

Btw en verhuur onroerende zaken

BTW - De vraag bij verhuur van een onroerende zaak is of de verhuur vrijgesteld of belast met btw is. Daarvoor moet echter eerst vastgesteld worden wat verhuur is. In dit artikel wordt dit uiteengezet.

Meestal wordt voor het begrip verhuur aansluiting gezocht bij het Burgerlijk Wetboek. Met verhuur wordt hier bedoeld: iedere vorm waarin een onroerende zaak, anders dan als levering, ter beschikking wordt gesteld. De btw is echter een Europese wetgeving die in alle lidstaten in principe op éénzelfde manier uitgelegd moet worden. Het begrip verhuur moet dus in principe in alle lidstaten hetzelfde betekenen.

Voor een eenduidige Europese definitie van het begrip kan aangesloten worden bij de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie. Op grond daarvan kan worden geconcludeerd dat van verhuur sprake is als de verhuurder aan een huurder tegen vergoeding voor een overeengekomen periode het recht verleent om een onroerende zaak exclusief te gebruiken.

Let op! *Het is niet noodzakelijk dat de partijen de tijdsduur van de verhuur vooraf vastleggen. Met name het exclusieve gebruik is vaak doorslaggevend bij de vraag of een prestatie als verhuur kan worden aangemerkt. Met exclusief gebruik wordt bedoeld dat de huurder de onroerende zaak mag gebruiken alsof hij de eigenaar van de zaak is en het recht heeft om iedere andere persoon uit te sluiten.*

Samenhangende prestaties

De scheidslijn tussen de verhuur van een onroerende zaak en andersoortige prestaties is niet altijd makkelijk te trekken. Het ter beschikking stellen van een onroerende zaak kan slechts een onderdeel vormen van het verrichten van een andere prestatie waar het vanuit de afnemer bezien eigenlijk om gaat. Aan de hand van de feiten en omstandigheden moet dan bepaald worden om welke prestatie het gaat en of de prestaties eventueel gesplitst kunnen worden.

Enkele voorbeelden van situaties waarbij er geen sprake is van de verhuur van een onroerende zaak maar van een andere prestatie: a) ter beschikking stellen van tolwegen, b) laten plaatsen en exploiteren van een verplaatsbare sigarettenautomaat in een horeca-inrichting, c) ex-

ploiteren van een golfbaan, en d) ter beschikking stellen van de (meestal technische) infrastructuur of faciliteiten voor het verrichten van bepaalde (beroeps)activiteiten. Te denken valt aan de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties aan sporters, videoconferencingruimtes en het ter beschikking stellen van een theaterzaal, de foyer en kleedkamers, waarbij ook theatertechnici ter beschikking worden gesteld, de licht- en geluidsinstallatie van de theaterzaal ten gebruikte wordt gesteld en het bezoekend publiek wordt begeleid.

Het is van belang te beoordelen of prestaties gesplitst kunnen worden in meerdere prestaties. Zo kan men een woning verhuren inclusief de meubels, de aanliggende garage, de uitgebreide tuin en bijvoorbeeld het botenhuis met speedboot. Bij verhuur van onroerende zaken zal het veelal gaan om het samengaan van vrijgestelde verhuur van onroerende zaken met de belaste verhuur van overige zaken.

Het kan zijn dat een prestatie die op het oog ondeelbaar lijkt, toch uiteenvalt in verschillende prestaties die, ieder afzonderlijk bezien, ook belaste prestaties voor de btw vormen. Een splitsing van een prestatie in onderliggende of uiteenvallende prestaties heeft slechts dan zin, indien een van de prestaties op zichzelf genomen vrijgesteld is, dan wel aan een lager tarief onderworpen is. In dat geval hoeft immers per saldo minder btw te worden voldaan.

Het Europese Hof van Justitie stelt zich op het standpunt dat een splitsing niet behoort te worden gemaakt indien de twee prestaties tezamen een economische handeling vormen. Kortweg kunnen de volgende drie situaties zich voordoen. a) Als de verhuur van de onroerende zaak zodanig overheerst dat de andere prestaties als onbetekenend ter zijde moeten worden gesteld, dan wordt het geheel als verhuur van een onroerende zaak aangemerkt. b) Overheerst de verhuur niet maar vormt de verhuur van de onroerende zaak naar maatschappelijke opvattingen een onsplitbaar geheel met de andere prestaties, dan is het geheel belast. c) Zijn de vorige situaties niet van toepassing, dan moeten de prestaties worden gesplitst in verhuur en overige prestaties.

Geheel bezien als verhuur. Als de verhuur van een onroerende zaak zodanig overheerst dat de andere prestaties als onbetekenend moeten worden gesteld, dan worden alle prestaties tezamen als de verhuur van een onroerende zaak aangemerkt. Dit doet zich onder andere voor bij de verhuur van appartementencomplexen. Dan bestaat soms de optie om een parkeerplaats onder het complex te huren. Of de verhuur van de parkeerplek is belast met

btw hangt af van de feitelijke situatie. De gelijktijdige verhuur door dezelfde verhuurder van een parkeerplaats en een appartement is vrijgesteld indien de parkeerplaats is gelegen in hetzelfde complex waarin het appartement is gelegen. Dit is ook het geval als de verhuur van de parkeerplaats en de verhuur van het appartement geregeld zijn in twee afzonderlijke huurovereenkomsten, zo blijkt uit een uitspraak van de Rechtbank. Deze situatie kan zich ook voordoen als de verhuur van een parkeerplaats door een andere partij dan de verhuurder van het appartement is belast met btw.

Andere prestatie dan verhuur. Het verschil tussen verhuur en andersoortige prestaties is niet altijd makkelijk te bepalen. Over het algemeen kan gezegd worden dat bij de verhuur van een onroerende zaak de verhuurder passief optreedt. Indien de verhuurder daarentegen actief optreedt, wordt de prestatie vaak gekwalificeerd als een andere prestatie dan verhuur. In dergelijke gevallen exploiteert de verhuurder in feite de onroerende zaak. Het uitgangspunt van het Hof van Justitie bij de beoordeling of er sprake is van verhuur of een andere prestatie, is dat verhuur een passieve activiteit is die enkel verband houdt met het tijdsverloop en geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Verhuur van een onroerende zaak moet daarom worden onderscheiden van activiteiten die beter gekarakteriseerd worden door het leveren van aanvullende prestaties dan door de enkele terbeschikkingstelling van een onroerende zaak.

Let op! *Veelal is het voor een ondernemer voordeliger om onder het 9-procent-btw-tarief te vallen, in plaats van de vrijstelling voor de verhuur van een onroerende zaak. De ondernemer heeft dan namelijk recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van de aanschaf en exploitatie. Op deze kosten drukt veelal 21 procent btw.*

De btw-sportvrijstelling is vanaf 1 januari 2019 aangepast. Hierdoor zal ook dienstverrichting op het gebied van sport aan niet-leden voor de btw-sportvrijstelling in aanmerking komen. Het gevolg hiervan is dat ook andere rechtspersonen de btw-sportvrijstelling toepassen, zoals een sportexploitatie stichting. Voorwaarde voor toepassing van de btw-sportvrijstelling is dat de instelling geen winst beoogt. Hierdoor kunnen gemeenten en een sportexploitatie stichting sportaccommodaties niet meer met 9 procent btw belast ter beschikking stellen, maar is dit verplicht vrijgesteld van btw.

Kiezen voor een btw-belaste verhuur is niet mogelijk, omdat vereist is dat de huurder van de sportaccommo-

datie voor 90 procent of meer btw-belaste prestaties verricht. Dat heeft tot gevolg dat de verhuurder de btw die drukt op de (ver)bouwings- en exploitatiekosten van de sportaccommodatie niet in aftrek kan brengen.

Splitsing. Als noch de verhuur noch de andere prestatie overheerst, en de prestatie naar maatschappelijke opvattingen geen geheel vormt, dan dienen de diensten gesplitst te worden. Dit speelt met name een rol als de verhuur van de onroerende zaak vrijgesteld is en de andere dienst een belaste dienst vormt. De voorbelasting in verband met de belaste diensten is namelijk in zijn geheel aftrekbaar.

Verhuur van een onroerende zaak en btw

De verhuur van onroerende zaken is in Nederland, op enkele uitzonderingen na, vrijgesteld van btw. De verhuurder hoeft dan geen btw af te dragen over de huurtermijnen maar kan anderzijds geen btw in aftrek brengen.

Met name in de ondernemerssfeer kan dat tot verstoringen leiden. De niet-aftrekbare voorbelasting zal namelijk leiden tot een verhoging van de huurtermijnen.

Verhuur belast met btw. De volgende vormen van verhuur van onroerende zaken zijn niet vrijgesteld en derhalve altijd belast: a) verhuur van machines en bedrijfsinstallaties, b) verhuur van kamers of logiesgelegenheden voor kort verblijf, c) verhuur van parkeerruimten voor voertuigen en van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen, en d) verhuur van safeloketten.

Let op! *Verhuur van onroerende zaken, andere dan die als woning worden gebruikt, kan onder bepaalde voorwaarden belast met btw plaatsvinden als er geopteerd kan worden voor belaste verhuur.*

Optie met btw-belaste verhuur. De vrijgestelde verhuur van onroerende zaken heeft tot gevolg dat een ondernemer geen btw in aftrek mag brengen die te maken heeft met deze prestatie. Hij zal de btw doorberekenen in zijn huurprijs. Dit kan tot cumulatie leiden van btw, als de huurder een ondernemer is die recht op aftrek heeft. De wet biedt daarom de mogelijkheid te kiezen voor btw-belaste verhuur, indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. De verhuurder heeft dan recht op aftrek van btw en berekent btw over de huurprijs. De btw die drukt op de kosten ten aanzien van aanschaf, bouw, onderhoud en verbetering kan hij als voorbelasting in aftrek brengen. Bij btw-belaste verhuur is daarom de huurprijs exclusief btw veelal lager dan bij vrijgestelde verhuur.

Optieverzoek. De optie voor belaste verhuur is aan verschillende voorwaarden gebonden. *a)* Het is niet mogelijk om te opteren voor belaste verhuur voor gebouwen of gedeelten daarvan die als woning worden gebruikt. *b)* Huurder en verhuurder moeten gezamenlijk opteren voor belaste verhuur. *c)* De huurder moet de onroerende zaak in elk boekjaar voor meer dan 90 procent voor belaste prestaties gebruiken.

Let op! *In gevallen waarin het aftrekrecht van de huurder tussen 70 en 90 procent ligt, kan toch gekozen worden voor belaste verhuur. Voorwaarde daarvoor is onder andere dat in de branche waarin de huurder werkzaam is, aantoonbaar de situatie bestaat dat daarin zowel ondernemers werkzaam zijn met een aftrekrecht van ten minste 90 procent, als ondernemers met een aftrekrecht van 70 tot 90 procent. De ondernemers met een aftrekrecht van ten minste 90 procent moeten een niet-onbelangrijk deel uitmaken van die branche. De staatssecretaris heeft tot nu toe de volgende branches aangewezen die hiervoor in aanmerking komen: werkgeversorganisaties, makelaars in onroerende zaken en assurantiën, reisbureaus, postvervoersbedrijven, openbare radio- en televisieorganisaties en juridisch zelfstandige arbodiensten.*

Het valt aan te bevelen om in een huurcontract een btw-clausule op te nemen waarin vermeld staat dat de btw-schade zal worden verhaald op de huurder. Dat wil zeggen: in de huurcontracten moet een btw-clausule opgenomen worden waarin de btw-schade door het vervallen van de optie belaste verhuur wordt geregeld. De btw-schade kan onder andere bestaan uit de herzienings-btw, de onderhouds-btw, de voorziening groot-onderhoud-btw, de eventuele indirecte btw, enzovoort. Dit betekent dat met name bij nieuwe onroerende zaken een verhoging met een bedrag gelijk aan de btw niet voldoende zal zijn. In de eerste tien jaar kan dit oplopen tot boven de 25 procent van de investeringen (exclusief btw). Na afloop van de herzieningstermijn zal de eventuele btw-schade sterk dalen.

Belaste verhuur per zelfstandig gedeelte. Voor elk zelfstandig gedeelte van een onroerende zaak kan afzonderlijk worden gekozen voor belaste verhuur. Door de onroerende zaak op te splitsen, kan in bepaalde gevallen de btw-schade die optreedt door het niet-voldoen aan het 90-procentcriterium worden beperkt. Het gaat er derhalve niet om of de huurder of ondernemer voor al zijn activiteiten aan het 90procentcriterium voldoet. Van

belang is dat het desbetreffende gedeelte van de onroerende zaak gebruikt wordt voor prestaties waarvoor meer dan 90 procent recht op aftrek van btw bestaat.

Onderverhuur. Wanneer de huurder van een pand (een deel van) het pand weer doorverhuurt aan een derde, zal ook in deze schakel gezien moeten worden of de (onder)verhuurder aan de 90- procent-eis voldoet. Indien dit niet het geval is, zal niet geselecteerd kunnen worden voor belaste verhuur. Hierdoor is het mogelijk dat de onderverhuurder op zijn beurt niet aan de 90-procent-eis voldoet, zodat verhuurder niet belast kan verhuren en herziening volgt. Deze problematiek is te ondervangen door de huurcontracten te splitsen.

Einde belaste verhuur. Indien eenmaal gekozen is voor belaste verhuur, dan is men daaraan gebonden zolang de persoon van de huurder dezelfde blijft. Een optie voor belaste verhuur komt derhalve pas te vervallen indien *a)* niet meer aan de wettelijke voorwaarden wordt voldaan, of *b)* de huurovereenkomst wordt beëindigd en bijvoorbeeld aan een nieuwe huurder wordt verhuurd of het pand voor eigen gebruik wordt aangewend.

Let op! *Bij wisseling van verhuurder zal de belaste verhuur niet eindigen. De reden hiervoor is dat koop geen huur doorbreekt.*

Tot besluit

De verhuur van een onroerende zaak vindt plaats als de verhuurder aan de huurder tegen vergoeding een exclusief recht verleent om de onroerende zaak voor een bepaalde tijd te gebruiken. De verhuur van een onroerende zaak is vrijgesteld van btw. Dit is slechts anders als een van de volgende situaties zich voordoet: *a)* verhuur van machines en bedrijfsinstallaties, *b)* verhuur van kamers of logiesgelegenheid voor kort verblijf, *c)* verhuur van parkeerruimten voor voertuigen en van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen, *d)* verhuur van safeloketten, of *e)* verhuur van onroerende zaken, andere dan gebouwen en gedeelte(n) daarvan die als woning worden gebruikt, indien aan het 90-procentcriterium wordt voldaan en men daarvoor kiest.

Mr. C.W. (Carola) van Vilsteren