

Herziening van de btw-aftrek bij onroerende zaken: blijf alert!

BTW - De btw lijkt op het eerste oog een vrij eenvoudige belasting: de ene ondernemer brengt btw in rekening en de andere ondernemer trekt deze btw als voorbelasting weer af. Uiteindelijk is het de consument/verbruiker die de btw voor zijn rekening neemt. Toch is het niet zo eenvoudig als lijkt. Ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, kunnen geen btw aftrekken of verrekenen. Ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten, kunnen niet alle btw aftrekken, maar slechts een gedeelte. En dan is de btw-aftrek op roerende en onroerende investeringsgoederen ook nog niet snel definitief: de aftrek moet nog een aantal jaren gevolgd worden, met het risico van een correctie afhankelijk van het gebruik.

Als aan een ondernemer btw in rekening wordt gebracht, moet die ondernemer bepalen of deze btw aftrekbaar is. De btw die drukt op goederen en diensten die volledig kan worden toegerekend aan belaste prestaties, is volledig aftrekbaar.

Denk hier bijvoorbeeld aan een adviesorganisatie die nieuwe computers aanschaft. De btw op de aanschaf is volledig aftrekbaar. De btw die drukt op goederen en diensten die de organisatie volledig moet toerekenen aan vrijgestelde prestaties is niet aftrekbaar. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de tandarts die een nieuwe tandartsboor aanschaft.

Tenslotte is er nog de btw op goederen en diensten die ondernemingen niet rechtstreeks kunnen toerekenen aan belaste of vrijgestelde prestaties. Het aftrekrecht wordt dan in beginsel bepaald op grond van de verhouding tussen de belaste en de totale omzet. Dit wordt de zogenaamde pro rata aftrek genoemd. Als het werkelijk gebruik van het goed of de dienst afwijkt van de omzetverhouding, mag de ondernemer de aftrek ook op grond van het werkelijk gebruik baseren.

Btw-aftrek

De btw die andere ondernemers in rekening brengen, kunnen zij aftrekken in het tijdvak waarin de btw in rekening is gebracht.

Met andere woorden, schaft de hiervoor genoemde adviesorganisatie in april 2014 een nieuw kantoorpand aan en ontvangt zij ook de factuur in april 2014, dan kan zij de btw in de aangifte over het tijdvak april 2014 (of het tweede kwartaal 2014) in aftrek brengen.

De aftrek vindt plaats overeenkomstig de bestemming (of het verwachte gebruik) die de ondernemer aan het goed denkt te geven. De adviesorganisatie brengt de btw dus volledig in aftrek. Maar daarmee is de btw-aftrek nog niet definitief. Als het tijdstip van ingebruikname in een volgend aangiftetijdvak ligt, moet de organisatie op het moment van ingebruikname beoordelen of het gebruik nog overeenkomt met de in het vorige tijdvak genoten aftrek en zonodig de hele aftrek herzien. Als de adviesorganisatie nieuwe kantoorpand op 1 juli 2014 in gebruik neemt voor haar advieswerkzaamheden, is er niks aan de hand. Het gebruik komt dan overeen met het verwachte gebruik in het tijdvak waarin de btw in aftrek is gebracht, namelijk belaste prestaties.

Beoordeling

Het volgende moment waarop ondernemingen de volledige aftrek nogmaals moeten beoordelen, is aan het eind van het boekjaar van ingebruikname.

Voorbeeld 1

Een adviesorganisatie koopt op 1 april 2014 een nieuw kantoorpand van vijf verdiepingen voor een bedrag van 1 miljoen euro vermeerderd met 210.000 euro btw. In de btw-aangifte over het tweede kwartaal 2014 brengt de adviesorganisatie alle btw in aftrek, omdat zij voornemens is het kantoorpand volledig zelf te gaan gebruiken. Op 1 juli 2014 neemt de adviesorganisatie vier verdiepingen van het kantoorpand zelf in gebruik, en verhuurt zij de bovenste verdieping vrijgesteld van btw aan een bank.

Omdat het gebruik op moment van ingebruikname niet overeenkomt met het verwachte gebruik, moet de aftrek worden herzien. Op basis van het werkelijk gebruik moet de organisatie 1/5 (één van de vijf verdiepingen wordt vrijgesteld verhuurd) van de afgetrokken btw - 42.000 euro terugbetalen aan de Belastingdienst.

Aan het eind van het boekjaar van ingebruikname blijkt dat de adviesorganisatie in dat jaar vier verdiepingen heeft gebruikt en de bank één verdieping. Herziening is niet aan de orde.

Op dat moment moet men bekijken of het gebruik gedurende het eerste jaar overeenkomt met het verwachte gebruik waarop de aftrek was gebaseerd. Mocht nu aan het eind van het boekjaar van ingebruikname blijken dat de organisatie het kantoorpand niet volledig voor belaste prestaties gebruikt, dan moet zij de volledige aftrek herzien.

Herziening van de btw-aftrek kan tot onaangename financiële verrassingen leiden

Ook na de volledige herziening van de btw-aftrek aan het eind van het boekjaar van ingebruikname is de aftrek nog steeds niet definitief! Onroerende zaken moeten namelijk na het boekjaar van ingebruikname nog negen jaren worden gevolgd. Maar gedurende deze 'herzieningsjaren' wordt niet de volledige aftrek herzien, maar 1/10 deel. Roerende investeringsgoederen moeten ondernemingen na het boekjaar van ingebruikname nog vier jaar volgen. Bij gewijzigd gebruik moeten zij dan 1/5 van de aftrek herzien.

Voorbeeld 2

In 2015 gebruikt de adviesorganisatie nog steeds vier verdiepingen van het pand zelf en huurt de bank nog steeds de bovenste verdieping. Per 1 januari 2016 gaat de bank nog een verdieping huren. De adviesorganisatie gebruikt de eerste drie verdiepingen en de bank de bovenste twee verdiepingen.

Op 31 december 2016 moet 1/10 van de oorspronkelijk genoten aftrek worden herzien.

Op basis van de gegevens over 2016 heeft de adviesorganisatie recht op aftrek voor een bedrag van $1/10 \times 210.000 \text{ euro} \times 3/5 = 12.600 \text{ euro}$.

De oorspronkelijk genoten aftrek aan het eind van het boekjaar van ingebruikname (toerekenbaar aan 2016) bedroeg $1/10 \times 210.000 \text{ euro} \times 4/5 = 16.800 \text{ euro}$.

De adviesorganisatie moet daarom in de laatste btw-aangifte over het jaar 2016 4.200 euro terugbetalen aan de Belastingdienst.

De aftrek op het kantoorpand moet de organisatie dus na het boekjaar van ingebruikname nog negen jaren volgen. De herzieningstermijn van het kantoorpand in ons voorbeeld eindigt dus op 31 december 2023. Een wijziging in het gebruik kan zich ook voordoen als de adviesorganisatie besluit het kantoorpand te verkopen. De verkoop van een onroerende zaak die langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen, is vrijgesteld van btw tenzij verkoper en koper gezamenlijk opteren voor een btw-belaste levering. Omdat het kantoorpand in het voorbeeld gemengd gebruikt wordt - de adviesorganisatie gebruikt het kantoorgebouw deels voor haar eigen belaste prestaties en een deel wordt vrijgesteld verhuurd - leidt verkoop in dit geval altijd tot herziening van de oorspronkelijk genoten aftrek. Als de organisatie het kantoorpand vrijgesteld van btw verkoopt, wordt verondersteld dat het kantoorpand gedurende het restant van de herzieningsperiode voor vrijgestelde prestaties wordt gebruikt.

Voorbeeld 3

De adviesorganisatie besluit het kantoorpand op 1 januari 2019 vrijgesteld van btw te verkopen aan de bank. Dit leidt tot herziening van de aftrek. Gedurende het restant van de herzieningstermijn die nog vijf jaren duurt, wordt de adviesorganisatie geacht het kantoorpand voor vrijgestelde prestaties te hebben gebruikt.

Van de oorspronkelijk genoten aftrek moet zij de resterende vijf herzieningsjaren terugbetalen aan de Belastingdienst: $5 \times 16.800 \text{ euro} = 84.000 \text{ euro}$.

Conclusie

Ondernemers moeten de aftrek op onroerende (en roerende) investeringsgoederen dus nog een aantal jaren volgen. Het leek zo simpel: de btw die in rekening wordt gebracht, brengt de ondernemer in aftrek. Maar in de praktijk zien we dat herziening van de aftrek nog al eens over het hoofd wordt gezien. Zeker bij onroerende zaken - waar vaak grote financiële belangen mee gemoeid zijn - kan dat tot onaangename financiële verrassingen leiden. Realiseert u zich daarom dat de aftrek van btw niet snel definitief is en dat u de genoten aftrek soms moet herzien! (*mr. C. van Vilsteren*)