarden, is het mogelijk dat het in hoofde van de eenheid geen aanspraak kan maken op maandelijkse teruggave. Omgekeerd brengt dit dan wel een voordeel met zich mee.

Tevens zullen er op het vlak van boekhoudkundige organisatie heel wat aanpassingen moeten doorgevoerd worden (bijvoorbeeld een aangepast boekhoudkundig software pakket). Hierbij zal men in de meeste gevallen gebruik maken van het voeren van een analytische boekhouding. Voor kleinere groepen is dit soms niet evident.

Vele boekhoudkundige en financiële adviseurs raden aan om eerst en vooral een goed voorafgaand onderzoek te voeren. Om zo door te lichten of een btw-eenheid al dan niet haalbaar is of voldoende voordelen met zich meebrengt.

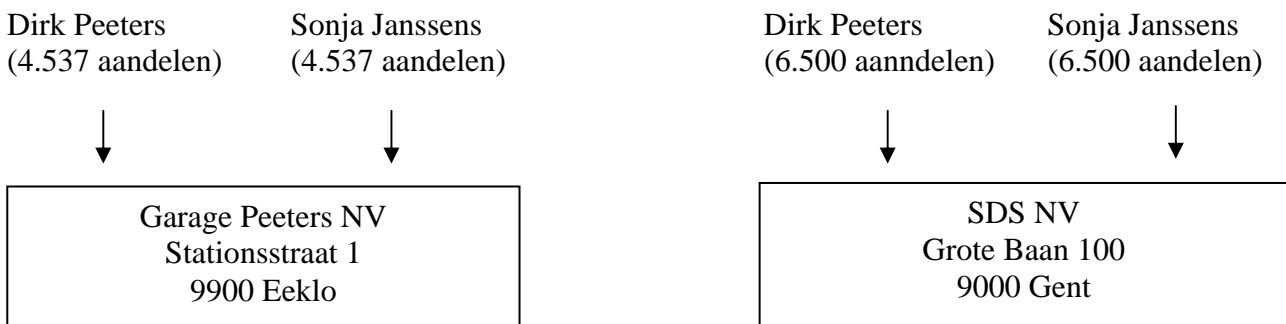
1.6 Praktisch voorbeeld btw-eenheid

Aan de hand van een summier praktisch voorbeeld probeer ik u te laten zien hoe een btw-eenheid concreet kan worden toegepast.

Mijn werkgever, BDO Atrio, heeft mij de financiële gegevens ter beschikking gesteld van een vennootschap die zich in de automobielsector bevindt. Omwille van privacy van de betrokken klant, zijn namen en plaatsverwijzingen veranderd.

De groep Peeters heeft als voornaamste activiteit het aan- en verkopen, het huren en verhuren en het herstellen en onderhouden van nieuwe en 2^e hands voertuigen. Garage Peeters NV is de werkvennootschap. Daarnaast is er ook nog SDS NV. Deze vennootschap is de eigenaar van de gebouwen (toonzaal, werkplaats, ...) waarin de activiteiten van de groep plaatsvinden (patrimoniumvennootschap). SDS NV verhuurt de gebouwen aan Garage Peeters NV.

Hieronder vindt u een klein organigram van de groep Peeters:



Bestuur:

Dirk Peeters (gedelegeerd bestuurder)
 Sonja Janssens (gedelegeerd bestuurder)
 Steven Peeters (bestuurder)
 Bert Peeters (bestuurder)

Bestuur:

Dirk Peeters (gedelegeerd bestuurder)
 Sonja Janssens (gedelegeerd bestuurder)

De drie cumulatieve voorwaarden van nauwe verbondenheid om als één belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt zijn als volgt voldaan:

- Financieel vlak:
 De NV Garage Peeters en de NV SDS hebben dezelfde aandeelhouders, nl. het echtpaar Peeters-Janssens. Zij beslissen samen over de goedkeuring van de jaarrekeningen van beide vennootschappen, hebben het recht om de meerderheid van de bestuurders te benoemen of te ontslaan, kunnen beslissen tot statutenwijzigingen, enz.
- Organisatorisch vlak:
 De leden van de groep Peeters zijn organisatorisch nauw met elkaar verbonden, aangezien zij onder gemeenschappelijke leiding staan. Dirk Peeters en Sonja Janssens zijn beiden gedelegeerd bestuurder in zowel Garage Peeters NV als in SDS NV.
- Economisch vlak:
 Garage Peeters NV is de werkvennootschap. Deze baat de garageactiviteiten uit. SDS NV is de eigenaar van de gebouwen waar deze activiteiten plaatsvinden. SDS NV voert de meeste activiteiten uit ten behoeve van Garage Peeters NV. Met andere woorden beide vennootschappen zijn economisch nauw met elkaar verbonden.

De vertegenwoordiger van de btw-eenheid wordt Garage Peeters NV.

Naast de aanvraag tot identificatie van een btw-eenheid (formulier 606A) werd er voor de groep Peeters ook een 'overeenkomst btw-eenheid' opgemaakt. Hierin bevestigen de betrokken partijen dat bij de vorming van de btw-eenheid of de toetreding van een belastingplichtige tot een dergelijke eenheid een herziening dient te worden verricht van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte belasting over de toegevoegde waarde geheven van bedrijfsmiddelen in hoofde van het lid dat toetreedt tot de btw-eenheid.

Er werd een inventaris opgemaakt van de aan de herziening onderworpen bedrijfsmiddelen en dit werd verzonden naar het btw-controlekantoor waaronder de btw-eenheid, het betrokken lid en de vertegenwoordiger ressorteren.

Wat SDS NV betreft, is deze overeenkomst zonder gevolg, aangezien de herzieningstermijnen reeds verstreken zijn. Bijgevolg dient er voor SDS NV geen dergelijke inventaris meegegeven te worden.

Voor de garage Peeters NV werd wel een inventaris aangelegd. In bijlage 1 vindt u de berekeningsbladen.

Er werd een overzicht gemaakt van alle bedrijfsmiddelen. De btw-eenheid treedt in werking in het jaar 2008.

De aanvang van de herzieningsperiode start met het jaar van aanschaf van het bedrijfsmiddelen. Zoals bij een verkoop van vast actief telt ook het jaar van aanvang van de btw-eenheid niet mee in het bepalen van de herziening.

Ter verduidelijking licht ik volgende bedragen toe (zie twee pijltjes op berekeningsbladen):

- Aanschaf van een remafdraaitoestel op 01/07/2005 voor een bedrag van 3.569,50 EUR (incl. BTW). De herzieningsperiode vangt aan op 01/01/2005. Het betreft hier een roerend bedrijfsmiddel waardoor er een herzieningstermijn telt van 5 jaar, m.a.w. de termijn loopt van 2005 t.e.m. 2010. De btw-eenheid start in 2008, waardoor garage Peeters nv nog 2 jaar (2009 en 2010) zal moeten herzien.

Het btw-bedrag wordt als volgt herzien:

619,50 EUR : 5 jaar = 123,90 EUR/jaar

123,90 EUR x 2 jaar te herzien = 247,80 EUR aftrekbare btw te herzien

- Betaalde voorschotten Morti op 01/01/2004 voor een bedrag van 60.500,00 EUR (incl. BTW). De herzieningsperiode vangt aan op 01/01/2004. Het betreft hier gemaakte kosten voor een onroerend goed, waardoor er een herzieningstermijn van 15 jaar telt. De termijn loopt dus van 2004 t.e.m. 2019. De btw-eenheid start in 2008, waardoor er nog 11 jaar zal moeten worden herzien.

Het btw-bedrag wordt als volgt herzien:

10.500,00 EUR : 15 jaar = 700,00 EUR/jaar

700,00 EUR x 11 jaar te herzien = 7.700,00 EUR aftrekbare btw te herzien

Hoofstuk 2: de onroerende leasing in combinatie met een patrimoniumvennootschap

In plaats van een onroerend goed aan te kopen, kan een vennootschap ook het pand leasen. Leasing wordt steeds meer gebruikt als financieringstechniek in bedrijven. Een andere benaming voor onroerende leasing is de term onroerende financieringshuur.

2.1 Definitie van een onroerende leasing

Het begrip onroerende leasing is uitsluitend geregeld door boekhoudkundige en fiscale wetteksten en Koninklijke Besluiten. De eerste btw-aanschrijving dateert van 15 maart 1973 (aanschrijving nr. 10) en op boekhoudkundig vlak werd de onroerende leasing geregeld in de Wet op de Jaarrekening van 17 juli 1975 en een jaar later in het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976.

Volgende definitie kan gegeven worden:

“Onroerende leasing of onroerende financieringshuur is een financieringstechniek voor gebouwde onroerende goederen waarbij de leasinggever op aanwijzing van de leasingnemer of leasingnemers een gebouw opricht, laat oprichten of verwerft en waarbij de gebruiksrechten aan diezelfde leasingnemer (s) worden overgedragen tegen betaling van huurgelden. De leasingnemer beschikt op het einde van het leasingcontract over een aankoopoptie, die niet meer strikt vereist is voor de boekhoudwetgeving”

Het is duidelijk dat in deze barre economische tijden, de banken deze alternatieve financieringsvormen meer en meer gebruiken wegens de grote zekerheden ingesloten in deze formule.

Niet alleen een bank kan optreden als leasinggever, ook een patrimoniumvennootschap kan dit verrichten.

In plaats van het pand te verhuren wordt er een leasingcontract opgesteld tussen de patrimoniumvennootschap (leasinggever) en de exploitatievennootschap (leasingnemer). Hierbij gaat de leasinggever akkoord een gebouw op te richten in opdracht van de leasingnemer. De leasingnemer verwerft hierbij ook de gebruiksrechten van het gebouw.

Een leasingcontract impliceert steeds een authentieke akte. De notaris zal dan 0,2% registratierecht heffen op het contract. Het contract vroegtijdig beëindigen is onmogelijk, een leasingcontract is namelijk onopzegbaar.

2.2 Onroerende leasing in combinatie met een patrimoniumvennootschap

Zoals reeds vermeld bij de btw-eenheid is de verhuur van gebouwen altijd vrijgesteld van btw. Met als gevolg dat de verhuurder (patrimoniumvennootschap) de btw geheven bij de oprichting van het verhuurde gebouw niet in aftrek kan brengen.

Een onroerende leasing kan hier een oplossing bieden.

Bij een onroerende leasing krijgt de patrimoniumvennootschap namelijk een leasingvergoeding. Deze vergoeding bestaat uit de waarde van het gebouw plus de intrest van het kapitaalgedeelte en eventueel nog bijkomende kosten. Op deze vergoeding is er btw verschuldigd. Men spreekt dan ook vaak over een btw-lease.

Een btw-lease is een onroerende leasing die voldoet aan de voorwaarden van art. 44 §3, 2° b) van het btw Wetboek en van het KB ter uitvoering van art. 44, zijnde het KB 30 van het btw Wetboek (laatst gewijzigd dd. 10 januari 2005)

Wanneer men bovenstaand artikel 44 er op na leest is “de verpachting, de verhuur en de overdracht van uit hun aard onroerende goederen vrijgesteld met uitzondering van puntje b) de onroerende financieringshuur.”

Onroerende leasing is dus uitdrukkelijk uitgesloten van de btw-vrijstelling voor onroerende verhuur. Zij is dus in beginsel onderworpen aan btw.

Het KB 30 dateert oorspronkelijk van 28 december 1970 en werd daarna gewijzigd op 29 december 1992 en zoals reeds vermeld een laatste keer op 10 januari 2005.

De voorwaarden (4) van een btw-lease zijn als volgt:

- De eerste voorwaarde is dat het leasingcontract betrekking heeft op (nieuw) gebouwde onroerende goederen.
Het moet opgericht of verkregen zijn door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende leasing. Het onroerend goed moet opgericht zijn onder de btw-maatstaven om als nieuw gebouw te worden aanzien. Een gebouw wordt voor de btw als nieuw beschouwd tot 31 december van het tweede jaar volgend op de ingebruikneming of de eerste inbezitneming van dat gebouw.
- De tweede voorwaarde is dat het genot van de gebouwen en van de grond waarop ze zijn opgericht, aan de leasingnemer worden toegestaan op grond van een onopzegbaar en niet eigendomsoverdragend contract. De leasinggever blijft dus steeds de eigenaar van het gebouw.
- De derde voorwaarde is de mogelijkheid dat de leasinggever, bij het einde van het contract, de zakelijke rechten kan overnemen die de leasinggever bezit. Dit (prijzen, voorwaarden, e.d.) moet in het leasingcontract bepaald zijn.
- De vierde voorwaarde is sinds 10 januari 2005 gewijzigd. Tot voor kort moest het totale bedrag van de betaalde leasingvergoeding tijdens de duur van het contract samen met de prijs voor het lichten van de aankoopoptie, het de leasinggever mogelijk maken het geïnvesteerde kapitaal, verhoogd met de intresten en financiële lasten van de leasing, integraal weer samen te stellen.

Sinds de wijziging in 2005 is de 4^e voorwaarde veranderd. Voortaan moet na vijftien jaar het totale bedrag van de periodieke huurprijzen die door de leasingnemer werden betaald, het de leasinggever mogelijk maken het geïnvesteerd kapitaal weder samen te stellen.

Volgens de wet hoeft men dus enkel nog het oorspronkelijk geïnvesteerd kapitaal weder samen te stellen zonder bijkomende intresten of financiële lasten. Tevens telt het bedrag van de aankoopoptie niet meer mee. Het gaat enkel nog over de ontvangen leasingvergoedingen. Betalingen na vijftien jaar tellen ook niet meer mee.

De btw-administratie volgt deze visie echter niet. Zo vindt de administratie het normaal dat de leasinggever, die toch een investering doet voor rekening van de leasingnemer, bij het einde van de handeling het geïnvesteerde kapitaal kan terugkrijgen verhoogd met de interesten, de financiële of andere lasten en, in de regel, een winstmarge.

De betrokken partijen zijn steeds vrij in het bepalen van de te betalen bedragen en de periodiciteit hiervan. De btw-administratie vindt wel dat deze moeten voldoen aan de economische realiteit. Met

andere woorden naast het terugbetalen van het geïnvesteerd kapitaal moet er ook verzekerd worden dat de bijkomende kosten en verschuldigde intresten meetellen in de wedersamenstelling. De wijziging van de 4^e voorwaarde kwam doordat er vroeger heel wat misbruik was. De herzieningstermijn van btw duurt namelijk vijftien jaar voor onroerende goederen. Veel vennootschappen lieten het leasingcontract langer lopen dan vijftien jaar. De misbruiken bestonden erin dat overeenkomsten afgesloten werden waarbij er over de periodieke leasingvergoedingen een zeer beperkt bedrag aan btw geheven werd, terwijl de btw over de bouw of aankoop door de leasinggever onmiddellijk en volledig in aftrek werd gebracht.

Het gebruik van een onroerende leasing is voor de patrimoniumvennootschap een voordeel. Ze koopt of richt een gebouw op die ze later ter beschikking stelt van de exploitatievennootschap. Via een contract van onroerende leasing kan de patrimoniumvennootschap de btw op het onroerend goed recuperen. Bij een gewone verhuur kan dit niet.

Voorbeeld kiezen voor onroerende verhuur of onroerende leasing:

	<u>Verhuur</u>	<u>Leasing</u>
<u>Verhuurder:</u>		
Aankoopprijs	1.000,00 EUR	1.000,00 EUR
Btw	210,00 EUR	210,00 EUR
Aftrekbare btw	<u>0,00 EUR</u>	<u>- 210,00 EUR</u>
Uiteindelijke kostprijs	1.210,00 EUR	1.000,00 EUR
 <u>Huurder:</u>		
Huurprijs	1.210,00 EUR	1.000,00 EUR
Btw	0,00 EUR	210,00 EUR
Aftrekbare btw	<u>0,00 EUR</u>	<u>- 210,00 EUR</u>
Uiteindelijke kostprijs	1.210,00 EUR	1.000,00 EUR

Het kapitaalgedeelte moet steeds terugbetaald worden binnen een periode van 15 jaar (maximum). Dit staat gelijk met de btw herzieningsperiode van onroerende goederen (zie vierde voorwaarde btw-lease).

Wanneer het leasingcontract ten einde loopt krijgt de exploitatievennootschap een aankoopoptie. Ze heeft dan de keuze om de optie al dan niet te lichten. Hierbij is het beter dat de vennootschap de optie niet licht.

Het onroerend goed gaat terug naar de patrimoniumvennootschap, die het dan verder kan verhuren. Wanneer de optie toch wordt gelicht moeten er registratierechten betaald worden op de gehele waarde van het gebouw. De overeenkomst is dan namelijk eigendomoverdragend waardoor de formaliteiten van een verkoop moeten worden toegepast (KB 14). Wanneer dit niet gebeurt, zal de verkoop niet onder toepassing van de btw plaatsvinden. Als gevolg hiervan, toepassing van registratierechten en geen aftrek van btw op de bouwkosten.

Voorbeeld:

Vennootschap A (leasingnemer) is eigenaar van een stuk grond en kent een recht van opstal toe aan Vennootschap B. Deze laatste (leasinggever) bouwt een kantoorgebouw op het stuk grond, en sluit daarna een contract van onroerende leasing af met vennootschap A. Wanneer A en B zijn overeengekomen dat de onroerende leasing eindigt op het tijdstip dat het recht van opstal vervalt, dan wordt deze handeling aanzien als een verkoop van een op te richten gebouw met uitgestelde eigendomsoverdracht. Daarom is het beter het recht van opstal voor een langere termijn te laten lopen dan die van de onroerende leasing.

Inzake de duurtijd van een onroerende leasing zijn er geen bijzondere bepalingen vastgesteld. Men kan dus vrij de duur van het contract bepalen. Indien het leasingcontract een duur heeft die minstens gelijk is aan de herzieningsperiode voor de btw en voldaan is aan de wedersamenstellingsvoorwaarde opgenomen in KB 30 dd 10.01.2005 zijn er geen btw gevolgen meer. In de praktijk is de duurtijd van het leasingcontract dus zelden korter dan 15 jaar.

Wanneer er tijdens het leasingcontract wordt verbouwd aan het betreffende gebouw kunnen er zich 2 situaties voordoen:

- Enerzijds kunnen de verbouwingswerken van een dergelijke aard zijn dat er een nieuw gebouw wordt opgericht.
Hiervoor zal er een nieuw contract van onroerende leasing moeten worden opgemaakt die zich onderscheidt van het eerste contract.
- Anderzijds leiden de verbouwingswerken niet tot een nieuw gebouw. Dan zijn er 2 mogelijkheden:
 - o Ofwel past men het bestaande contract aan. Hierbij blijven de voorwaarden die oorspronkelijk contractueel werden vastgelegd voldaan;
 - o Ofwel zal de leasinggever de gedane verbouwingskosten doorrekenen aan de leasingnemer.

2.3 Wat met de grond?

De grond is eigendom van de leasingnemer (werkvennootschap). Dit hoeft in principe geen probleem te zijn voor een onroerende leasing waarbij de leasinggever (patrimoniumvennootschap) de gebouwen laat oprichten op de grond van de leasingnemer.

Daarvoor is wel vereist dat deze laatste vennootschap in het kader van de onroerende leasing een recht van opstal verleent of de grond vooraf verkoopt aan de leasinggever.

Burgerrechtelijk is de eigenaar van de grond steeds eigenaar van de gebouwen op de deze grond (recht van natrekking). Bij een recht van opstal wordt dit principe verbroken. De eigenaar van de grond verleent dan voor een beperkte periode het recht om op haar grond een gebouw op te richten.

Tijdens deze periode is de opstalhouder ook juridisch eigenaar van het gebouw. Op het einde van deze periode gaan de gebouwen van rechtswege terug over naar de eigenaar van de grond, zonder enige heffing van registratierechten over de waarde van het gebouw.

Bij de overgang van het gebouw naar de grondeigenaar, op het einde van de leasingperiode, is het wel noodzakelijk een vergoeding te voorzien voor het gebouw. Dit te betalen door de leasingnemer aan de leasinggever. Deze vergoeding wordt dan geactiveerd bij de leasingnemer en kan dus worden afgeschreven. Voor de leasinggever is deze ontvangen vergoeding een winst die onmiddellijk belastbaar is.

2.4 Voordelen en nadelen van een onroerende leasing

Zoals meerdere keren vermeld zijn huren en verhuren van onroerende goederen vrijgestelde btw-activiteiten. Leasing daarentegen kan wel met btw zijn (onder bepaalde voorwaarden zoals eerder gezien). Kiezen voor een onroerende leasing zorgt er m.a.w. voor dat de btw-kost een stuk lager ligt.

Sinds de invoering van de misbruikbepaling van artikel 1, §10 btw-wetboek door de Programmawet van 20 juli 2006, is het vaak moeilijk om een akkoord te verkrijgen van de btw-administratie voor het opstellen van onroerende leasingstructuren.

In de praktijk bleek immers dat de fiscus de misbruikbepaling inzake btw vaak automatisch toepaste op onroerende leasing verrichtingen tussen afhankelijke rechtspersonen (bijv. tussen een patrimoniumvennootschap en een exploitatievennootschap). Ook al waren de voorwaarden inzake wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal voldaan. De minister van financiën gaf dan ook in maart 2009 toe dat de misbruikbepaling niet meer kan ingeroepen worden indien het leasingcontract voldoen aan de voorwaarden gesteld in KB 30.

2.5 Praktisch voorbeeld onroerende leasing

Hieronder vindt u kort een situatie geschetst van de NV Van de Velde. Deze naamloze vennootschap is gevestigd in Aalter en is actief als toeleverancier in de metaalsector. De vennootschap wordt vertegenwoordigd door twee bestuurders namelijk de broers Dirk en Jan Van de Velde.

Naast de werkvennootschap Van de Velde NV is er ook nog de patrimoniumvennootschap VDV NV.

De vennootschap Van de Velde NV wenst voor de bouw van een nieuw productie- en kantoorgebouw gebruik te maken van een onroerende financieringshuur. In de overeenkomst wordt besloten dat Van de Velde NV (de leasingnemer) beroep doet op VDV NV (leasinggever) voor het oprichten van het gebouw.

De investeringsprijs wordt geraamd op 1.000.000,00 EUR. Dit exclusief btw, doch inclusief registratierechten. VDV NV verbindt er zich toe het gebouw dat door Van de Velde NV zal worden gebruikt voor de exploitatie van haar activiteit, voor een periode van 15 jaar in huur te geven aan Van de Velde NV. Deze laatste verbindt er zich toe dit gedeelte van het gebouw voor dezelfde periode te huren.

De opgemaakte (onopzegbare) huurovereenkomst, zal worden opgesteld bij de afwerking van het gebouw, en zal beantwoorden aan alle voorwaarden van art. 44, §3, 2b WBTW en het KB nr. 30 met betrekking tot de toepassing van de btw op onroerende financieringshuur.

De huurprijs zal worden vastgesteld op een bedrag dat VDV NV in staat stelt de over de periode van 15 jaar het geïnvesteerd kapitaal weder samen te stellen, verhoogd met een rentevoet.

Per kwartaal wordt volgende factuur opgemaakt:

VDV NV Grote Baan 200 9880 Aalter BTW BE 0987.654.321		Van de Velde NV Grote Baan 202 9880 Aalter	
Factuur: 2008/...			
BTW: BE 0123.456.789			
Onroerende financieringshuur: bedrijfsgebouw Driemaandelijke basishuurprijs			
Bedrag		15.500,00 EUR	
BTW (21%)		3.255,00 EUR	
Totaal		18.755,00 EUR	

Tevens worden ook nog de intercalaire intresten als volgt gefactureerd:

VDV NV Grote Baan 200 9880 Aalter BTW BE 0987.654.321		Van de Velde NV Grote Baan 202 9880 Aalter	
Factuur 2008/...			
BTW: BE 0123.456.789			
Voorlopige oplevering Onroerende financieringshuur: bedrijfsgebouw Intercalair intresten aan 8%			
Bedrag		7.438,02 EUR	
BTW (21%)		1.561,98 EUR	
Totaal		9.000,00 EUR	