

Carola van Vilsteren, Van Vilsteren BTW-advies; Marco de Weerd, Accon AVM
Herziening van afgetrokken BTW



Als BTW die drukt op de aanschaf van een onroerende zaak wordt afgetrokken, is de aftrek nog niet definitief. Wijzigingen in het gebruik van de onroerende zaak kunnen namelijk aanleiding geven om de aftrek te herzien. Herziening kan of tot betaling aan de belastingdienst leiden of tot een stukje aanvullende teruggaaf. Omdat deze herzienings-BTW moet worden aangegeven in de aangifte over het laatste tijdvak van het (boek)jaar, zullen wij in deze bijdrage kort ingaan op de regels met betrekking tot de aftrek van BTW.

Op grond van de BTW-wetgeving kan de BTW worden afgetrokken in het tijdvak waarin die aan de ondernemer in rekening is gebracht. Een ondernemer koopt in januari een pand aan met BTW (levering binnen 2 jaar na de eerste ingebruikname) en brengt de BTW in aftrek in de BTW-aangifte over januari. Deze aftrek vindt plaats overeenkomstig de bestemming (of het verwachte gebruik) die de ondernemer aan de onroerende zaak denkt te geven. Dus, stel dat een makelaar/hypotheekbemiddelaar een pandje (BTW € 190.000) aankoopt en denkt dat alleen te gaan gebruiken voor zijn makelaarsactiviteiten dan brengt hij alle BTW in aftrek. Namelijk bij ondernemers die gemengde prestaties verrichten (zoals een makelaar/hypotheekbemiddelaar), wordt het aftrekrecht in beginsel bepaald op grond van de verhouding van de

belaste omzet ten opzichte van de totale omzet. Als het werkelijk gebruik echter afwijkt van de omzetverhouding, moet de aftrek worden gebaseerd op het werkelijk gebruik. In de praktijk wordt bij onroerende zaken de aftrek vaak gebaseerd op het werkelijk gebruik op basis van m2 of m3.

In het tijdvak waarin de onroerende zaak in gebruik wordt genomen wordt vervolgens beoordeeld of het gebruik overeenkomt met de bestemming in het tijdvak waarin de BTW is afgetrokken. Dus, stel dat de makelaar/hypotheekbemiddelaar het kantoorpandje per 1 maart volledig in gebruik neemt voor zijn hypotheekbemiddelingsactiviteiten (een van BTW vrijgestelde prestatie die geen recht op aftrek van voorbelasting geeft) dan komt het gebruik niet overeen met de bestemming in het tijdvak van aftrek. Dit geeft aanleiding om de volledige aftrek te herzien. In de BTW-aangifte over maart moet deze ondernemer € 190.000 terugbetalen aan de belastingdienst.

Daarmee is de aftrek nog niet definitief. Aan het einde van het boekjaar van ingebruikname moet worden beoordeeld of het gebruik gedurende het eerste jaar overeenkomt met de genoten aftrek op het tijdstip van ingebruikname. Bij deze beoordeling op 31 december blijkt dat de makelaar/hypotheekbemiddelaar op 1 augustus zijn hypotheekbemiddelingsactiviteiten naar elders heeft verplaatst en vanaf die datum het kantoorpand volledig gebruikt voor de makelaardij. Met andere woorden, in het jaar van ingebruikname blijkt het kantoorpand 5 maanden voor vrijgestelde prestaties te zijn gebruikt en 5 maanden voor belaste prestaties. Dit leidt tot een herziening van de (niet) genoten aftrek van 50%, dus € 95.000 kan alsnog worden afgetrokken. Het herzien van de volledige aftrek aan het eind van het boekjaar van ingebruikname werd tot 1 januari 2007 "herrekening" genoemd, daardoor was er een duidelijk onderscheid te maken met de herzieningsregels die hierna worden behandeld. Dit onderscheid in terminologie is helaas vervallen.

En dus ook na deze volledige herziening aan het einde van het boekjaar van ingebruikname is de aftrek nog steeds niet definitief! Voor onroerende zaken kan de aftrek worden herzien gedurende 9 jaren na het jaar waarin de onroerende zaak in gebruik is genomen. Dit wordt de herzieningstermijn genoemd. Gedurende de herzieningstermijn kan de aftrek jaarlijks voor 1/10 worden herzien. De ondernemer uit ons voorbeeld blijft maar schuiven met zijn activiteiten en personeelsleden: vanaf 1 januari van het eerste herzieningsjaar wordt de bovenverdieping gebruikt voor hypotheekbemiddeling en de onderste 2 verdiepingen voor de makelaardij. Aan het eind van het eerste herzieningsjaar wordt daarom vastgesteld dat het kantoorpand voor 1/3 deel gebruikt is voor vrijgestelde prestaties en voor 2/3 deel voor belaste prestaties. Het gebruik voor belaste prestaties in het eerste herzieningsjaar is dus groter dan de 50% die oorspronkelijk in aftrek is gebracht. Op grond van het werkelijk gebruik komt in het eerste herzieningsjaar $1/10 \times 2/3 \times € 190.000 = € 12.666$ voor aftrek in aanmerking. Als we de afgetrokken BTW toerekenen aan de herzieningsjaren, moet aan herzieningsjaar 1 $1/10 \times € 95.000 = € 9.500$ worden toegerekend. Dit betekent dat in de laatste aangifte van het (boek)jaar € 3.166 aan herzienings-BTW kan worden teruggevraagd. En zo moet in ieder van de volgende herzieningsjaren beoordeeld worden of het gebruik van het kantoorpandje is gewijzigd ten opzichte van het jaar van ingebruikname.

Van belang is te realiseren dat aan het eind van het jaar van ingebruikname het volledige afgetrokken BTW-bedrag kan worden herzien en in de 9 herzieningsjaren telkens voor 1/10 deel. Een hoog aftrekpercentage in het jaar van ingebruikname is dus voordelig! Als het gebruik voor belaste prestaties vervolgens in de herzieningsjaren afneemt, hoeft telkens slechts 1/10 van de aftrek gecorrigeerd te worden. Hier kan dus een financieringsvoordeel behaald worden.