

31. Vastgoed en btw: gevolgen gewijzigde btw-fastgoedbesluit en ROZ-modellen voor de praktijk

MR. P.S.I. WILMINK EN MR. T.T.F. SCHLATMANN

In deze bijdrage gaan wij in op de recente wijzigingen in het btw-fastgoedbesluit en de daaruit voortvloeiende aanpassingen in de ROZ-modellen voor woon-, winkel- en kantoorruimte. De Raad voor Onroerende Zaken ('ROZ') heeft deze modellen geactualiseerd, mede vanwege wijzigingen in de btw-behandeling van nutsvoorzieningen en servicekosten, die nu een ander toetsingskader kennen. Wij beschrijven de belangrijkste aandachtspunten uit het geactualiseerde btw-besluit, belichten de relevantie daarvan voor huur- en verhuursituaties en bespreken de wijze waarop de herziene ROZ-modellen hierop inspelen.

Btw-fastgoedbesluit

Het Ministerie van Financiën heeft op 14 december 2023 het Besluit onroerende zaken omzetbelasting (het 'btw-fastgoedbesluit') geactualiseerd. Een belangrijke wijziging betreft de btw-behandeling van nutsvoorzieningen en servicekosten bij verhuur van onroerende zaken, die vanaf 1 januari 2025 van kracht is geworden. De algemene bepalingen bij de ROZ-modellen zijn hierop ook aangepast. Deze aanpassingen bespreken wij verderop in deze bijdrage.

Tot 1 januari 2025 werd in geval van (niet-commerciële) woonruimte veelal aangenomen dat voor wat betreft de btw-behandeling van de servicekosten en/of nutsvoorzieningen (de 'aanvullende dienstverlening') aansluiting mocht worden gezocht bij het btw-regime van de huur, zodat de aanvullende dienstverlening vrijgesteld was van btw. Voor commercieel vastgoed gold echter dat de aanvullende dienstverlening meestal als afzonderlijke prestatie kwalificeerde, zodat daarop een eigen btw-regime van toepassing was. Als gevolg was ter zake van de aanvullende dienstverlening doorgaans btw verschuldigd.

Een uitzondering vormden sowieso de servicekosten voor het zogenoemde huurdersonderhoud, het klein onderhoud aan de gehuurde onroerende zaak dat volgens de huurovereenkomst en het BW voor rekening en risico van de huurder komt (zoals onderhoud aan de deurbel, de brievenbus, deurkrukken en dergelijke). Over zulke servicekosten was in alle gevallen btw verschuldigd.

Vanaf 1 januari 2025 ten verhuurders per geval – dus ook voor (niet-commerciële) woonruimte – beoordelen of de aanvullende dienstverlening een zelfstandige prestatie (met eigen btw-regime) of een ondeelbare prestatie (volgt het btw-regime van de huur) is. De wijziging van

het btw-fastgoedbesluit komt voort uit het arrest van het HvJ EU uit 2015.¹ Uit het arrest volgt dat het uitgangspunt is dat iedere prestatie die een belastingplichtige aan zijn afnemer verricht als separaat en zelfstandig moet worden beschouwd. Wanneer leveringen en/of diensten echter zodanig met elkaar verbonden zijn of in dusdanige onderlinge samenhang worden verricht, kan worden gesproken van een samengestelde prestatie. Voor de beoordeling of sprake is van een samengestelde prestatie kan onder meer van belang zijn wat de kenmerkende elementen van de handeling zijn (vanuit het perspectief van de modale consumpt) en of één of meer elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als bijkomende prestaties die het fiscale regime van de hoofddienst volgen.² Daarnaast kan het relevant zijn of de verschillende handelingen zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij objectief gezien één enkele economische prestatie vormen, die economisch niet splitsbaar is en het kunstmatig zou zijn om deze uit elkaar te halen.

Voor de kwalificatie van de aanvullende dienstverlening in geval van (ver)huursituaties is, in het licht van voornoemd HvJ EU-arrest en aldus het gewijzigde btw-fastgoedbesluit, onder meer de inhoud van de huurovereenkomst van belang. Ook speelt mee of de huurder zelf zijn leverancier of dienstverlener kan kiezen en zelf kan beslissen in welke mate hij goederen of diensten afneemt. Daarnaast kan van belang zijn of sprake is van een individuele meter in het

¹ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*).

² Een dienst wordt doorgaans als bijkomend beschouwd bij een hoofddienst wanneer de dienst voor de afnemer geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

gehuurde en of facturatie plaatsvindt op basis van werkelijk gebruik/verbruik. Heeft de huurder bijvoorbeeld een individuele meter en vindt afrekening en facturatie plaats op basis van de daadwerkelijk afgenomen elektriciteit, warmte/koude, water et cetera (en niet op basis van het aantal gehuurde vierkante meters) dan zijn dat indicaties dat sprake is van een zelfstandige en een van de verhuurdienst te onderscheiden prestatie. Het kan dus van geval tot geval verschillen welk btw-regime van toepassing is op de aanvullende dienstverlening.

Aanpassing ROZ-modellen

De algemene bepalingen bij de ROZ-modellen hebben naar aanleiding van de wijziging van het btw-fastgoedbesluit ook een wijziging ondergaan. In de algemene bepalingen voor bedrijfsruimte (kantoorruimte, winkelruimte) is onderscheid aangebracht tussen nutsvoorzieningen enerzijds en servicekosten anderzijds. De algemene bepalingen gaan er nu vanuit dat de huurder zelf een overeenkomst voor nutsvoorzieningen afsluit, tenzij zulks niet mogelijk is omdat het gehuurde geen afzonderlijke aansluiting heeft en/of wanneer verhuurder en huurder overeen zijn gekomen dat de verhuurder zorgdraagt voor de nutsvoorzieningen. Het uitgangspunt is derhalve dat het voorzien in nutsvoorzieningen als zelfstandige prestatie heeft te gelden en een eigen btw-regime kent, tenzij de verhuurder zorgdraagt voor de nutsvoorziening. In dat laatste geval achten we het aannemelijk dat de levering van de nutsvoorziening door de verhuurder wordt verricht, zodat sprake is van een samengestelde prestatie en de nutsvoorzieningen het btw-regime van de huur volgen. Uiteraard blijkt dat afhankelijk van de omstandigheden van het geval, omdat op basis van andere gronden sprake zou kunnen zijn van een zelfstandige prestatie.

De algemene bepalingen hebben tevens een volledig nieuwe bepaling geïntroduceerd ten aanzien van servicekosten. Ook ter zake van het afnemen van prestaties waarvoor servicekosten worden berekend wordt tot uitgangspunt genomen dat de huurder zelf een overeenkomst sluit voor dergelijke prestaties, tenzij de verhuurder als onderdeel van de overeengekomen prestaties waarvoor servicekosten worden berekend zorgdraagt hiervoor. De kernvragen die de ROZ hanteert om ter zake van de servicekosten te beoordelen of sprake is van afzonderlijke prestaties zijn: i) kan de huurder afzonderlijk of kunnen de huurders gezamenlijk de dienstverrichter van de desbetreffende servicekosten kiezen en ii) worden de servicekosten op de factuur als afzonderlijke post vermeld (dat wil zeggen zichtbare afzonderlijke post op de factuur)? Daarnaast benadrukt de ROZ dat de inhoud van de huurovereenkomst tevens een belangrijke aanwijzing vormt voor de vraag of de prestaties waarvoor servicekosten worden gerekend afzonderlijke prestaties zijn.

Voorts is de aanpassing van het vernummerde art. 21 (voormalig nummer 19) in de algemene bepalingen voor

kantoorruimte en het vernummerde art. 24 (voormalig nummer 22) in de algemene bepalingen voor winkelruimte interessant. Kort gezegd regelen de vernummerde artikelen btw-compensatie voor de verhuurder wanneer een huur-overeenkomst niet (langer meer) voldoet aan de formele eisen voor een optie voor btw-belaste verhuur. In een dergelijk geval kan de verhuurder btw op kosten gemaakt ter zake van de verhuur niet langer meer in aftrek brengen als gevolg waarvan de verhuurder btw-schade lijdt. Op basis van art. 21 respectievelijk art. 24 van de algemene bepalingen wordt deze btw-schade gecompenseerd. De btw-compensatie geldt voor btw op exploitatiekosten, herrekenings- en/of herzienings-btw en alle overige schade van de verhuurder als gevolg van het eindigen van de belaste verhuur.

In art. 21.9/24.9 is toegevoegd dat indien de levering van nutsvoorzieningen en/of prestaties waarvoor servicekosten worden berekend, kwalificeren als bijkomende prestaties (en dus samen met de huur als één samengestelde prestatie kwalificeren), terwijl de optie voor een btw-belaste huur is komen te vervallen, de btw op deze kosten op het niveau van de verhuurder wordt doorberekend aan de huurder. Art. 21.9/24.9 regelt dus in feite dat de verhuurder ook geen btw-schade lijdt op de (niet-aftrekbare btw op) aanvullende dienstverlening, hoewel men zich kan afvragen of dat niet reeds was ondervangen met de tekst van art. 21.1(c) van de algemene bepalingen: *‘alle overige schade die Verhuurder c.q. diens rechtsopvolger(s) door het beëindigen van de optie lijdt’*.

Voorts betreft de toevoeging van art. 21.10/24.10 een verduidelijking dat wanneer de aanvullende dienstverlening tezamen met de verhuur als één prestatie te gelden heeft, terwijl voor de verhuur geopteerd is voor btw, de verhuurder tevens btw in rekening moet brengen over de aanvullende dienstverlening aan de huurder. Kortom, de bijkomende prestatie deelt het fiscale lot van de hoofdprestatie.

ROZ-handleiding

In de algemene bepalingen bij ROZ-modellen wordt op diverse plekken in een voetnoot verwezen naar de handleiding huurovereenkomst kantoorruimte c.q. winkelruimte. In deze handleiding wordt door de ROZ-redactie een korte toelichting gegeven op wanneer sprake is van een afzonderlijke prestatie dan wel bijkomende prestatie (en de btw-behandeling daarvan). Daarnaast zijn stroomschema's door de ROZ-redactie opgesteld om de verhuurder, in geval van zowel nutsvoorzieningen als servicekosten, te helpen beslissen of sprake is van één samengestelde prestatie of meerdere afzonderlijke prestaties.

In de algemene bepalingen voor woonruimte hebben geen wijzigingen plaatsgevonden. In de modelhuurovereenkomst wel. De modelhuurovereenkomst bevat nu een bepaling waaruit volgt of wel of geen omzetbelasting verschuldigd is over de vergoeding voor nutsvoorzieningen en servicekosten die door de verhuurder worden geleverd.³ Juist in

3 Art. 8 huurovereenkomst woonruimte.

deze gevallen is van belang dat beoordeeld wordt of de nutsvoorzieningen en servicekosten opgaan in de huur (btw-vrijgesteld) dan wel een zelfstandige prestatie vormen (btw-belast). Tot dusver werd altijd aangenomen dat de aanvullende dienstverlening altijd opging in de huur, zodat deze vrijgesteld was van btw. Vanaf nu – met het gewijzigde btw-vastgoedbesluit in de hand – kan dit dus anders zijn.

Kantoor- en winkelruimte: huurprijswijziging

Na aanwijzingen van de Autoriteit Consument & Markt ('ACM') heeft de ROZ de opties voor huurprijsaanpassing in de modelovereenkomst aangepast.⁴ Brancheorganisaties, zoals de ROZ, mogen hun leden niet bindend adviseren over prijzen, prijsaanpassingen of andere belangrijke concurrentieparameters, omdat dit kan leiden tot een beperking van de onderlinge concurrentie.⁵ Vanuit mededingingsrechtelijk perspectief is het van belang dat gebruikers van modelovereenkomsten en algemene bepalingen de vrijheid hebben om te onderhandelen over de inhoud van de huurovereenkomst, waaronder de wijze van huurprijsaanpassing. Het opnemen van een vooraf bepaalde automatische prijsaanpassingsmethode in algemene bepalingen – zoals de mogelijkheid van verhoging uitsluitend op grond van CPI – is daarmee concurrentiebeperkend en in strijd met het mededingingsrecht.⁶

Waar in de vorige modellen enkel de mogelijkheid bestond voor jaarlijkse huurprijsverhoging op grond van de consumentenprijsindex ('CPI'), kunnen partijen inmiddels ook kiezen voor de dienstenprijsindex commerciële dienstverlening (DPI), de producentenprijsindex voedingsmiddelen (PPI) of een andere index. Door de aanpassing hebben verhuurders en huurders de mogelijkheid in overleg/onderhandeling te treden of zij een automatische huurprijsaanpassing opnemen en ook op welke manier.⁷ De gekozen indexatiegrond dient door partijen expliciet te worden vastgelegd in de overeenkomst.

Nu gebruikers van de modelovereenkomst de wijze van huurprijsaanpassing voortaan vastleggen in de huurovereenkomst heeft de ROZ de betreffende artikelen in de algemene bepalingen laten vervallen.⁸ Doordat uitsluiting van deze artikelen overbodig lijkt, is in de huurovereenkomst voor winkelruimte art. 4.5.5 verwijderd. De ROZ heeft

echter nagelaten dit op overeenkomstige wijze voor de modelovereenkomst kantoorruimte te doen, waardoor art. 4.5.4 van die huurovereenkomst nog steeds verwijst naar het reeds vervallen art. 17 algemene bepalingen.

Bovendien is door het vervallen van art. 20 algemene bepalingen winkelruimte een verhogingsmogelijkheid van de promotiebijdrage buiten werking gesteld. Art. 7.1 van de modelovereenkomst bepaalt immers dat de promotiebijdrage zal worden aangepast in overeenstemming met art. 20.1 en met inachtneming van art. 20.3-20.5 van de algemene bepalingen. Daarmee lijkt de verhuurder enkel nog bevoegd de promotiebijdrage te wijzigen na overleg met de winkeliersvereniging of andere collectiviteit dan wel bij het ontbreken daarvan na overleg met de huurder.⁹

Ten slotte verdient opmerking dat door het volledig laten vervallen van art. 20 algemene bepalingen winkelruimte en art. 17 algemene bepalingen kantoorruimte het in feite mogelijk is dat de huurprijs in tijden van deflatie wordt verlaagd. Verhuurders dienen daarom expliciet overeen te komen dat de huurprijs niet wordt gewijzigd indien een indexering tot een lagere huurprijs zou leiden.¹⁰

Woonruimte

Huurprijswijziging en huursegmenten

Naar aanleiding van ontwikkelingen in de rechtspraak met betrekking tot de Europese Richtlijn Oneerlijke Bedingen¹¹ heeft de ROZ art. 5 van de huurovereenkomst en art. 16 algemene bepalingen aangepast. De Hoge Raad heeft ten aanzien van huurprijswijzigingsbedingen die bestaan uit een CPI-indexering en een aanvullende opslag geoordeeld dat dergelijke bedingen in beginsel eerlijk zijn, mits de opslag beperkt blijft tot 3%.¹² Aangezien het door partijen in te vullen maximale opslagpercentage leeg is gelaten in de modelovereenkomst, adviseert de ROZ gebruikers met klem juridisch advies in te winnen of het arrest door te nemen alvorens art. 5.4 in te vullen. Het gevolg van een oneerlijk opslagbeding is doorgaans vernietiging van het opslagbeding. De aan de hand van het opslagbeding door de verhuurder te veel ontvangen huur zal (gedeeltelijk) moeten worden terugbetaald aan de huurder. Dat het onverstandig is een afwijkend percentage in te vullen dan uit het arrest volgt, blijkt inmiddels uit de praktijk. In recente uitspraken gewezen na het arrest, oordelen feitenrechters dat bedingen met opslagpercentages die de 3% overstijgen of een minimumpercentage stellen oneerlijk zijn. Zo achtte de kantonrechter Amsterdam een huurprijswijzigingsbeding dat bestond uit een minimumverhoging van 3% oneerlijk,¹³

⁴ Vastgoedplatform ROZ schrapt automatische inflatiecorrectie uit modelcontracten, Autoriteit Consument & Markt, 10 april 2024.

⁵ Leidraad Samenwerking tussen concurrenten, Den Haag: Autoriteit Consument & Markt 2019.

⁶ Art. 6 Mededingingswet; Leidraad Samenwerking tussen concurrenten, Den Haag: Autoriteit Consument & Markt 2019, p. 9-10; Rb. Rotterdam van 17 december 2012, ECLI:NL:RBROT:2015:9352, r.o. 5.5-5.12; HR 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1354, r.o. 3.3.4 (Geborgde Dierenarts); Besluit ACM van 26 april 2004 in zaak 3310/Nederlands Tandtechnisch Genootschap, mrs. 79 en 89; Rb. Rotterdam 23 oktober 2001, ECLI:NL:RBROT:2001:AD7476 (Simo) en Cbb 3 juli 2008, ECLI:NL:CBB:2008:BD6629 (AUV).

⁷ Respectievelijk art. 4.7.2 van de huurovereenkomst winkelruimte en art. 4.5.2 van de huurovereenkomst kantoorruimte.

⁸ Art. 20 algemene bepalingen winkelruimte 2022 en art. 17 algemene bepalingen kantoorruimte 2015.

⁹ Art. 7.2 huurovereenkomst winkelruimte 2025.

¹⁰ Zoals voorheen art. 20.2 algemene bepalingen winkelruimte en art. 17.2 algemene bepalingen kantoorruimte bepaalden.

¹¹ Richtlijn 93/13/EEG betreffende oneerlijke bedingen in consumentenovereenkomsten.

¹² HR 29 november 2024, ECLI:NL:HR:2024:1780. Zie ook PHR 19 juli 2024, ECLI:NL:PHR:2024:77 en Rb. Amsterdam 11 januari 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:129.

¹³ Rb. (Ktr.) Amsterdam 18 maart 2025, ECLI:NL:RBAMS:2025:2015.

en werden opslagbedingen van maximaal 4% en 5% ook oneerlijk bevonden.¹⁴

Daarnaast is in art. 5.6 van de huurovereenkomst opgenomen dat de huurder het recht heeft de huurovereenkomst te beëindigen indien de door verhuurder aangekondigde huurprijsverhoging meer behelst dan enkel de verhoging op grond van het CPI-indexeringsbeding. Deze beëindigingsmogelijkheid voor huurders geldt dus alleen ten aanzien van verhogingen van de huur op basis van een CPI-indexeringsbeding met daarbij een aanvullend opslagbeding.¹⁵ Aangezien deze opzegmogelijkheid voortvloeit uit de Richtlijn Oneerlijke Bedingen en Europese rechtspraak,¹⁶ beschikken ook huurders in lopende huurovereenkomsten – waarin een dergelijke mogelijkheid niet contractueel is opgenomen – hierover. Daarmee verandert ten aanzien van dit punt op dit moment weinig voor de praktijk.

Verder zijn de modelovereenkomst en algemene bepalingen voor woonruimte aangepast naar aanleiding van de inwerkingtreding van de Wet betaalbare huur. In art. 5 worden nu onderscheid gemaakt tussen de drie huursegmenten: het laagsegment, het middensegment (middenhuur) en het hoogsegment. Hoewel het onderscheid tussen deze segmenten al aanwezig was in de huurovereenkomst van juli 2024, heeft de ROZ in de nieuwste versie de bepalingen over huurprijswijziging voor het middensegment verder aangescherpt en verduidelijkt. Als gevolg daarvan zijn de mogelijkheden voor huurprijswijziging nu per segment gespecificeerd en afzonderlijk in de overeenkomst opgenomen.¹⁷

Woningwaarderingstelsel

Met de inwerkingtreding van de Wet betaalbare huur werd het woningwaarderingstelsel ('WWS') dwingend voor verhuurders van huurwoningen in zowel het laag- als het middensegment. Verhuurders zijn verplicht zich te houden aan de maximale huurprijs die op grond van een berekening volgens het WWS voor deze huurwoningen kan gelden. Daarnaast zijn alle verhuurders van huurwoningen vanaf 1 januari 2025 verplicht om – bij het aangaan van nieuwe huurovereenkomsten – informatie aan de huurder

te verstrekken over de puntentelling van de bijbehorende huurprijs.¹⁸

Als gevolg van deze uitbreiding van de informatieplicht heeft de ROZ de modelovereenkomst aangepast om hierbij aan te sluiten. De WWS-puntentelling is nu expliciet opgenomen in het bijlagenoverzicht van de modelovereenkomst. Hoewel voor huurwoningen in het hoogsegment weliswaar de verplichting geldt om de puntentelling te verschaffen, is het WWS hier niet dwingend.

Conclusie

Samengevat zien de wijzigingen vooral op de consequenties die voortvloeien uit de wijziging van het btw-vastgoedbesluit en het in overeenstemming brengen van de ROZ-modellen met de al geldende wet- en regelgeving, dan wel om deze in lijn te brengen met de ontwikkelingen in de rechtspraak. De wijzigingen betreffen dus inhoudelijk niet veel nieuws, maar toch zal bij gebruik van de nieuwe modellen zorgvuldig moeten worden gekeken naar de toepassing hiervan.

Kortom, men doet er verstand aan bij nieuwe én lopende (ver)huursituaties zorgvuldig in kaart te brengen welke fiscale en juridische consequenties spelen om onaangename verrassingen te voorkomen.

Over de auteurs



Mr. P.S.I. (Puck) Wilmink
Fiscalist bij CMS.



Mr. T.T.F. (Tom) Schlatmann
Werkzaam als advocaat bij CMS.

14 Respectievelijk: Rb. (Ktr.) Rotterdam 9 mei 2025, ECLI:NL:RBROT:2025:5712 en Rb. (Ktr.) Amsterdam 15 mei 2025, ECLI:NL:RBAMS:2025:3202.

15 De huurverhoging aan de hand van art. 5.4 van de huurovereenkomst.

16 Punt 1, sub j en l en punt 2, sub b en d van de Bijlage bij Richtlijn 93/13/EEG; HvJ EU 26 april 2012, C-472/10, ECLI:EU:C:2012:242 (*Invitel*), punt 24, 26, 28-29 en HvJ EU 21 maart 2013, C-92-11, ECLI:EU:C:2013:190 (*RWE Vertrieb*), punt 50, 52, 53-55.

17 Laagsegment art. 5.1; middenhuur art. 5.2; en hoogsegment art. 5.3, 5.4 en 5.6.

18 Art. 2 lid 2 sub e onder 6 Wet goed verhuurderschap.