

Fiscale aspecten van het ROZ-model

mr. P. Hulshof en mr. A. Scholten*

Inleiding

In deze korte bijdrage zal worden nagegaan of de fiscale bepalingen van het ROZ-model aanpassing behoeven, mede naar aanleiding van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009 (hierna: het Besluit). Het Besluit heeft betrekking op de heffing van BTW bij de levering en verhuur van onroerende zaken.¹ In het Besluit zet de Staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) onder meer zijn beleid uiteen ten aanzien van de fiscale behandeling van huurgaranties, het ontbinden of wijzigen van huurovereenkomsten en de fiscale gevolgen van leegstand en kraken. Op deze interessante onderwerpen zullen wij in deze bijdrage niet ingaan. In dit artikel zullen wij ons uitsluitend concentreren op de vraag of het Besluit noopt tot een aanpassing van het ROZ-model ter zake van kantoorruimte.²

De fiscale bepaling van het ROZ-model

Het Besluit heeft een (beperkt) aantal gevolgen voor het ROZ-model. De grondslag voor het afzien van het indienen van een gezamenlijk optieverzoek is gewijzigd. Voorts is er een aantal wijzigingen wat betreft de verschuldigheid van omzetbelasting over de servicekosten. Deze gevolgen lichten wij hieronder toe, waarna wij een aantal fingerwijzingen zullen geven voor een gewijzigde bepaling ter zake van de omzetbelasting.

(i) Het opteren voor een met omzetbelasting belaste huurprijs
Partijen bij een huurovereenkomst kunnen opteren voor een met omzetbelasting belaste huurprijs door het indienen van een gezamenlijk optieverzoek bij de inspecteur der belastingen. In de praktijk zien partijen echter veelal af van het indienen van een dergelijk optieverzoek door in de huurovereenkomst nadrukkelijk te verklaren dat zij een met omzetbelasting belaste huur zijn overeengekomen, onder verwijzing naar Mededeling 45, besluit van 24 maart 1999, nr. VB 99/571 (hierna: de Mededeling). De Mededeling heeft per 30 december 2008 een wettelijk grondslag gekregen in art. 11 lid 1, onderdeel b, sub 5 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 en is inmiddels komen te vervallen. De inhoudelijk voorwaarden om af te kunnen zien van het indienen van een gezamenlijk optieverzoek blijven echter gelijk: (i) de huurder verklaart in de huurovereenkomst dat hij het gehuurde blijvend gebruikt (of laat gebruiken) voor doeleinden waarvoor een nagenoeg volledig recht op aftrek van omzetbelasting bestaat, (ii) de kadastrale aanduiding van het gehuurde en (ii) het boekjaar van de huurder worden in de huurover-

eenkomst vermeld. Zie art. 6a van de Uitvoeringsbeschikking Wet op de Omzetbelasting 1968.

(ii) Servicekosten en omzetbelasting

In veel huurrelaties brengt de verhuurder afzonderlijk servicekosten in rekening voor bijkomende leveringen en diensten. Daarbij gaat het volgens het Besluit om bedragen die de verhuurder aan de huurder doorberekent en die betrekking hebben op handelingen/voorzieningen die (nauw) samenhangen met het huurrecht c.q. het genot van de onroerende zaak.

Tot het Besluit werd de verhuurder op grond van de resolutie van 27 april 1979, nr. 279-6164 de mogelijkheid geboden om de heffing van omzetbelasting over de servicekosten achterwege te laten bij een vrijgestelde huur.

A contrario werd aangenomen dat servicekosten belast waren met omzetbelasting ingeval partijen een met omzetbelasting belaste huurprijs waren overeengekomen. Onder verwijzing naar de uitspraak van het Hof van Justitie in de TellmerProperty zaak³ maakt de Staatssecreta-

* Paul Hulshof en Arnout Scholten zijn respectievelijk belastingadviseur en advocaat bij CMS Derks Star Busmann N.V. te Utrecht/Arnhem. De auteurs danken drs. W. Ambergen voor zijn commentaar op het concept artikel.

1. Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP 2008/137M, *Stcrt.* 2009, 11140.
2. Huurovereenkomst kantoorruimte met de daarbij behorende algemene bepalingen van 30 juli 2003, gedeponneerd op 11 juli 2003 bij de Rechtbank te Den Haag en aldaar ingeschreven onder nummer 72/2003. Onze bevindingen zijn mutatis mutandis van toepassing op het model winkelruimte van 15 augustus 2008 dat is gedeponneerd op 25 augustus 2008 bij de griffie van de Rechtbank te Den Haag en aldaar ingeschreven onder nummer 68/2008.
3. Uitspraak van 11 juni 2009 van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, zaak C-572/07 (TellmerProperty), *V/N* 2009/29.17. Het betrof een geschil tussen de Tsjechische belastingdienst en RLRE TellmerProperty Sro over de verschuldigheid van omzetbelasting over de schoonmaakkosten van de algemene ruimten. TellmerProperty verhuurt appartementen, waarvan de algemene/gemeenschappelijke ruimten worden schoongemaakt. Daarvoor brengt TellmerProperty separaat kosten in rekening, waarover de Tsjechische belastingdienst omzetbelasting heft. Het Hof van Justitie oordeelt op grond van de voorgelegde feiten dat de schoonmaakdienst niet opgaat in de verhuurdienst zodat de kosten van de schoonmaak zijn belast met omzetbelasting.

ris thans een onderscheid tussen twee situaties. In de *eerste situatie* gaan de bijkomende leveringen en diensten op in de verhuurdienst en volgen de servicekosten het belastingregime van de verhuurdienst. Bij een met omzetbelasting belaste verhuur zijn derhalve ook de servicekosten belast met omzetbelasting; is er sprake van vrijgestelde huur, dan zijn ook de servicekosten onbelast. Daarbij gaat het om *leveringen en diensten die de huurder(s) niet zelf kan/kunnen (doen) verrichten door met een derde een overeenkomst aan te gaan*.⁴ Als voorbeelden noemt de Staatssecretaris het verhuurdersonderhoud ter instandhouding van de verhuurde onroerende zaak⁵, de servicekosten die betrekking hebben op de gemeenschappelijke ruimten, zoals de kosten van de huismeester/portier, schoonmaak van liften, trappenhuisen en andere gemeenschappelijke ruimten⁶ en de servicekosten die betrekking hebben op bestanddelen van onroerende zaken, waarbij de huurders niet de mogelijkheid hebben om hiervoor een overeenkomst aan te gaan met een derde, zoals onderhoudscontracten cv-ketels, geisers, boilers. e.d.

In de *tweede situatie* bestaat voor de huurder wel de mogelijkheid om met een derde een overeenkomst aan te gaan voor de desbetreffende leveringen en diensten. Dat betekent dat de servicekosten op hun eigen merites worden beoordeeld en niet zonder meer het belastingregime van de verhuurdienst volgen. Als voorbeeld noemt de Staatssecretaris het klein onderhoud aan het gehuurde dat op grond van art. 7:217 BW in beginsel voor rekening komt van de huurder. Het klein onderhoud wordt in voorkomende gevallen door de verhuurder verricht en vervolgens doorbelast aan de huurder via de servicekosten. Het bovenstaande onderscheid (is de huurder al dan niet in staat om met een derde een overeenkomst aan te gaan ter zake van de bijkomende leveringen en diensten) is met name van belang bij het berekenen van de schade als het gevolg van het niet (langer) belast kunnen verhuren. Dat brengt ons op het volgende.

Omzetbelasting schade

Een relatief groot deel van de fiscale bepalingen van het ROZ-model is gewijd aan de schade als gevolg van het niet langer voldoen aan de voorwaarden voor een belaste verhuur. Als mogelijke schadecomponenten worden in het ROZ-model genoemd:

- i) de niet langer aftrekbare omzetbelasting op de exploitatiekosten van het gehuurde of investeringen daarin;
- ii) de door verhuurder betaalde omzetbelasting ter zake van de verkrijging van het gehuurde, die niet langer gedurende de herzieningsperiode in vooraf trek mag worden gebracht;
- iii) alle overige schade die verhuurder door beëindigen van de belaste verhuur lijdt.

Met betrekking tot de eerstgenoemde schadecomponent kan in art. 4.7.2 van het ROZ-model de schade bij voorbaat worden vastgesteld op een bepaald percentage van de actuele huurprijs. Deze omzetbelastingsschade is immers relatief goed op voorhand in te schatten. In de prak-

tijk wordt dit percentage echter niet altijd ingevuld.

Er valt te twisten over de vraag of de schade die verhuurder lijdt omdat de omzetbelasting op kosten ter zake van de door verhuurder te verzorgen leveringen en diensten (de servicekosten) niet langer aftrekbaar is (hierna: omzetbelastingsschade-servicekosten), is aan te merken als schade als gevolg van niet langer aftrekbare omzetbelasting op de exploitatiekosten (hierna: omzetbelastingsschade-exploitatiekosten).

Indien de omzetbelastingsschade-exploitatiekosten mede omvat de omzetbelastingsschade-servicekosten én bij het fixeren van deze schade in een percentage van de huurprijs geen rekening is gehouden met de omzetbelastingsschade-servicekosten, dan kan de verhuurder niet alle daadwerkelijke schade op de huurder verhalen. De gefixeerde schadevergoeding is dan immers lager dan de daadwerkelijke schade. Daarom stellen wij voor om aan de drie bovengenoemde schadecomponenten een vierde schadecomponent toe te voegen ter zake van de omzetbelastingsschade-servicekosten. Deze schade kan uiteraard

4. Mr. B.L. Adams MRE en mr. T. van der Made wijzen erop dat het Hof van Justitie een aantal criteria aanlegt bij de beoordeling of de (schoonmaak)dienst opgaat in de hoofddienst (verhuur van woonruimte). De Staatssecretaris acht maatgevend of de huurder zelf de mogelijkheid heeft om de dienst door een derde te doen verrichten. Dit is volgens voornoemde schrijvers slechts één van de gezichtspunten. Naast het door de Staatssecretaris genoemde gezichtspunt heeft het Hof van Justitie gewicht toegekend aan (1) de regel dat elke prestatie in beginsel zelfstandig moet worden beschouwd, (2) dat de prestatie niet zelfstandig is wanneer deze bijkomend is aan de hoofddienst, (3) dat de prestatie een bijkomend karakter heeft indien de prestatie niet een doel op zichzelf is voor de afnemer maar een middel is om de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken, (4) dat er sprake is van één prestatie wanneer de handelingen zo nauw samenhangen dat splitsing kunstmatig zou zijn en (5) of de prestatie separaat wordt gefactureerd. Mr. B.L. Adams MRE en mr. T. van der Made, 'Het nieuwe vastgoed verzamelbesluit voor de BTW: hoe content is de belegger hiermee?' *BTW-brief* nr. 10, 2009, p. 3-8.
5. Dit voorbeeld is ongelukkig gekozen. Verdedigbaar is namelijk dat het door de verhuurder te verrichten onderhoud in het geheel niet is aan te merken als een bijkomende dienst of levering. Het onderhoud ter instandhouding van de gehuurde onroerende zaak komt voor rekening en risico van de verhuurder en is, zo kan betoogd worden, geen dienst ten behoeve van de huurder.
6. Enigszins opmerkelijk wordt het schoonhouden van de algemene ruimten van de gehuurde zaak door de Staatssecretaris genoemd als een voorbeeld van één enkele prestatie, omdat het Hof van Justitie in de TellmerProperty zaak nu juist oordeelde dat er sprake is van twee zelfstandige, van elkaar te onderscheiden diensten.

uitsluitend betrekking hebben op service-kosten die opgaan in de vrijgestelde verhuur (hierboven beschreven als de eerste situatie). Servicekosten die niet daarin opgaan, volgen los van de optie belaste verhuur hun eigen regime (hierboven beschreven als de tweede situatie).

Wijziging van de fiscale bepaling

Gelet op het bovenstaande zijn wij van mening dat:

- de verwijzing naar de Mededeling in art. 4.3. van de huurovereenkomst en de art. 19.1 en 19.2 van de algemene bepalingen moet worden vervangen door een verwijzing naar art. 11, lid 1, onderdeel b, sub 5, van de Wet op de omzetbelasting 1968;
- een schadecomponent (namelijk de omzetbelasting-schade-servicekosten) moet worden toegevoegd aan art. 19.4a van de Algemene Bepalingen, indien het percentage, als bedoeld in art. 4.7.2 van de huurovereenkomst, wordt ingevuld en derhalve de omzet-schade-exploitatiekosten wordt gefixeerd.⁷

7. In welk geval uiteraard ook de verwijzingen naar de schadecomponenten van art. 19.3a van de algemene bepalingen moet worden gewijzigd in art. 19.3b e.v. van de algemene bepalingen.