

Btw besparing: transacties van verhuurde panden voortaan buiten de btw

Op 6 juni heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de levering van een multi-tenant pand, een pand met meerdere huurders, zonder heffing van btw kan plaatsvinden. Het betrof een pand dat uit acht zelfstandige units bestond. Deze units waren allemaal verhuurd aan verschillende btw belaste huurders. Als gevolg van de uitspraak zijn nu belangrijke btw besparingen mogelijk en Nederland loopt weer in de pas met de uitspraken van het Europese Hof van Justitie.

Inleiding

Btw speelt altijd een belangrijke rol bij vastgoedtransacties. Door de uitspraak van de Hoge Raad van 6 juni 2008 kan een heel aantal vastgoedtransacties zonder btw plaatsvinden. Dit is een groot voordeel voor koper en verkoper in een vastgoedtransactie. Het gaat hierbij om de toepassing van artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting 1968 ('de Wet'). In dit artikel is geregeld dat de overdracht van een onderneming of een zelfstandig gedeelte van een onderneming voor de btw geen prestatie is die tot heffing kan leiden.

Zoals het was

Tot 6 juni was de Hoge Raad van mening dat exploitanten van vastgoed niet konden worden beschouwd als volwaardige ondernemers voor de btw. Dit had tot gevolg dat deze quasi-ondernemers niet alles mochten wat gewone ondernemers mochten. Een van de dingen die de quasi-ondernemer niet mocht, was gebruik maken van het buiten de heffing van btw laten bij de overdracht van een (deel van een) onderneming. In het vastgoed had dit tot gevolg dat bij verkoop van een pand binnen de 10-jarige btw herzieningsperiode een keus gemaakt diende te worden: of opteren voor een belaste levering waardoor een nieuwe herzieningsperiode van 10 jaar ging lopen, of de btw schade voor lief nemen. Deze schade kwam commercieel veelal voor rekening van de koper die daar ook nog eens overdrachtsbelasting over verschuldigd was.

De zaak bij de Hoge Raad

De zaak waarover de Hoge Raad nu heeft geoordeeld betrof een belanghebbende die een pand in bezit had dat bestond uit 8 zelfstandig verhuurbare units. De units waren btw belast verhuurd aan verschillende huurders. Belanghebbende besloot het pand binnen de herzieningsperiode te verkopen aan haar middellijke aandeelhouders. Hierbij vergaten zij te opteren voor belaste levering. Binnen het systeem van de Wet is de levering zonder optie vrijgesteld van btw. Op grond van een fictiebepaling in de Wet wordt er dan van uitgegaan dat het pand gedurende de resterende herzieningsperiode vrijgesteld is gebruikt. Dat betekent een afrekeningmoment bij de levering waarbij de btw die betrekking heeft op deze resterende herzieningsperiode door de verkoper in één keer aan de fiscus moet worden afgedragen. Belanghebbende kreeg controle van de belastingdienst. Een naheffing van de herzienings-btw was het gevolg. De belanghebbende stelde dat hij deze naheffing niet hoefde te betalen omdat er sprake was van de overdracht van een (deel van een) onderneming. Hij kreeg gelijk bij de Hoge Raad.

De gevolgen bij vastgoedtransacties

Door de uitspraak van de Hoge Raad zijn twee dingen duidelijk geworden:

1. Een belegger of exploitant van vastgoed mag net als andere btw-ondernemers een beroep doen op de toepassing van artikel 31 van de Wet bij de overdracht van een onderneming.
2. Eén enkel verhuurd pand heeft al te gelden als een onderneming of een zelfstandig gedeelte van een onderneming.

Wat betekent dit nu concreet? Het betekent dat een verhuurd pand voortaan zonder btw kan worden geleverd. De onderneming (het pand in exploitatie) wordt met alle bijbehorende rechten en verplichtingen overgedragen. Daarom gaat ook de lopende herzieningstermijn over op de nieuwe eigenaar. Dit heeft een aantal gevolgen:

- de herzieningstermijn eindigt 10 jaar na de eerste ingebruikneming van het pand. Door een tussentijdse levering gaat geen nieuwe herzieningsperiode lopen;
- er ontstaat geen btw schade door de levering;
- het btw bedrag op het pand blijft het bedrag op de oorspronkelijke investeringskosten. De latere waarde stijging van het pand wordt voor de btw genegeerd;
- Bij levering binnen de eerste twee jaar na belaste ingebruikneming hoeft de btw niet te worden voorgefinancierd door de koper tot het moment van teruggaaf door de belastingdienst. Dit is dus een aanzienlijk cashflow voordeel.

Aandachtspunten

Omdat artikel 31 van de Wet tot nu toe niet van toepassing was bij de overdracht van een pand, is er niets vastgelegd omtrent de wijze waarop partijen in een transactie hiermee dienen om te gaan. Waar moet in een transactie aan worden gedacht?

- Of sprake is van de overdracht van een geheel of gedeelte van een onderneming is in principe niet afhankelijk van de goedkeuring van de inspecteur. Het betreft een situatie 'as is'. Afstemming over de toepassing van artikel 31 van de Wet is alleen noodzakelijk in geval van twijfel. Voor het overige kan in de btw-paragraaf van de akte van levering worden vermeld dat wordt overgedragen onder toepassing van artikel 31 van de Wet.
- De koper moet van de verkoper horen wanneer precies het moment van eerste ingebruikneming van het pand is geweest en wat precies de investerings-btw is geweest om zijn eventuele herzieningsverplichting juist te kunnen berekenen. Normaal gesproken komt deze informatie bij een due diligence onderzoek naar voren.
- Hoe verdelen partijen het voordeel? Dit is in wezen een commerciële issue. In de praktijk kiest men soms voor een 50/50 verdeling van het voordeel maar de ervaring hiermee is nog niet heel groot.

Voorbeeld (uitgaande van 20% btw)

Ontwikkelaar A heeft 100 investeringskosten + 20 btw voor een pand met een belaste huurder. Hij verkoopt in jaar 2 aan B voor 150 en die verkoopt twee jaar later met optie belaste levering aan C voor 200. In jaar 6 krijgt C een huurderswisseling. De nieuwe huurder is vrijgesteld van btw. In de oude situatie zou C per jaar $1/10 * 40$ (btw over 200) = 4 moeten herzien. Bovendien zou voor hem een nieuwe herzieningstermijn zijn gaan lopen waardoor hij zou hebben gekocht in een nieuw jaar 1, begonnen was te herzien in jaar 3 en tot en met jaar 10 per jaar 4 (* 8 = 32 totaal) aan herzienings-btw had moeten afdragen.

Ontwikkelaar A 100 investeringskosten 20 btw Belaste verhuur jaar 1	Koper B in jaar 2 150 koopprijs Belaste verhuur jaar 2 en 3	Koper C in jaar 4 200 koopprijs Belaste verhuur jaar 4 en 5 Vrijgestelde verhuur jaar 6 t/m 10 C betaalt jaar 6 t/m 10 per jaar 2 herzienings-btw (was in oude situatie 4 voor meer jaren)
--	---	--

Bij toepassing van artikel 31 herzielt C in dezelfde situatie per jaar $1/10 * 20$ (btw over oorspronkelijke investeringskosten) = 2. Dit is dus een btw voordeel van 2 waaruit blijkt dat de latere waardeinstijging van het pand geen invloed meer heeft op de btw positie. Daarbij komt dus nog dat de herzieningsperiode 3 jaar eerder eindigt ($2 * 5 = 10$ totaal in plaats van 32 totaal in de oude situatie).

Waar liggen de grenzen?

De uitspraak van de Hoge Raad heeft betrekking op één pand met acht huurders. Het is natuurlijk heel interessant te weten waar de grenzen van de vrijstelling nu liggen. Kan één pand met één huurder ook buiten de btw worden overgedragen? En één pand dat gedeeltelijk leegstaat? Of een pand dat helemaal leegstaat maar waarop een huurgarantie is gegeven? En tenslotte een geheel leegstaand pand zonder huurgarantie? De komende tijd zullen veel uitspraken op dit gebied verschijnen om de grenzen helder te maken. Het voert in het kader van dit artikel te ver om een uitgebreide analyse te geven van de kansen en mogelijkheden in dit opzicht. Wel kan worden opgemerkt dat het hebben van één huurder of het hebben van meerdere huurders geen verschil zou moeten maken. Ook kan een gedeeltelijke leegstand niet afdoen aan het ondernemerschap en het begrip (zelfstandig deel van een) onderneming voor de btw.

Artikel 31 van de Wet is van toepassing als het pand een (zelfstandig deel van een) onderneming vormt voor de btw. Met ander woorden, of met het pand in het economisch verkeer tegen vergoeding prestaties aan derden worden verricht (definitie btw-ondernemerschap). Op grond van vaste jurisprudentie gelden deze criteria ook voor de beginnende ondernemers. Dit zijn de ondernemers die nóg niet voldoen aan de criteria maar die daar wel naar streven. Zo redenerend zou in het meest vergaande scenario een leegstaand pand waarvoor een opdracht bij een makelaar ligt om een huurder te vinden, buiten de btw kunnen worden overgedragen. De tijd moet uitwijzen of dit ook werkelijk het geval is.

Terugwerkende kracht?

Tot nu toe was het, hangende de procedure bij de Hoge Raad, gebruikelijk vóór de levering van een pand een brief aan de inspecteur te sturen waarin een beroep werd gedaan op artikel 31 van de Wet. Daarnaast werd zekerheidshalve geopteerd voor een belaste levering voor het geval de uitspraak van de Hoge Raad toch negatief zou zijn. Het is de verwachting dat de belastingdienst al deze gevallen zal sanctioneren. Wanneer een dergelijk beroep op artikel 31 niet is gedaan en de belastingheffing ter zake van de levering definitief is geworden (als er geen beroepstermijn meer open staat) dan zal de belastingdienst naar alle waarschijnlijkheid geen terugwerkende kracht aan de uitspraak toekennen.

Conclusie

Met deze uitspraak is de Nederlandse situatie weer in overeenstemming met de Europese jurisprudentie. De herzieningsperiode op een pand zal over het algemeen na 10 jaar voorbij zijn. Dit is voor de toepassing van btw een redelijk resultaat. De precieze grenzen van de werking van artikel 31 bij vastgoed zijn nog niet helemaal duidelijk. Ook bestaat nog veel onduidelijkheid in de uitvoerende sfeer. In de komende tijd zal in dit opzicht duidelijkheid moeten brengen. In ieder geval zijn er btw voordelen mogelijk bij levering en herziening.

Wanda Otto

Wanda Otto is als partner verantwoordelijk voor de BTW en overdrachtsbelasting praktijk van de Real Estate Group van PricewaterhouseCoopers. Bij vragen kunt u bellen met PricewaterhouseCoopers 020 5684142.

Deze publicatie is uitsluitend opgesteld als algemene leidraad voor relevante kwesties en dient niet te worden geïnterpreteerd als professioneel advies. U dient niet te handelen op basis van de in deze publicatie vervatte informatie zonder nader professioneel advies te hebben ingewonnen. Er wordt geen enkele expliciete of impliciete verklaring verstrekt of garantie geboden ten aanzien van de juistheid of volledigheid van de in deze publicatie vervatte informatie, en voor zover toegestaan krachtens de wet, aanvaarden PricewaterhouseCoopers, aan haar gelieerde ondernemingen, medewerkers en vertegenwoordigers geen enkele aansprakelijkheid, en wijzen zij iedere verantwoordelijkheid af, voor de gevolgen van enige handeling dan wel omissie door hetzij uzelf hetzij enige andere persoon op basis van de in deze publicatie vervatte informatie of voor enig besluit waaraan die informatie ten grondslag ligt.

PricewaterhouseCoopers verleent sectorspecifieke diensten op de gebieden Assurance, Tax & HRS en Advisory. Ons doel is onze klanten te helpen slagvaardig te opereren. We zien onszelf daarbij niet alleen als dienstverlener, maar ook als business partner. We geven praktische adviezen, identificeren mogelijkheden en reiken vernieuwende oplossingen aan. Resultaatgericht en vaak vanuit een verrassend perspectief. In Nederland doen we dat met zo'n 4.600 collega's, wereldwijd met meer dan 146.000 mensen in 150 landen, op basis van ons gedachtegoed Connected Thinking. Dit doen we voor zowel grote nationale en internationale ondernemingen alsook voor overheden, not-for-profitorganisaties en private companies.

'PricewaterhouseCoopers' verwijst naar het netwerk van member firms die participeren in PricewaterhouseCoopers International Limited. Iedere member firm is een afzonderlijke en onafhankelijke juridische entiteit.