
Van: NOAB Adviesgroep lid BTW-INSTITUUT- Ilse van Noije LL.B.

Datum: 4 september 2024

Onderwerp: Opteren voor belaste verhuur

Inleiding

De verhuur van onroerende goederen is in beginsel een van btw vrijgestelde prestatie.¹ Deze hoofdregel kent echter diverse uitzonderingen in de wet, waarbij bepaalde verhuuractiviteiten van rechtswege met btw worden belast. Hieronder valt bijvoorbeeld de kortdurende verhuur van een woonruimte of de verhuur van parkeerruimte. Daarnaast kan een verhuurder onder bepaalde voorwaarden ervoor kiezen om bij vrijgestelde verhuur toch btw-belast te gaan verhuren, ook wel het opteren voor belaste verhuur genoemd.² De optie voor belaste verhuur komt uitsluitend om de hoek kijken indien de verhuur van een onroerend goed niet onder een van de eerdergenoemde uitzonderingen valt. Hoewel het op het eerste gezicht vreemd in de oren klinkt om er juist voor te kiezen om de verhuur met 21% btw te belasten, kan het in specifieke situaties voordelig zijn. De btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerend goed betekent namelijk dat de verhuurder de btw op de kosten met betrekking tot dit onroerend goed in het geheel niet in aftrek mag brengen. Het opteren voor belaste verhuur kan een oplossing bieden voor dit probleem. Aangezien het vaak om aanzienlijke bedragen gaat, zorgt een btw-belaste verhuur ervoor dat de verhuurder recht heeft op aftrek van voorbelasting, wat kan leiden tot een financieel voordeel.

In deze praktijknotitie bespreken we het belang en de voorwaarden van het opteren voor belaste verhuur. We illustreren dit met voorbeelden uit de praktijk en recente jurisprudentie.

Opteren voor belaste verhuur

Het belang van opteren voor belaste verhuur

Het kiezen voor btw-belaste verhuur kan in vier situaties belangrijk zijn. In de eerste plaats is de optie voor belaste verhuur van belang wanneer het verhuurde onroerend goed belast aan de verhuurder is (op)geleverd. Wanneer er voor btw-belaste verhuur wordt gekozen, kan de btw op de (op)levering in aftrek worden gebracht. In de tweede plaats kan de keuze voor belaste verhuur ook na ingebruikneming van het onroerend goed van belang zijn. De btw-aftrek ter zake van een onroerend goed wordt tijdens de herzieningsperiode namelijk jaarlijks herzien. Voor onroerend goed geldt een herzieningstermijn van tien jaar inclusief het jaar van ingebruikname. Wanneer binnen de herzieningsperiode wordt gekozen voor btw-belaste verhuur mag de verhuurder de investerings-btw terugvragen. Daarnaast is de optie voor belaste verhuur van belang wanneer een verhuurder een onroerend goed heeft verbouwd zonder dat hierdoor een nieuw gebouw is ontstaan, wat ook wel 'vernieuwbouw' wordt genoemd. De belaste verhuur zorgt ervoor dat de verhuurder de btw op de verbouwingskosten volledig in aftrek mag brengen. Ten slotte kan de belaste verhuur ook voordelig zijn omdat de verhuurder hierdoor de btw op de lopende kosten, zoals onderhoud en

¹ Art. 11 lid 1 onderdeel b, Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB).

² Art. 11, lid 1, onderdeel b, 5° Wet PB en art. 6a Uitv.besch. OB 1968.

beheer, volledig is aftrek kan brengen. Dit is vooral belangrijk bij oude gebouwen, zoals monumenten, waar deze kosten vaak hoog kunnen oplopen.³

Het belang van opteren voor belaste verhuur ligt dus vooral in de mogelijkheid om voorbelasting in aftrek te brengen. Het is namelijk alleen mogelijk voor de verhuurder om voorbelasting in aftrek te brengen wanneer hij het onroerend goed btw-belast gaat verhuren.

De voorwaarden voor opteren van belaste verhuur

Om te kunnen opteren voor belaste verhuur moet aan de volgende eisen worden voldaan:

1. het verhuurde onroerend goed is geen (gedeelte van een) gebouw dat als woning wordt gebruikt;
2. het verhuurde onroerend goed wordt gedurende de referentieperiode gebruikt voor doeleinden waarvoor 90% of meer recht op aftrek bestaat;
3. de optie voor belaste verhuur is een gezamenlijke keuze van de verhuurder en huurder;
4. die gezamenlijke keuze moet blijken uit een schriftelijke huurovereenkomst of een verzoek aan de inspecteur;
5. de schriftelijke huurovereenkomst of het verzoek aan de inspecteur bevat bepaalde voorgeschreven informatie; én
6. indien de huurder in enig boekjaar niet (meer) aan de 90%-eis voldoet, moet hij de verhuurder en de inspecteur hiervan door middel van een door hem ondertekende verklaring op de hoogte stellen binnen vier weken na afloop van het betreffende boekjaar.

Opteren voor belaste verhuur is mogelijk wanneer aan de voorgenoemde voorwaarden is voldaan. De eerste twee voorwaarden voor de optie voor belaste verhuur stellen eisen aan het verhuurde onroerend goed, de huurder en het gebruik van het verhuurde onroerend goed door die huurder. Dit worden ook wel de materiële voorwaarden genoemd. De eerste materiële voorwaarde, het verhuurde onroerend goed is geen (gedeelte van een) gebouw dat als woning wordt gebruikt, is echter overbodig geworden sinds de invoering van de tweede materiële voorwaarde. Dit komt omdat wanneer het pand als woonruimte wordt verhuurd, nooit aan de 90%-eis voldaan kan worden. De laatste vier voorwaarden zijn de zogeheten formele voorwaarden, omdat deze betrekking hebben op de formaliteiten die bij het opteren voor belaste verhuur in acht genomen moeten worden. In het volgende gedeelte bespreken we eerst de materiële voorwaarde, de 90%-eis.

Materiële voorwaarde: 90%-criterium

Of een onroerend goed -of een zelfstandig deel daarvan- verhuurd kan worden met btw hangt af van de huurder. Opteren voor belaste verhuur is mogelijk wanneer de huurder het gehuurde (deel van het) onroerend goed minimaal voor 90% gebruikt of gaat gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties. De heffing over privégebruik en onttrekkingen tellen niet mee voor de 90%-grens. Voor bepaalde organisaties geldt niet een 90%-eis, maar een 70%-eis. Dit betreft:

- organisaties die de belangen behartigen van hun leden die deze belangen hebben in de hoedanigheid van werkgever;
- makelaardij in onroerende zaken, inclusief het bemiddelen bij hypotheek en verzekeringen;
- reisbureaubranche, inclusief het als tussenpersoon bemiddelen bij verzekeringen;

³ Van der Wulp 2021, p. 478.

- juridisch zelfstandige arbodiensten;
- postvervoersdiensten; en
- openbare radio- en televisieorganisaties.

De toetsing of aan de 90%/70%-eis is voldaan, vindt plaats bij aanvang van de verhuur en aan het eind van het boekjaar van de huurder. Dit is de referentieperiode.⁴ Wanneer aan het eind van het boekjaar nog steeds aan de grens is voldaan, dan wordt de optie voor dat jaar definitief. De referentieperiode van telkens één boekjaar zorgt ervoor dat het belasten van de verhuur een voorwaardelijk karakter heeft.⁵ Als tijdens de referentieperiode niet aan de 90%/70%-eis wordt voldaan, blijft de verhuur vrijgesteld van btw. Een uitzondering hierop geldt als de huurder dit niet van tevoren kon voorzien. Als in een volgend boekjaar opnieuw niet aan de 90%/70%-eis wordt voldaan, is de verhuur in dat jaar vrijgesteld, ongeacht of de huurder dit vooraf kon inschatten.⁶

Praktijksituatie

A verhuurt een pand aan B. B kiest er voor het pand onder te verhuren aan een niet-aftrekgerechtigde huurder C. Als gevolg hiervan heeft A geen recht op aftrek van voorbelasting en zal de genoten aftrek worden herzien. Dat is een onaangename verrassing en het is dan ook aan te raden om onderverhuur in dit kader te verbieden.

In sommige situaties is het niet wenselijk om vast te houden aan de wettelijke voorwaarden voor de belaste verhuur van onroerende zaken. De staatssecretaris heeft een aantal goedkeuringen opgenomen in het Vastgoedbesluit. De staatssecretaris van Financiën keurt onder voorwaarden goed dat geen gevolgen worden verbonden aan de omstandigheid dat een onroerende zaak niet door de huurder in gebruik is genomen voor het einde van het boekjaar van de huurder waarin de huurder de onroerende zaak met toepassing van de optieregeling is gaan huren. De huurder dient hiervoor de betrokken onroerende zaak gedurende een aangesloten periode van zes maanden te gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties en de huurder moet aan de 90%/70%-eis voldoen in het boekjaar waarin zich de periode van zes maanden bevindt.⁷

Praktijksituatie

De verhuurder van een nieuw gebouwd pand wil de eerste 6 maanden geen huur in rekening brengen aan zijn nieuwe huurder, onder het mom van een zogeheten 'huurholiday'. Als gevolg hiervan kan de 90%/70%-eis niet in de knel komen zolang naar de totale verhuurperiode – waaronder de huurholiday – wordt gekeken. Als partijen in dit geval een discussie met de Belastingdienst willen voorkomen, kan de verhuurder beter kiezen voor huurkorting van 50% gedurende 12 maanden in plaats van een huurholiday voor zes maanden.

⁴ Art. 6a lid 5 Uitv.besch. OB 1968.

⁵ HR 25 februari 2022, nr. 19/04138, ECLI:HR:2022:301, r.o. 3.2.5.

⁶ Art. 6a lid 8 Uitv.besch. OB 1968.

⁷ Besluit 12 december 2023, nr. 2023-26908, onderdeel 5.8.5.

Formele voorwaarden

Wanneer een huurder aan de 90%/70%-eis voldoet, kunnen de verhuurder en huurder zoals gezegd op twee manieren een belaste verhuur bewerkstelligen. Ze kunnen hiervoor een gezamenlijk verzoek indienen bij de inspecteur of in de schriftelijke huurovereenkomst de keuze maken voor belaste verhuur. In de praktijk is opteren via de huurovereenkomst de standaard.

De schriftelijke huurovereenkomst moet voldoen aan de volgende formele voorwaarden:

- een omschrijving van de onroerende zaak of het gedeelte daarvan waarvoor wordt geopteerd voor belaste verhuur, met plaatselijk en kadastrale aanduiding;
- de datum waarop het boekjaar van de huurder begint;
- een ondertekende verklaring van de huurder waaruit blijkt dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor hij voor ten minste 90% (of 70%) recht op aftrek van voorbelasting heeft; én
- de datum waarop de belaste verhuur ingaat.

Wanneer een huurder in enig boekjaar niet meer aan de grens voldoet, dan vervalt de optie met terugwerkende kracht tot aan de ingangsdatum van de verhuur. De huurder zal dit binnen vier weken schriftelijk aan de verhuurder moeten verklaren en zal ook de belastinginspecteur moeten informeren.⁸ Het is ook goedgekeurd dat de inwerkingtreding plaatsvindt met een terugwerkende kracht van maximaal drie maanden.⁹

In de praktijk krijgen de formaliteiten rond huuropties niet altijd de aandacht die ze verdienen. Soms wordt een schriftelijke huurovereenkomst met een optie voor btw-belaste verhuur pas getekend nadat de huur al is ingegaan. Dit kan problemen veroorzaken, omdat een verhuurder de verhuur dan niet meer met terugwerkende kracht vanaf het begin met btw kan belasten. Ook andere fouten, zoals een onvolledige adres- of kadastrale aanduiding of het ontbreken van belangrijke informatie over het gebruik van het pand, kunnen voor complicaties zorgen. Er is bij de inwerkingtreding van het nieuwe Vastgoedbesluit in 2024 echter een belangrijke versoepeling doorgevoerd. Als er formele fouten zijn gemaakt bij het vastleggen van de optie voor btw-belaste verhuur, kan de gewenste ingangsdatum in de (gewijzigde) schriftelijke huurovereenkomst of ingediend optieverzoek toch worden geaccepteerd, mits aan twee voorwaarden wordt voldaan:

1. Gedurende de hele periode waarvoor belaste verhuur wordt verzocht, moet de huurder een aftrekpercentage van minimaal 90% (of 70%) hebben.
2. Beide partijen moeten gedurende die hele periode hebben gehandeld alsof de verhuur al rechtsgeldig met btw belast was. Dit betekent dat er btw is gefactureerd en dat de partijen de gevolgen van de btw-belaste verhuur hebben aanvaard.

Deze versoepeling geldt niet alleen voor de ingangsdatum, maar ook voor gebreken in de vermelding van de locatiegegevens van het verhuurde pand, de startdatum van het boekjaar van de huurder en de verklaring van de huurder over het recht op btw-aftrek. Wel moeten deze fouten binnen een redelijke termijn worden hersteld. In gevallen waar geen gebruik kan worden gemaakt van deze versoepeling, blijft de mogelijkheid bestaan om de belaste verhuur met maximaal drie maanden terugwerkende kracht te laten ingaan. Deze

⁸ Art.6a lid 7, Uitv.besch. OB 1968.

⁹ Besluit 12 december 2023, nr. 2023-26908, onderdeel 5.8.2.2.

recente versoepeling is een belangrijke ontwikkeling die het voor verhuurders en huurders makkelijker maakt om aan de formele voorwaarden van het opteren voor belaste verhuur te voldoen.

Leegstand

De staatssecretaris voorziet in de mogelijkheid om na leegstand door de huurder en ontbinding van de huurovereenkomst de verhuurder niet te dwingen de zaak terug te draaien. In geval de verhuurder binnen twee boekjaren na het boekjaar waarin de eerste huurovereenkomst is ontbonden of verstreken zonder dat de onroerende zaak door de eerste huurder in gebruik is genomen, met toepassing van de optie belaste verhuur een huurovereenkomst sluit met een andere huurder, keurt de staatssecretaris van Financiën onder voorwaarden goed dat de tweede huurovereenkomst in de plaats treedt van de eerste huurovereenkomst. De staatssecretaris koppelt daaraan nog wel enkele voorwaarden.¹⁰ Indien geen huurovereenkomst wordt aangegaan binnen twee boekjaren na het boekjaar waarin de ontbinding van de huurovereenkomst heeft plaatsgevonden, dan dient de verschuldigde btw in het eerste tijdvak na het verstrijken van die termijn te worden voldaan.

Verhuur in gedeelten

In voorgaande gevallen gingen we ervan uit dat de 90%-eis voor belaste verhuur werd beoordeeld op het hele pand. Dit hoeft echter niet altijd zo te zijn. Het is goedgekeurd dat de optie voor belaste verhuur ook kan gelden voor een deel van een onroerende zaak, mits dat deel voldoende zelfstandig is. Dit betekent dat het gedeelte in economisch opzicht zelfstandig gebruikt of geëxploiteerd moet kunnen worden. In dit geval is het bij de vraag of belaste verhuur mogelijk is, niet belangrijk of het gehele pand aan de 90%-eis voldoet, maar of dit geldt voor het specifieke gedeelte dat wordt verhuurd. Verhuurders en huurders die verwachten dat de 90%-eis niet zal worden gehaald als het pand in zijn geheel wordt beoordeeld, kunnen er daarom voor kiezen om, indien de situatie dit toestaat, twee afzonderlijke huurcontracten af te sluiten.

Jurisprudentie

Op 29 november 2022 oordeelde Rechtbank Zeeland-West-Brabant dat voor een afsluitbare werkkamer, die bovenop de garage van een woonhuis is gebouwd en geen eigen sanitaire voorzieningen of eigen voordeur heeft, niet kan worden geopteerd voor belaste verhuur. De rechtbank vond het niet aannemelijk dat de kamer uitsluitend als werkkamer wordt gebruikt, wat een vereiste is voor belaste verhuur.

Daarnaast heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat verhuurders voor de tijdelijke verhuur van ruimtes in congres-, tentoonstellings- en vergadercentra btw in rekening mogen brengen, ongeacht of de huurder de ruimte gebruikt voor doeleinden die de optie rechtvaardigen. Dit geldt ook voor vergelijkbare ruimtes in hotels, cafés en restaurants. Voorwaarde is wel dat de huurder duidelijk wordt geïnformeerd dat de verhuur belast is, bijvoorbeeld door een vermelding op de prijslijst of een duidelijke clause in de huurovereenkomst.

11

¹⁰ Besluit 12 december 2023, nr. 2023-26908, onderdeel 5.8.6.

¹¹ Besluit 12 december 2023, nr. 2023-26908, onderdeel 5.8.6.

Praktijksituatie

Hotel Havik beschikt over een vergaderzaal en verhuurt deze iedere dinsdag aan Pretpark B.V. Het huurcontract loopt 3 jaren en Pretpark B.V. zal de zaal gebruiken voor bestuursvergaderingen. In het contract heeft Hotel Havik expliciet kenbaar gemaakt dat de verhuur van de ruimte belast is met btw.

Er is in deze situatie voldaan aan de drie voorwaarden die de staatssecretaris heeft gesteld aan de verhuur van congres-, vergader-, en/of tentoonstellingsruimten, namelijk:

1. De huurder huurt de congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte voor maximaal één maand. Daarbij gaat het om de feitelijke duur van de huur en niet om de looptijd van het huurcontract (een huurder die bijvoorbeeld gedurende drie jaar iedere week één dag een vergaderruimte huurt, huurt dit niet voor een periode van meer dan één maand en voldoet dus aan deze voorwaarde). Of voldaan is aan deze voorwaarde dient per afzonderlijke locatie te worden beoordeeld;
2. De huurder gebruikt de ruimte uitsluitend als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte;
3. De verhuurder maakt aan de huurder expliciet kenbaar dat de verhuur van de ruimte belast plaatsvindt. Dit kan de verhuurder bijvoorbeeld doen door een duidelijke vermelding op de prijslijst of een duidelijke bepaling in de huurovereenkomst.

Als gevolg van de goedkeuring is de verhuur btw-belast en hoeft er niet geopteerd te worden voor belaste verhuur. Wanneer niet aan de vereisten is voldaan, kan er wel geopteerd worden voor belaste verhuur.

Begin en einde van optie

Opteren is mogelijk wanneer aan de in deze notitie genoemde vereisten is voldaan. De optie kan op twee manieren eindigen. Ten eerste eindigt te mogelijkheid tot opteren wanneer het gebruik van de onroerende zaak zodanig verandert dat niet langer aan de voorwaarden voor de optie wordt voldaan. Dit is bijvoorbeeld het geval als de huurder de onroerende zaak voor minder dan 90% voor belaste activiteiten gebruikt. Daarnaast eindigt de optie als de huurovereenkomst eindigt of er een nieuwe huurder in de onroerende zaak komt. Omdat de huurder expliciet moet instemmen met de btw-belaste verhuur, moet met de nieuwe huurder worden overlegd of hij akkoord gaat met de belaste verhuur en of hij aan de 90%-eis voldoet. Dit betekent dat de verhuurder bij elke nieuwe huurder goed moet opletten of er opnieuw gekozen moet worden voor belaste verhuur. Wanneer alleen de verhuurder verandert blijft de keuze voor belaste verhuur ongewijzigd van kracht.

Wanneer een ondernemer zijn bedrijfsactiviteiten in een gehuurd pand beëindigt en derhalve de mogelijkheid tot opteren voor belaste verhuur van rechtswege verliest, heeft de Staatssecretaris goedgekeurd dat de optie voor belaste verhuur doorloopt tot de datum waarop de huurovereenkomst voor het pand afloopt.¹²

Optie belaste verhuur niet (meer) mogelijk

Als het gebruik van een pand verandert van belast naar vrijgesteld moet de verhuurder zijn btw-aftrek herzien. Om mogelijke financiële gevolgen te beperken, is het verstandig om in de huurovereenkomst een clause op te nemen die een aanpassing van de huurprijs mogelijk maakt. De huurprijs kan op grond van de clause worden verhoogd. Zo kan de verhuurder de "btw-schade" doorberekenen aan de huurder.

¹² Besluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908, onderdeel 5.8.3.



Tenslotte

Deze praktijknotitie gaat in op de mogelijkheid te opteren voor belaste verhuur en geeft handvatten om te beoordelen of er kan worden geselecteerd voor belaste verhuur.

Mocht u vragen hebben over de inhoud van deze NOAB-praktijknotitie, dan kunt u als NOAB-lid in het kader van de NOAB-helpdesk contact met ons opnemen.

NOAB Adviesgroep BTW-INSTITUUT – Ilse van Noije LL.B.

Tel. 078-6225452

Voorwaarden en disclaimer

Deze praktijknotities zijn specifiek bedoeld voor NOAB-kantoren. Het is niet toegestaan deze te delen met andere partijen. Daarnaast is de disclaimer van kracht die u kunt vinden op www.noab.nl/disclaimer.