

Btw en de gevolgen bij leegstand

Steeds vaker staan onroerende zaken, zoals kantoorpanden, leeg. De vraag die daarbij opkomt, is wat de gevolgen daarvan zijn voor de btw. In dit artikel bespreek ik de volgende punten: leegstand en aftrek van btw, de opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode bij leegstand en ontbinding, en ten slotte de transformatie van een leegstaand kantoorpand tot appartementen.



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

Allereerst dus het fenomeen leegstand. Die kan zich op twee momenten voordoen: de onroerende zaak kan nog voor ingebruikname leeg staan, en uiteraard ook na de ingebruikname.

Leegstand voor ingebruikname

Als een nieuwe onroerende zaak leeg staat voordat hij in gebruik is genomen, heeft dit geen gevolgen voor de eerder in aftrek gebrachte btw. De aftrek van de aanschafbtw of de btw op de bouwkosten wordt immers bepaald in het tijdvak waarin de facturen zijn ontvangen op grond van de verwachte bestemming van het vastgoed. Als het nieuwe gebouw is bestemd om volledig voor belaste bedrijfsactiviteiten te worden gebruikt, zoals belaste verhuur, heeft de ondernemer recht op volledige aftrek van de in rekening gebrachte btw. De mate van aftrek wordt opnieuw bepaald in het tijdvak waarin het nieuwe gebouw in gebruik wordt genomen. Tot het moment van ingebruikname heeft leegstand van het vastgoed dus geen effect op de tijdens de bouw in aftrek gebrachte btw.

Tot het moment van ingebruikname heeft leegstand geen effect op de tijdens de bouw in aftrek gebrachte btw

Leegstand na de eerste ingebruikname

Het kan voorkomen dat een onroerende zaak eerst wordt gebruikt door de ondernemer en vervolgens komt leeg te staan. Dit wordt tussentijdse leegstand genoemd. Hierbij is het de vraag of de ondernemer de eventueel genoten aftrek alsnog moet terugbetalen gedurende de herzieningsperiode. Er bestaat recht op aftrek van voorbelasting wanneer het pand wordt gebruikt voor belaste activiteiten. Leegstand is geen gebruik voor belaste, noch voor vrijgestelde activiteiten. De herziening van de aftrek is bedoeld voor de situatie dat de mate van het aftrekgerechtigde gebruik sinds de datum van ingebruikname is toe- of afgenomen. Omdat bij leegstand geen sprake is van gebruik en dit daarom niet is aan te merken als fictief belast, c.q. vrijgesteld gebruik, blijkt uit jurisprudentie dat leegstand gedurende de herzieningsperiode geen herziening – lees: terugbetaling – van de genoten btw-aftrek op de bouwkosten tot gevolg heeft. Als een ondernemer de btw op de aanschafkosten niet in aftrek heeft kunnen brengen, bijvoorbeeld vanwege vrijgestelde verhuur, leidt leegstand evenmin tot herziening van btw, ook niet als na de leegstand met btw wordt verhuurd.

Tijdens de leegstand maakt de ondernemer vaak ook kosten om de onroerende zaak in stand te houden. Instandhoudingskosten zijn bijvoorbeeld schoonmaak-, energie- en beveiligingskosten. De btw op deze kosten is aftrekbaar conform de bestemming van het gebouw. De aftrek van de btw op instandhoudingskosten wordt niet herzien op het moment dat het leegstaande goed opnieuw in gebruik wordt genomen en is dus definitief in het tijdvak waarin de factuur wordt ontvangen. De btw op de instandhoudingskosten is aftrekbaar conform het pro rata van de ondernemer. Hieronder ter verduidelijking een drietal voorbeelden.

Voorbeeld 1

Op 1 januari schaft een ondernemer met btw een onroerende zaak aan. Gedurende het eerste boekjaar verhuurt hij de onroerende zaak drie maanden belast en drie maanden vrijgesteld. De voor de belaste en de vrijgestelde verhuur ontvangen vergoedingen zijn gelijk. De daarop volgende zes maanden staat de onroerende zaak leeg. De ondernemer kan alle btw op de aanschafkosten in aftrek brengen, omdat hij de onroerende zaak met btw is gaan verhuren. Aan het einde van het boekjaar wordt 50% van de aanschaf-btw herzien volgens het pro rata, dat wil zeggen gebaseerd op de verhouding belast/vrijgesteld gebruik in het boekjaar van ingebruikname. Leegstand in het eerste jaar heeft geen gevolgen voor de btw. De btw die drukt op de instandhoudingskosten is aftrekbaar voor zover deze kosten worden gemaakt tijdens de periode van belaste verhuur en niet aftrekbaar voor zover ze opkomen tijdens de periode van vrijgestelde verhuur. De btw die drukt op de instandhoudingskosten die worden gemaakt tijdens de periode van leegstand zijn aftrekbaar via het pro rata van de ondernemer.

Voorbeeld 2

Een ondernemer koopt een onroerende zaak en gaat deze in het eerste jaar belast met btw verhuren. Hij brengt daardoor de btw op de aanschafkosten volledig in aftrek. In het tweede boekjaar wordt de onroerende zaak drie maanden belast en drie maanden vrijgesteld verhuurd. De voor de belaste en de vrijgestelde verhuur ontvangen vergoedingen zijn gelijk. De onroerende zaak staat in de overige zes maanden van het jaar leeg. Bij het vaststellen van de aftrek over het tweede boekjaar wordt de leegstand genegeerd. De aftrek wordt vastgesteld op 50% (het pro rata, gebaseerd op de verhouding belast/vrijgesteld gebruik). De ondernemer dient 50% van de aan het jaar toe te rekenen btw – 1/10 deel van de bij de aanschaf in aftrek gebrachte btw – te voldoen. De btw op de instandhoudingskosten die opkomen tijdens de leegstandperiode is aftrekbaar via het pro rata van de ondernemer.

Voorbeeld 3

Een ondernemer schaft een onroerende zaak aan met btw en gaat deze de eerste twee boekjaren belast met btw verhuren. De btw op de aanschafkosten brengt hij volledig in aftrek. De onroerende zaak staat vervolgens gedurende het gehele derde jaar leeg en wordt daarna geheel vrijgesteld verhuurd. De leegstand in het derde jaar leidt niet tot herziening van de aanschaf-btw die is toe te rekenen aan dit jaar (de ondernemer behoudt het recht op aftrek van 1/10 deel van de aanschaf-btw). De btw op de instandhoudingskosten die worden gemaakt tijdens het derde jaar, is volgens het besluit van de staatssecretaris aftrekbaar via het pro rata van de ondernemer. Vanwege de leegstand in het derde jaar kan

Leegstand gedurende de herzieningsperiode heeft geen herziening van de genoten btw-aftrek op de bouwkosten tot gevolg

voor de aftrek niet worden aangesloten bij het werkelijk gebruik van de onroerende zaak. De vrijgestelde verhuur na het derde jaar resulteert in een jaarlijkse herziening van de aan die jaren toe te rekenen btw. De ondernemer dient jaarlijks – tot en met het negende jaar na het jaar van ingebruikname – 1/10 deel van de bij de ingebruikname in aftrek gebrachte btw terug te betalen. Door de vrijgestelde verhuur heeft hij ook geen recht meer op aftrek van de btw die drukt op de kosten voor de instandhouding van de onroerende zaak.

Opschorting ingangsdatum referentieperiode bij leegstand

Als een ondernemer een onroerende zaak met btw gaat verhuren, moet de huurder de onroerende zaak gaan gebruiken in het boekjaar waarin hij deze belast is gaan verhuren (de zogenoemde wettelijke referentieperiode). Doet de huurder dit niet, dan vervalt in beginsel de optie belaste verhuur. Door de staatssecretaris is goedgekeurd dat er geen gevolgen zijn verbonden aan het niet in gebruik nemen van de onroerende zaak in de referentieperiode. Hierbij worden de volgende voorwaarden gesteld:

- de huurder gebruikt de onroerende zaak bij het eerste gebruik ten minste voor een aaneengesloten periode van zes maanden voor het verrichten van uitgaande prestaties (het voornemen daartoe volstaat dus niet);
- de huurder voldoet voor dit gebruik aan de 90%-norm in het boekjaar/de boekjaren waarin zich de periode van zes maanden bevindt;
- de verhuurder stemt ermee in dat de naheffingstermijn en de (resterende) termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, pas ingaat in het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties. De instemming van de verhuurder moet blijken door middel van een gedateerde en door de verhuurder ondertekende verklaring, die de verhuurder binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in zijn boekhouding heeft opgenomen.

Als de persoon die verhuurt wisselt, loopt de opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode onder voorwaarden door

Let op: als de persoon die verhuurt wisselt, keurt de staatssecretaris goed dat de opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode doorloopt. Hierbij stelt hij als voorwaarde dat de nieuwe verhuurder binnen vier weken na de wisseling een verklaring afgeeft aan de voor hem bevoegde inspecteur. De nieuwe verhuurder geeft daarin aan dat hij ermee instemt dat de naheffingstermijn en de termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien.

Ontbinding huurovereenkomst bij leegstand; uitstel btw-heffing

Het kan voorkomen dat partijen bij de verhuur van een onroerende zaak opteren voor btw-heffing, maar dat de huurder de onroerende zaak niet in gebruik neemt. In de praktijk komt het dan voor dat de huurovereenkomst wordt ontbonden. In dat geval wordt niet voldaan aan het 90%-criterium. De verhuurder wordt op dat moment de btw verschuldigd die hij eerder in aftrek heeft gebracht met betrekking tot de verhuurde onroerende zaak. Wanneer hij binnen twee boekjaren na het boekjaar waarin de eerste huurovereenkomst is ontbonden, een huurovereenkomst sluit met een andere huurder, keurt de staatssecretaris goed dat de (nieuwe) tweede huurovereenkomst in de plaats treedt van de eerste huurovereenkomst. Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

- de tweede huurder gebruikt de onroerende zaak bij het eerste gebruik ten minste gedurende een aaneengesloten periode van zes maanden voor het verrichten van uitgaande prestaties (het voornemen daartoe volstaat dus niet);
- de tweede huurder voldoet voor dit gebruik aan de 90%-norm in het boekjaar/de boekjaren waarin zich de periode van zes maanden bevindt;
- de verhuurder stemt ermee in dat de naheffingstermijn en de (resterende) termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, pas ingaat in het boekjaar waarin de tweede huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties. De instemming van de verhuurder moet blijken door middel van een gedateerde en door de verhuurder ondertekende verklaring die de verhuurder binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in zijn boekhouding heeft opgenomen.

Soms kan het ook voordeliger zijn als de onroerende zaak na een transformatie kwalificeert als oud onroerend goed

Transformatie leegstaand kantoorpand tot appartementen

In tijden van leegstand en crisis gaan ontwikkelaars en investeerders op zoek naar mogelijkheden om voor hun leegstaande onroerende zaken toch een bestemming te vinden. Zo komt het voor dat onroerende zaken wijzigen van kantoor naar bijvoorbeeld (studenten)woningen of hotel. Hierbij is een tweetal btw-aspecten van belang.

Lopende herzieningstermijn

Voordat bijvoorbeeld een kantoorpand wordt getransformeerd tot woning of appartementen is het van belang om vast te stellen of er nog een herzieningstermijn loopt. Als een kantoorpand wordt getransformeerd tot woning of appartementen en vervolgens vrijgesteld van btw wordt verhuurd, heeft dat namelijk tot gevolg dat een deel van de in aftrek gebrachte aanschaf-btw moet worden terugbetaald. Deze btw vormt daardoor een aanvullende kostenpost.

In wezen nieuwbouw

Wanneer een onroerende zaak zodanig wordt verbouwd dat het uiterlijk ingrijpend wijzigt en er in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, is sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Het belang om vast te stellen of dit het geval is, speelt als het pand na de verbouwing wordt verkocht. In geval van een nieuw vervaardigde onroerende zaak is de levering van rechtswege belast met btw. Hierdoor kan een beroep worden gedaan op een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Deze situatie is gewenst als de nieuwe onroerende zaak door de koper voor belaste prestaties wordt gebruikt. De btw, in tegenstelling tot de overdrachtsbelasting, is voor de koper dan aftrekbaar.

Anderzijds kan het ook voordeliger zijn als de onroerende zaak na een transformatie kwalificeert als oud onroerend goed. De verkoop ervan is dan vrijgesteld van btw, maar belast met overdrachtsbelasting. Als de koper van de onroerende zaak een particulier is, is 6% overdrachtsbelasting gunstiger. De particulier kan de 21% btw immers niet in aftrek brengen.

Tot 1 januari 2014 was overigens de integratieheffing van toepassing op een nieuwe onroerende zaak die vrijgesteld van btw werd verkocht of verhuurd. Dat is nu dus niet meer het geval.

Conclusie

In dit artikel zijn de btw-gevolgen bij leegstand beschreven. Ondernemers die een onroerende zaak leeg hebben staan, dienen zich bewust te zijn van die gevolgen voor de aftrek van btw en herzieningstermijnen. <<<