

Multifunctionele accommodaties en btw

In Nederland worden steeds meer multifunctionele gebouwen gerealiseerd. De vraag is altijd hoe zo veel mogelijk btw kan worden teruggevraagd op de bouw en de exploitatie van het gebouw. Dit is afhankelijk van het gebruik van het gebouw. Hoe meer belast gebruik, des te meer btw in aftrek kan worden gebracht. Door praktisch met de mogelijkheden om te gaan, kan de aftrek van voorbelasting worden geoptimaliseerd.



Carola van Vilsteren
Mr. C.W. van Vilsteren is directeur-eigenaar van Van Vilsteren BTW advies bv te Heelsum

Ervan uitgaande dat een exploitant een gebouw realiseert en het pand gaat verhuren, bestaan er verschillende soorten verhuur voor de btw.

Vrijgestelde verhuur

De verhuur van onroerende zaken is in Nederland vrijgesteld van btw. Het gevolg hiervan is dat de btw niet aftrekbaar is. Dit werkt kostprijsverhogend voor de exploitant van het gebouw.

Belaste verhuur

Verhuurder en huurder kunnen opteren voor 'belaste verhuur'. Daardoor ontstaat recht op aftrek van btw bij de exploitant van het gebouw. Om te kunnen opteren voor belaste verhuur, moet aan een aantal voorwaarden zijn voldaan. Een daarvan is dat de huurder het pand voor 90% of meer gebruikt voor belaste prestaties. Als verhuurder en huurder opteren voor btw-belaste verhuur, moeten ze dit kenbaar maken in de huurovereenkomst of door middel van een gezamenlijk verzoek aan de inspecteur. Meestal gebeurt dit in de huurovereenkomst. Vaak wordt een standaard ROZ-model gebruikt.

Tijdelijke belaste verhuur

Als een verhuurder steeds voor een langere periode dezelfde huurder heeft, is het eenvoudig te bepalen of de huurder voldoet aan het 90%-criterium. Het kan ook voorkomen dat de verhuurder steeds wisselende huurders heeft. Het is voor hem dan bijna ondoenlijk om voor elke huurder te bepalen of deze voor minimaal 90% btw-belaste prestaties verricht. Daarom bestaat er een goedkeuring dat ondernemers die congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte verhuren, deze ruimten met

btw mogen verhuren aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijven. Deze goedkeuring geldt niet alleen voor congres-, vergader- en tentoonstellingsgebouwen, maar ook voor gebouwen die daarnaast ook voor andere doeleinden worden gebruikt, zoals horecadoeleinden.

In een zaak waarin een woningbouwcorporatie monumentale kerkgebouwen voor evenementen – zoals congressen, bruiloften, modeshows, recepties, diners, concerten of presentaties – ter beschikking stelde, heeft de Hoge Raad genoemde goedkeuring uitgebreid. Volgens dit rechtscollege is het in strijd met het gelijkheidsbeginsel als de goedkeuring niet van toepassing zou zijn op het ter beschikking stellen van een congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte door de woningcorporatie. Naar zijn oordeel is iedereen die voor korte duur een congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte beschikbaar stelt, een gelijk geval.

In de goedkeuring zijn ook kerkgebouwen, buurthuizen, dorpshuizen, theaters, schouwburgen, overheidsgebouwen en gebouwen die in gebruik zijn door ondernemers met niet meer dan 10% aftrekrecht, van de goedkeuring uitgezonderd. De reden voor deze uitsluiting is dat deze gebouwen – door subsidies of subsidieachtige bijdragen – tegen een lagere prijs worden aangeboden. De praktijk leert dat de zaalverhuur door dergelijke instellingen vaak op commerciële wijze plaatsvindt. De Hoge Raad heeft zich uitgelaten over de vraag of deze uitsluiting in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Niettemin bestaan er gegronde argumenten tegen de houdbaarheid van deze uitsluiting, te meer wanneer de exploitant aannemelijk kan maken dat zijn prijzen niet verschillen met die van commerciële instellingen, zoals hotels en congrescentra. Hierover is thans een procedure aanhangig

bij de Hoge Raad. Deze zal hierover dus nog uitsluitsel moeten geven.

De verhuurder moet, wil hij de goedkeuring voor tijdelijke verhuur toepassen, expliciet aan de huurder kenbaar maken dat de verhuur van de ruimte is belast met btw. Hij kan dat doen door een duidelijke vermelding in de prijslijst, op de website, of door een duidelijke bepaling in de overeenkomst. Verhuurder en huurder hoeven bij tijdelijke verhuur dus niet te opteren voor belaste verhuur en aan het 90%-criterium hoeft niet te worden voldaan. Het standaard ROZ-model wordt niet gebruikt.

Aanvullend dienstbetoon

De verhuur van een onroerende zaak is passief. De verhuur van een onroerende zaak is in beginsel vrijgesteld en slechts belast met btw als daarvoor kan worden geopteerd. Het Europese Hof van Justitie heeft geoordeeld dat verhuur een communautair begrip is en dat onder verhuur wordt verstaan de overeenkomst die in hoofdzaak de passieve terbeschikkingstelling inhoudt van ruimtes of oppervlakten in gebouwen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop. Belangrijk in de overwegingen van het Europese Hof is het feit dat het spreekt van een passieve terbeschikkingstelling. Het kan ook zijn dat de verhuurder meer doet dan enkel het verhuren van een onroerende zaak; in dat geval wordt hij actief. Uit de overwegingen van het Europese Hof zou kunnen worden geconcludeerd dat 'actieve verhuur' nooit is vrijgesteld van btw. Zodra de verhuurder meer doet dan wat een verhuurder normaliter doet, is er voor de btw geen sprake meer van verhuur, maar van een gebruikersovereenkomst. De andersoortige dienst omvat veel meer zaken dan het enkel ter beschikking stellen van ruimten. Een dergelijke dienst kwalificeert,

als we het Europese Hof volgen, niet als vrijgestelde verhuur en is daarom belast met btw. In een zaak voor Hof Den Bosch verzorgde de exploitant naast de terbeschikkingstelling van ruimten een groot aantal andere diensten, zoals schoonmaak, toezicht, bewaking en zorgen voor de aanwezigheid van een EHBO-voorziening. Het hof concludeerde dat sprake was van een andersoortige dienst en dat 21% btw verschuldigd was.

Let op: de Advocaat-Generaal is er nog niet van overtuigd dat in alle gevallen sprake is van een andersoortige dienst. Volgens de A-G kan het aanvullend dienstbetoon ook ondergeschikt zijn aan de hoofdprestatie (de verhuur) en daarin opgaan. In verhuursituaties waarin niet kan worden geopteerd omdat de huurder bijvoorbeeld geen recht op aftrek heeft, kan op die manier worden voorkomen dat de verhuurder geen btw kan aftrekken. In de praktijk wordt dit veel toegepast bij gelegenheid geven tot sportbeoefening en in overige situaties met aanvullend dienstbetoon.

Gelegenheid geven tot sportbeoefening

Gelegenheid geven tot sportbeoefening is belast met 6% btw. Wil hier sprake van zijn, dan moet zijn voldaan aan de volgende voorwaarden:

- de accommodatie moet door de afnemer van de prestatie uitsluitend worden gebruikt voor de beoefening van sport;
- de afnemer van de prestatie moet zelf sporten of anderen moeten dat onder zijn leiding doen;
- de accommodatie moet door de exploitant worden onderhouden, schoongemaakt en beveiligd;
- de exploitant moet attributen ter beschikking stellen die nodig zijn voor de beoefening van de sport (bijvoorbeeld netten en doelen, maar geen tennisrackets).



Omdat 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' belast is met 6% btw, heeft de exploitant recht op aftrek van voorbelasting. Tevens krijgen de sportorganisaties 'slechts' 6% btw in rekening gebracht. Om dit te realiseren stellen partijen een gebruikersovereenkomst op en geen huurovereenkomst.

Overige situaties met aanvullend dienstbetoon

Dat er al snel sprake is van aanvullend dienstbetoon, blijkt uit een uitspraak van de Hoge Raad. Een gemeente stelt ruimtes op basis van exclusiviteit tegen een vooraf overeengekomen prijs en tijdsduur ter beschikking aan organisaties en instellingen op het gebied van de toonkunst. Tegen één vergoeding worden de theaterzaal, de foyer en de kleedruimtes in gebruik gegeven, wordt gezorgd voor de aanwezigheid van theatertechnici, wordt de licht- en geluidsinstallatie in gebruik gegeven, wordt het bezoekend publiek begeleid, en wordt gezorgd voor de normale schoonmaak. De Hoge Raad oordeelt dat geen sprake is van verhuur van een onroerende zaak, maar van een dienst van een 'eigen aard', die is gericht op het voor een muziek- of toneelgezelschap scheppen van een omgeving die het geven van een voorstelling mogelijk maakt. Deze dienst is belast met 21% btw.

De Hoge Raad overweegt ook hier, onder verwijzing naar rechtspraak van het Europese Hof van Justitie, dat vrijgestelde verhuur de passieve terbeschikkingstelling van een onroerende zaak is. Hiervan kan geen sprake zijn als in samenhang met die verhuur andere handelingen worden verricht die een meer dan bijkomstig karakter hebben ten opzichte van de verhuur. Dan is sprake van een andersoortige dienst die belast is met 21% btw. Maar in de praktijk kunnen we hier juist wat mee in het geval niet kan worden geopteerd voor btw-belaste verhuur. Ook in deze gevallen wordt dan dus niet gewerkt met een verhuurovereenkomst, maar met een gebruikersovereenkomst.

Een praktijkvoorbeeld

In januari 2013 is een multifunctioneel gebouw (nieuwbouw) opgeleverd. Tijdens de bouw van het pand heeft de exploitant alle btw in aftrek gebracht. Het multifunctionele gebouw bestaat uit een sporthal, een bibliotheek, een horecagedeelte met zalen (waaronder een theaterzaal) en een kinderdagverblijf.

Vrijgestelde verhuur

Aan het kinderdagverblijf zal zonder btw moeten worden verhuurd omdat dit niet kan opteren voor belaste verhuur. Nu dan zonder btw aan het kinderdagverblijf wordt verhuurd, zal dit bij de exploitant van het gebouw integratieheffing tot gevolg hebben. Is er in het (recente) verleden al btw over de grond betaald, dan zal de integratieheffing bij deze exploitant niet tot financiële nadelen over de grondwaarde leiden. Wel is de btw op de aanbouw/aanschaf en exploitatiekosten voor dit deel van het pand kostprijsverhogend. Dit valt

wellicht nog op te lossen met een gebruikersovereenkomst waarbij voldoende aanvullend dienstbetoon aanwezig is.

Belaste verhuur

De exploitatie van het horecagedeelte en de bibliotheek vindt volledig belast plaats, waardoor kan worden geopteerd voor belaste verhuur en voor dat deel van het pand een recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Tijdelijke verhuur

De verhuur van de vergaderzalen vindt in beginsel vrijgesteld plaats omdat er met betrekking tot veel gebruikers niet kan worden geopteerd voor belaste verhuur. Met toepassing van de goedkeuring kan de verhuur toch met 21% btw plaatsvinden, waardoor ook voor dat deel van het pand recht op aftrek van voorbelasting bestaat. In de praktijk worden de zalen vaak met een optie belaste verhuur verhuurd aan de horecaondernemer, waarbij deze dan gebruik maakt van de goedkeuring voor tijdelijke verhuur en de verhuur van de zalen regelt. Door gebruik te maken van de goedkeuring voldoet de horecaondernemer aan de 90% -eis.

Aanvullend dienstbetoon

Ten aanzien van de sporthal zal worden gekozen voor het gelegenheid geven van sportbeoefening, waardoor de gebruikers slechts 6% btw betalen en de exploitant van het gebouw alle btw in aftrek kan brengen. Een mogelijkheid is ook dat de exploitant de sporthal met 21% btw (opteren) verhuurt aan een 'stichting exploitatie sporthal'. Vervolgens gaat deze stichting gelegenheid geven tot sportbeoefening en hoeft de eigenaar van het pand niet bijvoorbeeld alle sportmaterialen en dergelijke aan te schaffen.

De theaterzaal zal met 21% btw in gebruik worden gegeven aan de verschillende gebruikers, zodat de exploitant van het gebouw alle btw in aftrek kan brengen. Ook hier kan worden gekozen voor het tussenschuiven van een 'stichting exploitatie theaterzaal' als de eigenaar van het gebouw niet alle materialen voor de theaterzaal wenst aan te schaffen.

Conclusie

De goedkeuring en de uitspraken van de Hoge Raad bieden genoeg mogelijkheden voor investeringen in multifunctionele accommodaties. Wanneer in deze accommodaties ruimtes worden verhuurd die als congres-, vergader- of tentoonstellingsruimte fungeren, kan dat met btw en kan die btw als voorbelasting in aftrek worden gebracht. Tevens biedt de mogelijkheid van aanvullend dienstbetoon vaak een oplossing om recht op aftrek van voorbelasting te realiseren.

Let op: ook voor investeringen die korter dan 10 jaar geleden in multifunctionele accommodaties zijn gedaan, kan mogelijk nog btw worden teruggevraagd, omdat in veel gevallen de btw dan nog kan worden herzien vanaf het moment dat de situatie is gewijzigd. <<<