

## Onroerende voorheffing - proportionele vermindering

Onproductief bedrijfsvastgoed : economische realiteit werkt door in fiscalibus  
Fiscale actualiteit nr. 20, 29.05.2014

Als een bedrijfspand onproductief is, wordt er onder bepaalde voorwaarden kwijtschelding of proportionele vermindering van onroerende voorheffing verleend. Volgens het Hof van Cassatie moet de improductiviteit onvrijwillig zijn. Traditioneel neemt de fiscus aan dat dat slechts het geval is als het onroerend goed tegelijk te huur en te koop wordt aangeboden. In de rechtspraak wordt evenwel een tehuurstelling naast een tekoopstelling meer en meer als niet realistisch beschouwd. De economische realiteit is doorslaggevend. Dat blijkt duidelijk uit de recente rechtspraak.

### Cass. : onproductiviteit moet 'onvrijwillig' zijn

Als een niet gemeubileerd gebouw onroerend goed in de loop van het jaar gedurende ten minste 90 dagen volstrekt niet in gebruik is genomen en volstrekt geen inkomsten heeft opgebracht, wordt er een proportionele vermindering van onroerende voorheffing verleend. De onroerende voorheffing wordt verminderd in verhouding tot de duur en de omvang van de onproductiviteit of van het ontbreken van inkomsten (art. 257 § 2 3° WIB 92 (vanaf aj. 2014: art. 2.1.5.0.2 § 1 3° Codex Fiscaliteit) *juncto* art. 15 § 1 1° WIB 92). Noteer dat men in het Vlaamse Gewest in principe géén proportionele vermindering krijgt als het onroerend goed langer dan twaalf maanden niet in gebruik is genomen, rekening houdend met het vorige aanslagjaar (zie echter GwH 26 november 2003 en 11 juni 2003, [Fisc. Act. 2003, 24/7](#)). Daarop zijn wel een aantal uitzonderingen, die we hier verder buiten beschouwing laten (art. 257 § 2bis WIB 92, vanaf aj. 2014: art. 2.1.5.0.2 § 1 3° Codex).

Uit al die voorwaarden leidt het Hof van Cassatie af, hoewel het niet uitdrukkelijk in de wet staat, dat de improductiviteit *onvrijwillig* moet zijn (Cass. 1 december 1959, *Pas.* 1969, I, 396; recent Cass. 15 maart 2013 - zie verder). Die vereiste wordt ook quasi unaniem aangenomen in rechtspraak en rechtsleer. Een arrest waarin het hof van beroep van Antwerpen de voorwaarde van 'onvrijwillige' improductiviteit afwees omdat die niet in de wet staat, werd verbroken (Antwerpen 29 november 1994, *FJF* nr. 95/87; Cass. 26 maart 1998).

### Fiscus : 'onvrijwillig' = te koop én te huur stellen

Traditioneel gaat de fiscus ervan uit dat er slechts sprake is van onvrijwillige improductiviteit als een gebouw te koop wordt aangeboden en tegelijk te huur gesteld (*Com. IB* 92 nr. 257/90; Vr. nr. 264 Remacle, 3 september 1982, *Bull. Bel.* afl. 612, 3040). Dat standpunt is meermaals bevestigd in de rechtspraak (bv. Antwerpen 24 oktober 2000, *Fisc. Act.* 2000, 43/9; Bergen 20 maart 1992, *FJF* nr. 92/204).

De voorwaarde van het gelijktijdig te koop en te huur stellen is evenwel niet absoluut. De administratie verwijst in haar commentaren zelf naar rechtspraak die erkent dat een ongenueanceerde en blindelinge toepassing van die voorwaarde aanleiding kan geven tot onbillijke situaties. Volgens de commentaar moet er nauwkeurig en met de nodige omzichtigheid rekening worden gehouden met de feitelijke omstandigheden van elke zaak (*Com. IB.* 92 nr. 257/95; zie S. Smet, «Tegelijk te koop en te huur stellen is niet altijd vereist», [Fisc. Act. 2004, 15/2](#)).

Het probleem stelt zich het scherpst bij bedrijfsvastgoed. De veelal specifieke inrichting van bedrijfsgebouwen maakt de verhuurbaarheid ervan niet evident.

### Rechtspraak heeft oog voor economische realiteit

In de rechtspraak zijn dan ook meer en meer precedentes terug te vinden waarin wordt geoordeeld dat tegelijk te koop en te huur stellen niet realistisch is.

#### a) Specifieke eigenschappen en/of staat gebouw verhinderen verhuur

De onverhuurbaarheid kan bijvoorbeeld het gevolg zijn van de specifieke eigenschappen en/of de staat van het gebouw. Zo oordeelde het hof van beroep van Luik dat alleen de *verkoop* van het gebouw een ernstige kans op slagen had, gelet op de aard van het pand. Het betrof een oud hospitaal waarvan het hof aannam dat alleen een tekoopstelling realistisch was voor een zo specifiek gebouw. Gezien de configuratie van het gebouw, was het volgens het hof niet zomaar verhuurbaar en zou het te huur stellen zelfs de verkoop ten eerste hebben bemoeilijkt ([Luik 13 april 2005](#)). Het hof van beroep van Gent oordeelde in

dezelfde zin in een zaak over een onproductief fabriekspand dat enkel te koop stond. Het betrof een omvangrijk gebouw dat onpraktisch was ingedeeld en waarvan de technische uitrusting gebrekkig en verouderd was, waardoor een verhuur niet evident voorkwam. Zelfs al zou het goed te huur gesteld geweest zijn, zou er toch geen kandidaat-huurder gevonden zijn (Gent 25 november 2003, [Fisc. Act. 2004, 15/2](#)). Een vergelijkbare redenering werd gemaakt met betrekking tot een rusthuis dat gerenoveerd werd omdat de administratie Welzijnszorg had laten weten dat het gebouw niet meer beantwoordde aan de hedendaagse eisen inzake comfort en zorgconcept. De erkenning als rusthuis stond daarom op het spel. Volgens het hof was er sprake van onvrijwilligheid omdat het rusthuis in kwestie niet meer als rusthuis kon worden verhuurd of gebruikt zonder ingrijpende werken en omdat het rusthuis gelet op zijn specificiteit intussen niet voor ander gebruik verhuurd of gebruikt kon worden (Gent 22 april 2003, [Fisc. Act. 2004, 15/2](#)).

Recent moest de rechtbank van Gent zich uitspreken over een voormalige textielfabriek die sinds het faillissement van de huurder meteen het voorwerp uitmaakte van een verkoopscenario : na de tekoopstelling werden quasi meteen onderhandelingen gevoerd met een geïnteresseerde koper. Volgens de rechtbank brachten de omstandigheden waarin de belastingplichtigen zich bevonden, met zich mee dat er weinig opties waren om het onroerend goed productief te maken. Er was namelijk sprake van een failliete huurder, bodemverontreiniging en een bedrijfssite met een oppervlakte van 18 000 m<sup>2</sup>. Een substantieel deel van de gebouwen bevond zich in een zeer slechte toestand. De rechtbank stelde bovendien vast dat de belastingplichtigen de voorkeur gaven aan verkoop en dat zij binnen een redelijke termijn een kandidaat-koper vonden, die uiteindelijk effectief de fabriek kocht. In dergelijke omstandigheden is volgens de rechtbank de onproductiviteit onafhankelijk van de wil van de belastingplichtigen ontstaan en gebleven tot aan de verkoop van het onroerend goed (Rb. Gent 11 september 2013, G1 13/1447).

b) Economische imperatieven staan verhuur in de weg

De uitspraken inzake het rusthuis (waarvoor renovatiewerken noodzakelijk waren) en de voormalige textielfabriek (die het voorwerp uitmaakte van een verkoopscenario) maken meteen duidelijk dat ook economische redenen een vermindering van de onroerende voorheffing wegens onproductiviteit rechtvaardigen. Zonder dat er sprake is van een tehuurstelling (zie ook [Fisc. Act. 2004, 21/1](#) over renovatie).

c) Onderhandelingen over verkoop : te huur stellen niet realistisch

Het hof van beroep van Antwerpen oordeelde dat een vermindering van de onroerende voorheffing moest worden toegestaan ondanks het feit dat de gebouwen niet te huur werden gesteld, omdat er reeds onderhandelingen aan de gang waren met een mogelijke koper. Het betrof een hoteluitbater die zijn bedrijf om economische redenen sloot en die vanaf de sluiting het goed niet verhuurde vanwege die onderhandelingen (Antwerpen 5 januari 1982, *FJF* nr. 82/54). Het hof van beroep van Luik en het hof van beroep van Antwerpen oordeelden dat een verhuur op lange termijn niet valt te overwegen omdat dat de kans op een verkoop ernstig kan beperken (Luik 24 november 1999, *FJF* nr. 2000/72; Luik 13 mei 1998, *Fisc. Act.* 1998, 27/4; Antwerpen 28 mei 1996, *FJF* nr. 96/182). Het hof van beroep van Bergen vindt dat een pand objectief onverhuurbaar is als een eigenaar een verkoopbelofte onder opschortende voorwaarde toezegt en die voorwaarde zich uiteindelijk niet voltrekt. Het betrof met name de voorwaarde dat de kandidaat-koper bij zijn bank een hypothecaire lening zou bekomen, hetgeen hem werd geweigerd. Er kan volgens het hof redelijkerwijze niet worden verwacht dat de eigenaar het goed in de tussentijd te huur stelt, omdat de kans toch niet groot is dat er huurders zullen worden gevonden. Als het gebouw toch zou worden verhuurd, zou volgens het hof de verhuur een ongunstige invloed hebben op de verkoopprijs of de verkoop zelfs belemmeren (Bergen 17 december 2004, *FJF* nr. 2005/296).

d) Periode tussen 'compromis' en notariële akte

Een bijzonder vraagstuk betreft het (on)vrijwillige karakter van de onproductiviteit in de periode tussen het sluiten van de verkoopcompromis (onderhandse akte) en het verlijden van de notariële akte. Het hof van beroep van Gent heeft zich daar recent nog over uitgesproken ([Gent 17 december 2013](#)). Het betrof een feestzaal, gelegen in agrarisch gebied, waarvoor achtereenvolgens diverse bouwvergunningen werden afgeleverd voor het bouwen van een café-restaurant, voor de uitbreiding van een dancing en voor de uitbreiding en herinrichting van een discotheek. De feestzaal werd door de eigenaars bij compromis van 5 september 2008 verkocht aan een bvba. De notariële akte werd bijna één jaar later verleden, met name op 10 augustus 2009. Voor het jaar 2008 werd de kwijtschelding van onroerende voorheffing toegekend. Maar voor 2009 weigerde de administratie de proportionele vermindering van onroerende voorheffing omdat de verkopers geen voldoende inspanningen zouden hebben geleverd om het pand te verhuren in de periode tussen de compromis en de notariële akte.

Het hof van beroep van Gent oordeelde evenwel dat het uitblijven van de notariële akte te wijten was aan de koper. Zijn leningaanvraag was nog niet goedgekeurd, hij was nog in onderhandeling met het participatiefonds en kloeg erover dat hij niet op de hoogte zou zijn geweest van de leegstandheffing. Bovendien vond het hof dat de verkopers er zeker geen belang bij hadden

om de verkoop lang uit te stellen : zij poogden de feestzaal sedert september 2006 te verkopen; zij hadden pas twee jaar later een koper gevonden; zij moesten na de onderhandse verkoop verder leegstandheffing betalen en moesten al die tijd wachten op de betaling van de koopprijs. Van de belastingplichtigen kan volgens het hof niet worden verwacht dat zij in afwachting van het verlijden van de notariële akte het pand zouden pogen te verhuren. De feestzaal was hoe dan ook verkocht, zij het onderhands. Het hof merkte nog op dat eventuele actiemiddelen van de belastingplichtigen tegen de koper, die nog geïnteresseerd was, normalerwijze geen snellere oplossing zouden hebben geboden. Een procedure tot ontbinding van de onderhandse verkoopovereenkomst of een vordering om de koper ertoe te veroordelen de notariële akte te laten verlijden of te mikken op een rechterlijke beslissing die als authentieke verkoopakte kan gelden, zouden normalerwijze meer tijd in beslag hebben genomen dan het uiteindelijk verlijden van de notariële akte met vertraging. Aangezien de koper nog geïnteresseerd was, was ook een minnelijke ontbinding onwaarschijnlijk. Het hof besloot daarom dat de feestzaal in 2009 onvrijwillig onproductief was gebleven en kende de proportionele vermindering van onroerende voorheffing toe.

#### e) Tevergeefse inspanningen tot verhuur

In 2013 heeft het Hof van Cassatie zich gebogen over een zaak waarin een vennootschap kantoorruimte aankocht met de bedoeling die te verhuren, maar daar niet in slaagde (Cass. 15 maart 2013, F.12.0067.N). De vennootschap deed ondermeer beroep op diverse vastgoedkantoren, ze publiceerde het verhuuraanbod op zes websites en deed prospectie en bezoeken bij potentiële huurders. Ondanks die doorgedreven inspanningen en ondanks het feit dat er «geen onredelijke» huurprijs werd gevraagd, kreeg de vennootschap de kantoorruimte maar niet verhuurd. De vennootschap meende dan ook recht te hebben op kwijtschelding van onroerende voorheffing wegens onproductiviteit. Maar de fiscus weigerde omdat het gebouw niet ook te koop gesteld was. Volgens het hof van beroep van Gent kan de administratie niet voorhouden dat de improductiviteit alleen maar onvrijwillig is als het onroerend goed te huur én te koop wordt aangeboden. De kantoorruimte werd immers specifiek aangekocht met de bedoeling ze te verhuren. Het hof stelde bovendien vast dat de vennootschap «voldoende inspanningen» had geleverd om de kantoorruimte verhuurd te krijgen, wat volstaat om te spreken van onvrijwillige improductiviteit ([Gent 13 december 2011](#)).

Tegen dat arrest diende de fiscus een cassatievoorziening in, maar tevergeefs. Volgens het Hof van Cassatie kon het hof van beroep van Gent op basis van bovenstaande vaststellingen oordelen dat toch kwijtschelding of proportionele vermindering van onroerende voorheffing moet worden verleend. De fiscus bracht daar nog tegen in dat de leegstand niet onvrijwillig was omdat voor een onderneming die een pand aankoopt met het oog op verhuring, het risico van niet-verhuring eigen zou zijn aan de ondernemingsactiviteit. Maar uit dat laatste volgt volgens het Hof niet dat de onproductiviteit afhankelijk is van de wil van de onderneming. De cassatievoorziening van de fiscus werd dus afgewezen.

#### f) Negatieve rendabiliteit

Volgens de rechtbank van eerste aanleg van Gent kan evenzeer een negatieve rendabiliteit rechtvaardigen dat een handelszaak niet verder wordt uitgebaat gedurende een bepaalde periode van het jaar. Zo oordeelde de rechtbank dat de belastingdienst niet kan verwachten dat een (privé-)zwembadcomplex tijdens de wintermaanden verlieslatend verder in gebruik blijft. Het betrof een overdekt zwembad dat eigendom was van en uitgebaat werd door een echtpaar. Het echtpaar had aangevoerd dat het zwembad tijdens de wintermaanden niet kon worden uitgebaat wegens te zware stookkosten, verminderde interesse tijdens de winter, de kosten voor een externe redder (nadat de echtgenoot die functie om gezondheidsredenen niet meer kon uitoefenen), de verouderde staat van het zwembad en noodzakelijke aanpassingen aan de verstrengde Vlarem-regels, en de lagere tarieven in het stedelijke zwembad. De rechtbank kende gezien die omstandigheden de vrijstelling van onroerende voorheffing toe (Rb. Gent 3 februari 2014, G1 14/0357). Te koop of te huur stellen, laat staan beide tegelijk, was dus niet eens nodig. De rechter verwees daarbij naar een arrest van het Gentse hof (Gent 16 april 2013, 2011/AR/2958).

#### ' Bonus pater familias-bedrijfsleider' als criterium voor onvrijwilligheid ?

De onroerende voorheffing op een bedrijfspand kan zwaar doorwegen. Dat geldt des te meer als het onroerend goed onproductief wordt. Voor kwijtschelding of proportionele vermindering van de onroerende voorheffing wegens onproductiviteit leidt vooral de vereiste dat zij onvrijwillig moet zijn, tot heel wat discussie met de fiscus. De fiscus vindt traditioneel dat daarvoor een simultane tekoopstelling en tehuurstelling is vereist. De rechtspraak heeft terecht meer oog voor de economische realiteit. Zo kan zelfs een negatieve rendabiliteit in specifieke omstandigheden *onvrijwillige* onproductiviteit uitmaken. Het lijkt er meer en meer op dat de rechtspraak een soort zorgvuldigheidsnorm hanteert om te oordelen of de onproductiviteit van een bedrijfsgoed al dan niet onvrijwillig is. Of met andere woorden : heeft de bedrijfsleider gehandeld als een normaal vooruitziend en zorgvuldige bedrijfsleider ? Heeft hij al wat redelijk mogelijk is in het werk gesteld om de onproductiviteit te voorkomen (preventief) en doet hij dat evenzeer om het betrokken onroerend goed opnieuw productief te maken (schadebeperkend) ? De rechtspraak die bij een kwijtschelding of proportionele vermindering van onroerende voorheffing oog heeft voor de economische realiteit, kan alleen

maar worden toegejuicht.

mnma12545163

*Steven Vancolen  
en Hitoshi Vanlandeghem  
Imposto-Advocaten*