

Mr. Carola van Vilsteren-Maters

Verhuur, met btw?

De verhuur van een onroerende zaak door een btw-ondernemer is op grond van art. 11, lid 1, onderdeel b, Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) in beginsel van omzetbelasting vrijgesteld. Ook een particulier die een onroerende zaak verhuurt, kan ter zake als ondernemer worden aangemerkt die een al dan niet vrijgestelde prestatie verricht.

De btw-vrijstelling voor verhuur van onroerende zaken dient met name het sociaaleconomische motief van de huisvesting van particulieren. De woning is in onze samenleving een eerste levensbehoefte. Het argument voor de vrijstelling, noodzakelijke levensbehoefte, speelt niet bij verhuur met een commercieel, bedrijfsmatig, karakter. Zodoende gelden er ter zake van de btw-vrijstelling voor verhuur van onroerende zaken een aantal uitzonderingen.

Het begrip verhuur

In de Europese richtlijn wordt wel gesproken over verhuur, maar een omschrijving van wat er met dat begrip bedoeld wordt, wordt niet gegeven. In de Nederlandse omzetbelasting sloten wij voorheen, voor het begrip huur/verhuur, aan bij de criteria die daarvoor in het civiele recht zijn opgenomen. Onder het begrip 'verhuur' wordt verstaan: iedere vorm waarin onroerende zaken, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld. Vereist wordt:

- dat de verhuurder aan de huurder het genot van een bepaalde zaak verschaft;
- dat de verschaffing van het genot gedurende een bepaalde tijd plaatsvindt;
- dat deze verschaffing tegen een bepaalde prijs geschiedt.

Deze criteria leiden tot meer huursituaties dan waar men wellicht op het eerste gezicht aan denkt. Als voor-

beelden van verhuur kunnen worden genoemd de verhuur van woningen en fabrieks- en bedrijfspanden. Maar ook de verhuur van tennisbanen en staanplaatsen op markten of kermis- en valt onder het begrip verhuur. Een prestatie die civielrechtelijk niet als verhuur kwalificeert, zoals de vestiging van vruchtgebruik, kan, mits er sprake is van exclusief gebruik, tijdsduur en vergoeding, voor de omzetbelasting als verhuur worden aangemerkt.

Ondanks dat de Europese richtlijn het begrip 'verhuur' niet nader omschrijft, heeft het Hof van Justitie van de EG (hierna: HvJ EG) getracht aan te geven wat de voorwaarden moeten zijn om te kunnen spreken van verhuur. Het HvJ EG overwoog in de zaak C-326/99 van 4 oktober 2001:

'De verhuur van onroerende zaken in de zin van de Richtlijn houdt in



Mr. Carola van Vilsteren-Maters, directeur - Van Vilsteren BTW advies in Arnhem/Vilsteren

wezen in, dat de eigenaar van een onroerende zaak de huurder tegen betaling van huur voor een overeengekomen tijdsduur het recht verleent zijn goed te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten.'

De volgende elementen komen hier naar voren:

- gebruik;
- tijdsduur;
- vergoeding;
- exclusief gebruik.

Met name het exclusieve gebruik is hier van belang. Zo wordt bijvoorbeeld de verhuur van een tennisbaan als verhuur van een onroerende zaak gezien. Immers, de baan wordt gebruikt, er wordt een tijdsduur afgesproken, er staat een vergoeding tegenover. Het exclusieve gebruik zit in het feit dat de tennisbaan uitsluitend voor bepaalde tijd is te gebruiken door de huurders. Bij een midgetgolfbaan bijvoorbeeld, is dat anders. Er kunnen meer mensen op een bepaalde tijd gebruikmaken van de midgetgolfbaan. Derhalve wordt het spelen op een midgetgolfbaan niet als verhuur van een onroerende zaak gezien. De verhuur van een tennisbaan is dus wel aan te merken als verhuur van een onroerende zaak. Echter, als op die baan tennisles wordt gegeven, dan wordt die desbetreffende dienst aangemerkt als het gelegenheid geven tot sportbeoefening. Voor 'gelegenheden geven tot' moet er sprake zijn van aanvullend dienstbetoon.

Vindt een dergelijke handeling evenwel plaats tegen een vergoeding die lager is dan de (ten minste op de actuele kostprijs te stellen) waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, dan wordt die handeling als verhuur gezien.

Verhuur van een onroerende zaak

De verhuur van onroerende zaken is, behoudens enkele uitzonderingen, vrijgesteld van omzetbelasting. De verhuurder hoeft dan geen omzetbelasting af te dragen over de huurtermijnen, maar kan anderzijds geen voorbelasting in aftrek brengen. De volgende vormen van verhuur van

onroerende zaken zijn niet vrijgesteld en zijn derhalve altijd belast:

- verhuur van machines en bedrijfsinstallaties;
- verhuur van kamers of logiesgelegenheden voor kort verblijf;
- verhuur van parkeerruimten voor voertuigen en van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen;
- verhuur van safeloketten;
- verhuur van onroerende zaken, andere dan gebouwen, en gedeelten daarvan welke als woning worden gebruikt, indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan en men daarvoor kiest (opteren).

Verhuur van onroerend goed is overigens een communautair begrip en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden uitgelegd, aldus het Europese Hof. In het arrest Maierhofen stelt het Europese Hof dat van belang is dat de constructies niet gemakkelijk zijn te demonteren en te verplaatsen. Om als onroerend te worden aangemerkt is het dus niet nodig dat zij onlosmakelijk met de grond zijn verbonden! De duur van de huurovereenkomst is evenmin doorslaggevend om uit te maken of de betrokken gebouwen roerend dan wel onroerend zijn.

Dit betekent dus dat civielrechtelijke sprake kan zijn van een onroerende zaak, terwijl voor de btw sprake is van een roerende zaak!

Opteren voor belaste verhuur

De vrijgestelde verhuur van onroerende zaken heeft tot gevolg dat een ondernemer geen omzetbelasting in aftrek mag brengen die te maken heeft met deze prestatie. Dit kan

leiden tot cumulatie van omzetbelasting, indien de huurder een ondernemer is die recht op aftrek heeft. De wet biedt daarom de mogelijkheid te kiezen voor belaste verhuur, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. De verhuurder heeft dan recht op aftrek van de voorbelasting en berekent omzetbelasting over de huurprijs. De omzetbelasting die drukt op de kosten voor aanschaf, bouw, onderhoud en verbetering, kan hij als voorbelasting in aftrek brengen. Bij vrijgestelde verhuur is de omzetbelasting die drukt op de kosten voor aanschaf, bouw, onderhoud en verbetering niet als voorbelasting in aftrek te brengen. In dat geval zal de verhuurder de niet-aftrekbare voorbelasting in zijn huurprijs proberen door te berekenen.

Voorwaarden opteren voor belaste verhuur

De optie voor belaste verhuur is aan verschillende voorwaarden gebonden, namelijk:

1. Het is niet mogelijk om te opteren voor belaste verhuur voor gebouwen of gedeelten daarvan die als woning worden gebruikt.
2. Huurder en verhuurder dienen gezamenlijk te opteren voor belaste verhuur.
3. Opteren voor belaste verhuur kan alleen geschieden indien de huurder de onroerende zaak gebruikt voor prestaties waarvoor (nagenoeg) volledig recht op aftrek van de voorbelasting bestaat.

Overigens, indien er geopteerd is, kan de kleine-ondernemersregeling niet worden toegepast.

Gebruik als woning

Er kan niet worden geopteerd voor belaste verhuur, indien de onroerende zaak als woning wordt gebruikt. Het begrip ‘woning’ wordt in de wettekst niet toegelicht. In de literatuur vindt men veelal de onderbouwing dat het moet gaan om een onroerende zaak die gebruikt wordt voor de huisvesting van particulieren anders dan voor een korte periode. De Wet OB 1968 zegt niet – en zo ook niet de literatuur en de jurisprudentie – dat de onroerende zaak bestemd moet zijn of geschikt moet zijn om particulieren duurzaam te huisvesten. In de literatuur wordt hieruit afgeleid dat niet de aard van de onroerende zaak, maar het feitelijk gebruik doorslaggevend moet zijn.

Zolang de onroerende zaak niet feitelijk als woning wordt gebruikt, is een optie voor belaste verhuur mogelijk. Men kan hierbij denken aan het verhuren van een ‘woon’huis, bijvoorbeeld oud herenhuis, als kantooruimte. De uitleg impliceert overigens ook dat, indien een beleggingsmaatschappij een onroerende zaak verhuurt aan een beheerstichting die dat goed op haar beurt verhuurt als woning, de beleggingsmaatschappij niet kan opteren voor belaste verhuur. In dit geval is immers feitelijk sprake van een gebruik als woning, ook al bezigt de eerste huurder het niet als zodanig.

Gezamenlijk opteren voor belaste verhuur

Ingevolge de oude regeling kunnen de verhuurder en huurder gezamenlijk een verzoek tot belaste verhuur indienen bij de voor de verhuurder bevoegde belastingdienst. Het optieverzoek dient uiterlijk binnen drie maanden na ingang van de verhuur bij de inspecteur te liggen.

Ook bestaat de mogelijkheid om belast te verhuren zonder een optieverzoek. In de door verhuurder en huurder ondertekende huurovereenkomst moet dan worden vermeld:

- dat de verhuur belast is met omzetbelasting;
- de ingangsdatum van de belaste verhuur en huur;
- een omschrijving van de onroerende zaak met plaatselijke en kadastrale aanduiding;
- de datum van aanvang van het boekjaar van de huurder;
- een vermelding waarmee wordt verwezen naar het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 24 maart 1999 (nr. VB99/571).

Bij de huurovereenkomst moet een door de huurder ondertekende verklaring worden gevoegd die des-

Wanneer de huurder van een pand dit pand of een deel ervan weer doorverhuurt aan een derde, moet de (onder)verhuurder aan de 90%-eis voldoen

gewenst onderdeel kan uitmaken van de overeenkomst. Uit deze verklaring moet blijken dat de huurder de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat (het zogenaamde 90%-criterium).

Huurder gebruikt de onroerende zaak voor prestaties waarvoor (nagenoeg) volledig recht op aftrek van de voorbelasting bestaat

Op het moment van de ingangsdatum van het huurcontract dient op basis van de bestemming van de onroerende zaak bepaald te worden of er belast verhuurd kan worden. De huurder moet een verklaring afgeven aan de verhuurder waarin hij verklaart dat zijn aftrekrecht 90% of meer bedraagt.



Als uitzondering op de hoofdregel geldt dat ook bij de keuze voor belaste verhuur bepaalde ondernemers die voor 70% of meer recht op aftrek hebben, toch belast kunnen huren. De staatssecretaris heeft tot nu toe de volgende branches aangewezen die hiervoor in aanmerking komen: werkgeversorganisaties, makelaars in onroerende zaken en assurantiën, reisbureaus en juridisch zelfstandige arbodiensten.

Belaste verhuur per zelfstandig gedeelte

Voor elk zelfstandig gedeelte van een onroerende zaak kan afzonderlijk worden gekozen voor belaste verhuur. De voorkeur verdient het de onroerende zaak op te splitsen. Hierdoor kan in bepaalde gevallen de omzetbelastingsschade die optreedt door het niet voldoen aan het 90%-criterium worden beperkt. Het gaat er niet om of de huurder/ondernemer voor al zijn activiteiten aan het 90%-criterium voldoet. Van belang is dat het desbetreffende gedeelte van de onroerende zaak gebruikt wordt voor prestaties waarvoor meer dan 90% recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Zo kan bijvoorbeeld voor de



bedrijfskantine tussen de verhuurder en huurder een afzonderlijke huurovereenkomst worden opgemaakt, aangezien de exploitatie van de kantine volledig recht op aftrek van voorbelasting geeft.

Onderverhuur

Wanneer de huurder van een pand dit pand of een deel ervan weer doorverhuurt aan een derde, zal ook in deze schakel gezien moeten worden of de (onder)verhuurder aan de 90%-eis voldoet. Indien dit niet het geval is, zal niet geopteerd kunnen worden voor belaste verhuur. Het is mogelijk dat de onderverhuurder op zijn beurt niet aan de 90%-eis voldoet, zodat verhuurder niet belast kan verhuren en bij hem herziening volgt. Deze problematiek is te ondervangen door de huurcontracten te splitsen. Verder is als oplossing denkbaar dat in het huurcontract wordt vastgelegd dat de schade wordt verhaald op de huurder.

Einde belaste verhuur

Indien eenmaal gekozen is voor belaste verhuur, is men daar in beginsel aan gebonden, zolang de persoon van de huurder dezelfde blijft. Een optie voor belaste verhuur komt pas te vervallen, indien:

- niet meer aan de wettelijke voorwaarden wordt voldaan;

- de huurovereenkomst wordt beëindigd en het pand bijvoorbeeld aan een nieuwe huurder wordt verhuurd of voor eigen gebruik wordt aangewend;
- bij toepassing van de overgangsregeling de herzieningstermijn is verstreken.

Bij wisseling van de persoon van de verhuurder blijft de optie belaste verhuur doorlopen.

Afkoopsom huurrecht

Als een huurder er tegen betaling van (schade)vergoeding mee instemt dat de huurovereenkomst voortijdig wordt ontbonden, verricht hij een dienst. Deze dienst moet op dezelfde wijze worden behandeld als de verhuur zelf. Is de verhuur vrijgesteld, dan is het beëindigen van die huur ook vrijgesteld. Is de verhuur belast, dan is het beëindigen van die huur ook belast met omzetbelasting. Dus, indien er sprake is van een samenhangende prestatie, geniet deze de omzetbelastingbehandeling van de oorspronkelijke huurovereenkomst.

Aftrek van voorbelasting

Indien een verhuurder (een gedeelte van) een onroerende zaak belast verhuurt, heeft hij recht op aftrek van voorbelasting. Bij de aftrek van voorbelasting moet het volgende onderscheid worden gemaakt:

- voorbelasting die uitsluitend drukt op (het gedeelte van) het aangekochte/gebouwde pand dat vrijgesteld wordt verhuurd. Deze voorbelasting is niet aftrekbaar;
- voorbelasting die uitsluitend drukt op (het gedeelte van) het aangekochte/gebouwde pand dat belast wordt verhuurd. Deze voorbelasting is geheel aftrekbaar;
- voorbelasting die drukt op (het gedeelte van) het aangekochte/gebouwde pand dat zowel vrij-

gesteld als belast wordt verhuurd (gemengde kosten). Voor de aftrek van deze voorbelasting gelden speciale splitsingsregels.

Bij gemengde kosten valt veelal te denken aan kantoorkosten, de kosten van de accountant en dergelijke. Hoofregel bij de splitsing van voorbelasting op deze gemengde kosten is dat wordt aangesloten bij de omzetverhoudingen. Hierbij wordt de voorbelasting gesplitst op basis van de verhouding tussen de belaste omzet en de totale omzet (exclusief omzetbelasting). Daarbij wordt uitgegaan van de omzetgegevens van het belastingtijdvak waarin de aftrek van voorbelasting plaatsheeft.

Er moet worden gesplitst op basis van het werkelijk gebruik van de gemengde kosten als dit een zuiverder beeld geeft dan splitsing naar omzetten. Hierbij valt te denken aan een splitsing op basis van vierkante of kubieke meters.

Herzieningsregeling

Er bestaat recht op aftrek van voorbelasting, voor zover de goederen en diensten die door verhuurder zijn aangeschaft, niet gebruikt worden voor vrijgestelde prestaties. Als onroerende zaken voor belaste prestaties (belaste verhuur) worden aangewend, kan de voorbelasting op de aanschaf in aftrek worden gebracht. Deze aftrek is echter niet definitief. Voor onroerende zaken geldt voor de aftrek van voorbelasting dat na afloop van het eerste jaar moet worden herrekend. Daarna geldt nog een herzieningstermijn van negen jaar. Dit houdt in dat de aftrek van de voorbelasting wordt gevolgd gedurende negen boekjaren na het boekjaar waarin de onroerende zaak in gebruik is genomen. Aan elk van de negen boekjaren wordt 10% van de voorbelasting toegerekend. Elk jaar

moet beoordeeld worden of de aftrek van de voorbelasting terecht heeft plaatsgevonden.

Herziening vindt bijvoorbeeld plaats als er een wijziging in het gebruik optreedt binnen de herzieningstermijn. Het pand wordt bijvoorbeeld niet meer volledig belast verhuurd, maar nu ook deels vrijgesteld verhuurd. De aftrek van voorbelasting op de aanschaf van een onroerende zaak wordt bepaald op het moment van ingebruikneming. De voorbelasting die ziet op belaste prestaties kan in aftrek worden gebracht. De verhouding van het gebruik van het pand voor belaste prestaties en/of vrijgestelde prestaties is dus bepalend voor de aftrek. Als het gebruik van het pand in enig jaar verandert, dan moet de afgetrokken voorbelasting worden herzien. Indien het pand meer voor vrijgestelde prestaties wordt gebruikt, zal er omzetbelasting betaald moeten worden. Andersom leidt het tot een extra aftrek.

Overigens blijft herziening achterwege, indien de belasting die op basis van de werkelijke gegevens van het boekjaar voor aftrek in aanmerking

komt, niet meer dan 10% verschilt van de in aftrek gebrachte belasting.

Gevolgen vervallen belaste verhuur

Indien om wat voor reden dan ook een optie belaste verhuur komt te vervallen binnen de herzieningstermijn, treedt verschuldigdheid van omzetbelasting op bij de verhuurder. Als blijkt dat de huurder niet voldoet aan de 90%-norm, vervalt de optie. De verhuur valt dan alsnog onder de vrijstelling. De verhuurder wordt de in verband met de belaste verhuur afgetrokken voorbelasting verschuldigd op het tijdstip waarop ten onrechte is geopteerd voor belaste verhuur. Hij moet deze belasting op aangifte omzetbelasting voldoen. Dit kan hij doen door bij vraag 5b van het aangiftebiljet de verschuldigde omzetbelasting met de aftrekbare voorbelasting te verrekenen.

De verhuurder kan de omzetbelasting die hij over de huur heeft voldaan, terugvragen. Het is niet mogelijk een dergelijk verzoek elektronisch in te dienen. De (elektronische) aangifte bevat daarvoor geen aparte rubriek. U moet volgens de Belastingdienst

per brief teruggaaf omzetbelasting vragen bij uw belastingkantoor. Indien u specificaties en berekeningen bijvoegt, zal dit leiden tot een vlotte behandeling van uw verzoek. De huurder wordt de omzetbelasting over de huur weer verschuldigd voor zover hij deze in aftrek heeft gebracht. In de wettelijke bepalingen is niet duidelijk geregeld dat de huurder deze omzetbelasting weer verschuldigd wordt en ook niet op welk tijdstip.

Als de huurder verzuimt een verklaring af te geven aan zijn verhuurder dat hij niet meer aan de 90%-norm voldoet, zal dit tot gevolg hebben dat de verhuurder ten onrechte voorbelasting in aftrek brengt. Deze laatste weet dan immers niet dat de optie zou moeten vervallen. In dat geval leeft de huurder de wettelijke bepalingen niet na en wordt de omzetbelasting die door de verhuurder te veel is afgetrokken, bij de huurder nageheven.

Het is raadzaam in het huurcontract een omzetbelastingclausule op te nemen waarin vermeld staat dat de omzetbelastingsschade zal worden verhaald op de huurder. De omzetbelastingsschade kan onder andere bestaan uit de herzieningsomzetbelasting, de onderhoudsomzetbelasting, de voorziening groot onderhoudsomzetbelasting, de eventuele indirecte omzetbelasting, enzovoort. Dit betekent dat met name bij nieuwe onroerende zaken een verhoging met een bedrag gelijk aan de omzetbelasting niet voldoende zal zijn. In de eerste tien jaar kan dit oplopen tot boven de 25% van de investeringen exclusief omzetbelasting.

