



Tomt 4, 9520 Vlierzele / Voskenslaan 127, 9000 Gent
T 053 77 66 66 F 053 77 66 60 M 0486 17 47 57
www.vdvaccountants.be devloo@vdvaccountants.be
BTW BE 0471 998 832 KBC 734-0121220-76

Bespreking onroerende leasing in combinatie met een patrimoniumvennootschap

1. Onroerende leasing in combinatie met een patrimoniumvennootschap

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 interesten 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. 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.

3. 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.

4. 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 Driemaandelijkse 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	

