

De Nederlandse voorwaarden voor de optie voor belaste verhuur: neutraal en evenredig?

BtwBrief 2024/41

In het kader van het recht op aftrek is het vaste jurisprudentie van het HvJ dat formele voorwaarden in beginsel geen afbreuk mogen doen aan het aftrekrecht indien aan de materiële voorwaarden is voldaan.¹ Deze 'substance-over-form-vlieger' gaat niet op voor de optie voor belaste levering en de optie voor belaste verhuur. Bij de implementatie van deze optionele regelingen beschikken lidstaten over een ruime beoordelingsruimte.² Lidstaten hebben de vrijheid niet alleen materiële, maar ook formele voorwaarden te stellen. Die vrijheid is echter begrensd door het fiscale neutraliteits- en het evenredigheidsbeginsel. In *BtwBrief 2022/55* heb ik antwoord gegeven op de vraag of de Nederlandse voorwaarden voor de optie voor een belaste levering die grenzen aan de nationale beoordelingsruimte eerbiedigen.³ In deze bijdrage behandel ik diezelfde vraag, maar dan met betrekking tot de Nederlandse voorwaarden voor de optie voor belaste verhuur. Hierbij besteed ik ook aandacht aan de 'substance-over-form-goedkeuring' in het nieuwe vastgoedbesluit.⁴

De belastbare verhuur van een onroerend goed is in beginsel vrijgesteld van btw-heffing.⁵ Op grond van art. 137 lid 1 aanhef en onderdeel d Btw-richtlijn kunnen lidstaten belastingplichtigen het recht verlenen te opteren voor de belaste verhuur van een onroerend goed. Deze uitzondering op de vrijstelling voor de verhuur van onroerende goed vindt haar rechtvaardiging in het beginsel van de fiscale neutraliteit. Zij beoogt cumulatie van btw-heffing en (daarmee) concurrentievervalsingen te voorkomen.⁶ Dit oogmerk is niet los te zien van het recht op btw-aftrek en de herziening daarvan. De btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerend goed heeft namelijk tot gevolg dat de verhuurder de btw op de kosten met betrekking tot dit onroerend goed in het geheel niet in aftrek mag brengen. De verhuurder zal deze niet-aftrekbare btw verdisconteren in de huurprijs. Deze 'verborgen' btw leidt tot cumulatie indien de huurder het gehuurde onroerend goed aanwendt voor belaste prestaties. Dit btw-nadeel kan met name bij nieuwe gebouwen zo groot zijn dat gevreesd moet worden voor concurrentievervalsing, omdat een belastingplichtige bij *aankoop* van hetzelfde of een soortgelijk nieuw gebouw wél recht heeft op btw-aftrek. De moge-

lijkheid de verhuur van onroerend goed aan btw-heffing te onderwerpen, beoogt deze onwenselijke gevolgen van de vrijstelling voor de verhuur van onroerend goed te voorkomen.⁷

In mijn dissertatie heb ik vier situaties genoemd waarin de optie voor belaste verhuur van belang is. In de eerste plaats indien het verhuurde onroerend goed belast aan de verhuurder is (op)geleverd. In dat geval zorgt de keuze voor belaste verhuur ervoor dat de verhuurder de btw ter zake van deze (op)levering in aftrek mag brengen. In de tweede plaats kan de keuze voor belaste verhuur ook na ingebruikneming van het onroerend goed van belang zijn, omdat de btw-aftrek ter zake van een onroerend goed gedurende de herzieningsperiode jaarlijks wordt herzien. Belaste verhuur binnen de herzieningsperiode bewerkstelligt dat de verhuurder in ieder herzieningsjaar de aan dit jaar toerekenbare 'investerings-btw' mag terugvragen. In de derde plaats kan de keuze voor belaste verhuur van belang zijn indien de verhuurder een onroerend goed heeft verbouwd zonder dat hierdoor een gebouw is vervaardigd, de zogenoemde 'vernieuwbouw'. Bij een verbouwing die niet leidt tot een vervaardigd gebouw zorgt de belaste verhuur ervoor dat de verhuurder de btw op de verbouwingskosten volledig in aftrek mag brengen. Ten slotte kan de keuze voor belaste verhuur van belang zijn omdat de verhuurder hierdoor de btw op de lopende kosten, zoals de kosten voor onderhoud en beheer, volledig in aftrek kan brengen. Met name bij oude gebouwen, zoals monumentale gebouwen, kunnen die kosten aanzienlijk zijn.⁸

Lidstaten die gebruikmaken van de mogelijkheid die art. 137 lid 1 aanhef en onderdeel d Btw-richtlijn biedt, stellen de bepalingen voor de uitoefening van dit keuzerecht vast en kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken.⁹ Uit de richtlijnhistorie volgt dat die nationale beoordelingsruimte een nadrukkelijke wens was van de lidstaten.¹⁰ Het is daarom zowel in overeenstemming met de bewoordingen als de historie van art. 137 lid 2 Btw-richtlijn dat het HvJ van oordeel is dat lidstaten met betrekking tot de optie voor belaste verhuur van onroerend goed beschikken over een *ruime* beoordelingsruimte.¹¹

Grenzen aan de ruime beoordelingsruimte

De ruime beoordelingsruimte waarover lidstaten op grond van art. 137 lid 2 Btw-richtlijn beschikken is niet onbegrensd. Lidstaten hebben slechts de vrijheid de *omvang* van de optie voor belaste verhuur te beperken en niet de

1 Zie hierover nader: M. Merx, 'Just a Formality!: Substance over Form in EU VAT and the Right to Deduct Input VAT', *Intertax* 2022, Volume 50, Issue 6/7, p. 556-567.

2 HvJ 30 juni 2022, C-56/21, ECLI:EU:C:2022:509 (ARVI), punt 19 en HvJ 12 januari 2006, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22 (*Turn- und Sportunion Waldburg*), punten 28 en 29.

3 M.D.J. van der Wulp, 'De Nederlandse voorwaarden voor de optie voor belaste levering: neutraal en evenredig?', *BtwBrief 2022/55*.

4 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Stcr.* 2023, 31602, paragraaf 5.8.2.1.

5 Art. 135 lid 1 aanhef en onderdeel l Btw-richtlijn.

6 MvT, *Kamerstukken II* 1994/95, 24172, nr. 3, p. 8.

7 M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (Fiscale Monografieën nr. 169), Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 477-478 (hierna: Van der Wulp 2021).

8 Van der Wulp 2021, p. 478.

9 Art. 137 lid 2 Btw-richtlijn.

10 Van der Wulp 2021, p. 476-477.

11 HvJ 12 januari 2006, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22 (*Turn- und Sportunion Waldburg*), punten 28 en 29.

gevolgen van de uitoefening van de optie voor belaste verhuur. Optievoorwaarden mogen daarom een reeds verworven recht op aftrek niet ongedaan maken; een herziening van de btw-aftrek wegens het niet voldoen aan de optievoorwaarden is wel mogelijk.¹² Daarnaast moet een lidstaat bij de *beperving* van de optie voor belaste verhuur het beginsel van de fiscale neutraliteit eerbiedigen in die zin dat de optievoorwaarden geen inbreuk mogen maken op de *uitwendige* fiscale neutraliteit.¹³ Dit houdt in dat de optievoorwaarden niet mogen leiden tot een verschillende btw-behandeling van soortgelijke verhuurtransacties. Uit het Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl-arrest is reeds af te leiden dat een lidstaat bij het stellen van een (formele) optievoorwaarde ook het evenredigheidsbeginsel moet eerbiedigen.¹⁴ In het ARVI-arrest inzake de optie voor een belaste levering toetst het HvJ de Litouwse (formele) voorwaarde voor de optie voor een belaste levering explicieter aan dit beginsel door na te gaan of deze voorwaarde geschikt is om het ermee nagestreefde doel te bereiken en niet verdergaat dan ter bereiking van dit doel nodig is.¹⁵ Voor lidstaten die het niet zo nauw nemen met de grenzen aan de beoordelingsruimte is er een stok achter de deur. Een belastingplichtige kan zich namelijk rechtstreeks beroepen op de overschrijding van de beoordelingsruimte die art. 137 lid 2 Btw-richtlijn aan een lidstaat geeft.¹⁶

Nederlandse optievoorwaarden

De hiervoor genoemde grenzen aan de beoordelingsruimte van lidstaten bij het stellen van optievoorwaarden roepen de vraag op of de Nederlandse wetgever die grenzen (volledig) in acht neemt. In Nederland is de verhuur van onroerend goed in beginsel btw-vrijgesteld. Op die regel bestaan vier verplichte uitzonderingen:

- 1 de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
- 2 de verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen, die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;
- 3 de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen; en
- 4 de verhuur van safeloketten.¹⁷

Deze uitgezonderde verhuurdiensten zijn *van rechtswege* belast met btw. De optie voor belaste verhuur komt daarom uitsluitend om de hoek kijken indien de verhuur van

een onroerend goed niet onder een van deze uitzonderingen valt. Voor de optie voor een belaste verhuur van een onroerend goed gelden in Nederland de volgende voorwaarden:

- 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 (de 90%-eis).
- 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 (de kennisgeving).¹⁸

De eerste twee voorwaarden voor de optie voor belaste verhuur betreffen naar mijn mening *materiële* voorwaarden, omdat deze voorwaarden eisen stellen aan het verhuurde onroerend goed, de huurder en het gebruik van het verhuurde onroerend goed door die huurder.¹⁹ Door de invoering van de 90%-eis op 31 maart 1995, 18.00 uur is de eerste materiële voorwaarde naar mijn mening overbodig geworden²⁰, omdat in de situatie waarin het verhuurde onroerend goed wordt gebruikt als woonruimte nimmer voldaan zal zijn aan de 90%-eis. Om die reden laat ik de eerste materiële voorwaarde in deze bijdrage onbesproken. De laatste vier optievoorwaarden zijn mijns inziens te typeren als *formele* voorwaarden, omdat het gaat om formaliteiten die bij het opteren voor belaste verhuur in acht genomen moeten worden.

90%-eis

Aan het opteren voor belaste verhuur is de materiële voorwaarde verbonden dat de verhuurder het onroerend goed verhuurt aan een persoon die het onroerend goed gebruikt voor doeleinden waarvoor 90% of meer recht op aftrek bestaat, de 90%-eis. De materiële voorwaarde dat de huurder het gehuurde onroerend goed volledig of voor een bepaald percentage voor aftrekgerechtigde doeleinden moet gebruiken, komt niet alleen in Nederland voor,

12 HvJ 28 februari 2018, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134 (*Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA*), punten 48 en 49 en HvJ 18 mei 2021, C-248/20, punt 39 tot en met 50 ECLI:EU:C:2021:394 (*Skellefteå Industrihus AB*).

13 HvJ 12 januari 2006, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22 (*Turn- und Sportunion Waldburg*), punt 31-33. De uitwendige neutraliteit ziet op de houding *tussen* belastingplichtigen en wordt ook wel aangeduid als de mededingingsneutraliteit of concurrentiëneutraliteit. Voor het onderscheid tussen de inwendige en de uitwendige fiscale neutraliteit verwijst ik naar Van der Wulp 2021, p. 42-46.

14 HvJ 9 september 2004, C-269/03, ECLI:EU:C:2004:512, punt 29.

15 HvJ 30 juni 2022, C-56/21, ECLI:EU:C:2022:509.

16 Van der Wulp 2021, p. 27.

17 Art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel b 1° tot en met 4° Wet OB 1968.

18 Art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel b 5° Wet OB 1968 jo. art. 6a Uitvoeringsbeschikking OB 1968. De verhuurder is voor het voldoen aan de optievoorwaarden in belangrijke mate afhankelijk van zijn huurder, maar hij draait wel op voor de te betalen (herzienings-)btw als de verhuur door het niet voldoen aan de optievoorwaarden toch vrijgesteld is. De verhuurder doet er daarom verstandig aan, en dit is in de praktijk ook gebruikelijk, met de huurder expliciet overeen te komen dat de afnemer voor de btw-(herzienings)schade van de verhuurder en de kosten van dien opdraait indien (door zijn toedoen of nalaten) niet voldaan is aan de optievoorwaarden (Van der Wulp 2021, p. 517-518).

19 Van der Wulp 2021, p. 480.

20 Van der Wulp 2021, p. 490.

maar ook op Cyprus en in Duitsland, Luxemburg, Oostenrijk, Portugal en Slovenië.²¹ Over de richtlijnconformiteit van de Nederlandse 90%-eis an sich kan ik kort zijn. Uit het arrest Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl²² is naar mijn mening af te leiden dat de beperking van de optie voor belaste verhuur tot het geval waarin de afnemer recht heeft op aftrek door de unierechtelijke beugel kan, terwijl uit het arrest Gemeente Leusden/Holin Groep²³ is af te leiden dat het HvJ evenmin een probleem ziet in de beperking van de optie voor belaste verhuur tot het geval waarin de huurder een bepaalde mate van aftrek heeft. Dat de 90%-eis toegestaan is, betekent overigens niet dat deze materiële optievoorwaarde wenselijk is. In het kader van deze bijdrage laat ik dit rusten.²⁴

Op grond van art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel b 5° Wet OB 1968 jo. art. 6a lid 4 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 geldt de 90%-eis voor alle huurders. Niettemin geldt voor huurders in bepaalde branches en sectoren op grond van goedkeurend beleid geen 90%-eis, maar een 70%-eis. Kan dit door de unierechtelijke ‘neutraliteitsbeugel’? Met dit beleid heeft de Staatssecretaris van Financiën concurrentievervalsingen willen voorkomen die zouden kunnen ontstaan als een belastingplichtige die het onroerend goed voor minder dan 90%, maar wel voor 70% of meer gebruikt voor aftrekgerechtigde handelingen niet mag opteren, maar een belastingplichtige die dezelfde activiteiten verricht en wel aan de 90%-eis voldoet wel.²⁵ Een branche of sector die niet in het beleid wordt genoemd, maar wel onder de 70%-eis wil vallen, kan hierom verzoeken bij het Ministerie van Financiën. De betrokken branche of sector moet in dat geval wel bewijzen dat het gaat om een soortgelijke situatie als die van de branches en sectoren waarvoor de 70%-eis geldt. Omdat voor de 70%-eis een rechtvaardiging bestaat én de deur van de 70%-eis ook openstaat voor belastingplichtigen in branches en sectoren die in hetzelfde ‘aftrekschuitje’ zitten, meen ik dat dit goedkeurend beleid de ‘neutraliteitsgrens’ niet overschrijft.

Voor de 90%-eis geldt een referentieperiode van telkens één boekjaar. Hierbij is een onderscheid gemaakt tussen het boekjaar waarin de huurder het onroerend goed met btw is gaan huren en de periode na het boekjaar waarin de huurder het onroerend goed is gaan huren. Voor het voldoen aan de materiële voorwaarde in eerstgenoemde referentieperiode volstaat het niet dat de huurder op het tijdstip waarop hij het onroerend goed met btw gaat huren voldoet aan de 90%-eis (toetsmoment 1). De huurder moet ook aan het einde van het boekjaar – het gaat hier om het boekjaar van de huurder²⁶ – waarin de huurder het onroerend goed met btw is gaan verhuren voldoen aan de 90%-eis (toetsmoment 2). De optie voor belaste verhuur heeft op toetsmoment 1 dus een voorwaardelijk karakter.

Op toetsmoment 2 wordt voldaan aan de 90%-eis indien het *gemiddelde* gebruik voldoet aan de 90%-eis. Het is dus niet noodzakelijk dat de huurder het gehuurde onafgebroken voor minimaal 90% voor aftrekgerechtigde doeleinden gebruikt. Een onderschrijding van de 90%-eis in een boekjaar kan naar mijn mening gecompenseerd worden door een overschrijding van de 90%-eis in hetzelfde boekjaar.²⁷ Heeft de huurder het onroerend goed op toetsmoment 2 nog niet in gebruik genomen, dan is niet voldaan aan de 90%-eis.²⁸ Is in het boekjaar waarin de huurder het onroerend goed met btw is gaan huren wél voldaan aan de 90%-eis, dan moet vervolgens in ieder volgend boekjaar aan de 90%-eis worden getoetst. Wordt in enig boekjaar na het boekjaar waarin de huurder het onroerend goed met btw is gaan huren niet voldaan aan de 90%-eis, dan is de verhuur in dat boekjaar toch belast, tenzij de huurder de onderschrijding van de 90%-eis redelijkerwijs kon voorzien. Indien in een volgend boekjaar opnieuw niet wordt voldaan dan is de verhuur in dat boekjaar vrijgesteld, ook indien de onderschrijding in dat boekjaar redelijkerwijs niet was te voorzien.²⁹

In de literatuur is betoogd dat uit de Skellefteå Industrihus AB-beschikking volgt dat het Nederland niet is toegestaan te eisen dat de huurder het gehuurde onroerend goed gedurende de gehele referentieperiode voor 90% of meer voor aftrekgerechtigde doeleinden gebruikt.³⁰ Ik lees dat niet in deze beschikking. Uit deze beschikking volgt dat met de optievoorwaarden geen inbreuk gemaakt mag worden op het recht op aftrek door een reeds verworven recht op aftrek te herroepen. Met een *herziening* van de reeds verworven aftrek wegens het niet voldoen aan de optievoorwaarden heeft het HvJ geen moeite. De referentieperiode van telkens één boekjaar betekent dat het belast zijn van de verhuur gedurende dat boekjaar een *voorwaardelijk* karakter heeft.³¹ Indien gedurende de referentieperiode niet voldaan is aan de 90%-eis, dan is de verhuur in dat boekjaar – behoudens de incidentele onderschrijding in art. 6a lid 7 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 – alsnog vrijgesteld en vanwege die vrijgestelde verhuur is te veel btw in aftrek gebracht. Het (alsnog) moeten *herzien* van die aftrek op grond van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 jo. art. 12 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 of art. 15 lid 6 Wet OB 1968 jo. art. 12 lid 3 of art. 13 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 vanwege de vrijgestelde verhuur is naar mijn mening geen verboden herroeping van een reeds verworven aftrekrecht.

Op grond van art. 6a lid 5 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 is niet voldaan aan de 90%-eis indien de huurder het onroerend goed niet vóór het einde van het boekjaar waarin hij

21 Van der Wulp 2021, p. 481-485.

22 HvJ 9 september 2004, C-269/03, ECLI:EU:C:2004:512.

23 HvJ 29 april 2004, gevoegde zaken C-478/01 en C-7/02, ECLI:EU:C:2004:263, punt 66.

24 Voor kritiek op de 90%-eis verwijst ik naar Van der Wulp 2021, p. 490-495.

25 Besluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Stcrt.* 2023, 31602, paragrafen 5.8.1 en 4.7.2. Zie ook: *Kamerstukken II* 1994/95, 24172, nr. 8, p. 14.

26 Art. 6 lid 8 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

27 Van der Wulp 2021, p. 498-499.

28 Art. 6a lid 5 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

29 Art. 6a lid 7 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

30 G. Sparidis, B. Middelburg en C. Noorlander, ‘Speelruimte lidstaten begrensd bij vormgeving optieregeling btw-belaste levering en verhuur’, *BtwBrief* 2021/66.

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

het met btw is gaan huren in gebruik heeft genomen.³² Wat het nagestreefde doel van deze 'ingebruiknemingsvoorwaarde' is, is mij niet duidelijk. Een toetsing aan het evenredigheidsbeginsel is daarom een onmogelijke opgave. Toch valt er wel iets over de richtlijnconformiteit van deze voorwaarde te zeggen. De ingebruiknemingsvoorwaarde betekent dat leegstand ertoe kan leiden dat niet voldaan wordt aan de 90%-eis, hoewel het verhuurde onroerend goed in het boekjaar waarin de huurder het onroerend goed met btw is gaan huren wél bestemd is om voor minimaal 90% voor aftrekgerechtigde doeleinden te worden gebruikt. Zie ik het goed dan komt de ingebruiknemingsvoorwaarde er feitelijk op neer dat *voorgenomen* aftrekgerechtigd gebruik in het boekjaar waarin de huurder met btw is gaan huren door Nederland voor de 90%-eis niet beschouwd wordt als aftrekgerechtigd gebruik. Uit het Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA-arrest³³ leid ik af dat dit onderscheid tussen voorgenomen en daadwerkelijk aftrekgerechtigd gebruik in het boekjaar waarin de huurder met btw is gaan huren niet is toegestaan³⁴, omdat een optievoorwaarde niet gebruikt mag worden om te bepalen wat aftrekgerechtigd gebruik is en wat niet.

Gezamenlijke keuze

Uit art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel b 5° Wet OB 1968 volgt dat de optie voor belaste verhuur een gezamenlijke keuze van de verhuurder én de huurder moet zijn. Deze formele optievoorwaarde wordt ook in de lidstaten België, Denemarken (alleen bij in gebruik genomen onroerende goederen), Slovenië en Tsjechië gesteld. Naar mijn mening is die voorwaarde toegestaan op grond van art. 137 lid 2 onderdeel d Btw-richtlijn. Omdat deze optievoorwaarde in alle gevallen geldt, leidt deze voorwaarde niet tot een verschillende behandeling van soortgelijke verhuurdiensten. Van strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit is derhalve geen sprake.³⁵ De Nederlandse wetgever heeft deze voorwaarde gesteld om 'de huurder te beschermen tegen onverhoedse btw-heffing over de huursommen'.³⁶ Naar mijn mening wordt de huurder ook zonder deze formele voorwaarde reeds afdoende tegen dit gevaar beschermd. Een rechtsgeldige huurovereenkomst veronderstelt op grond van het civiele recht dat er tussen de verhuurder en de huurder overeenstemming bestaat over de door de huurder te betalen (huur)prijs.³⁷ De verhuurder mag de huurprijs daarom slechts met btw verhogen indien de huurder hiermee instemt. De eerste formele optievoorwaarde kan daarom hooguit van toegevoegde

waarde zijn ten opzichte van de civielrechtelijke huurdersbescherming in het (uitzonderings)geval dat een transactie voor de btw wel kwalificeert als verhuur en civielrechtelijk niet. Hoewel de eis van een gezamenlijke keuze voor de belaste verhuur overbodig kan zijn, gaat hij in elk geval niet *verder* dan nodig is om de huurder tegen een onverhoedse btw-heffing over de huur te beschermen. De eis van een gezamenlijke keuze acht ik daarom niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Uit de tweede voorwaarde van de 'substance-over-formgoedkeuring' in het nieuwe vastgoedbesluit volgt dat het niet voldoen aan deze formele voorwaarde niet door de vingers wordt gezien.³⁸

Schriftelijke huurovereenkomst of optieverzoek

De gezamenlijke keuze voor de optie voor belaste verhuur van een onroerend goed moet blijken uit de schriftelijke huurovereenkomst of een optieverzoek aan de inspecteur.³⁹ Een dergelijke formele voorwaarde wordt ook door Frankrijk (alleen keuze in huurovereenkomst indien de huurder geen belastingplichtige is), Hongarije (optieverzoek), Italië (keuze in huurovereenkomst), Luxemburg (optieverzoek), Portugal (optieverzoek) en Zweden (optieverzoek bij vernieuwbouw) gehanteerd.⁴⁰ In Nederland vindt de optie voor belaste verhuur van een onroerend goed nagenoeg altijd plaats in de schriftelijke huurovereenkomst. Dat is niet verwonderlijk, omdat bij de meeste verhuurtransacties toch al een schriftelijke huurovereenkomst wordt opgemaakt waardoor het opnemen van de keuze voor belaste verhuur in die overeenkomst een kleine moeite is. De formele optievoorwaarde dat de gezamenlijke keuze voor het belasten van de verhuur van een onroerend goed moet blijken uit de schriftelijke huurovereenkomst of een optieverzoek aan de inspecteur geldt in alle gevallen, waardoor deze voorwaarde niet leidt tot een verschillende btw-behandeling van soortgelijke gevallen. Van strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit is daarom geen sprake. Het doel van deze formele optievoorwaarde lijkt te zijn dat de belastingdienst kan nagaan of aan de voorwaarden voor de optie voor belaste verhuur is voldaan. Naar mijn mening kan deze formele voorwaarde door de unierechtelijke evenredigheidsbeugel. Immers, in het Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl-arrest heeft het HvJ de (verdergaande) voorwaarde van de goedkeuring van een optieverzoek door de belastingdienst zonder terugwerkende kracht niet onevenredig geacht.⁴¹ In de praktijk komt het voor dat partijen onbedoeld de keuze voor de belaste verhuur niet hebben vastgelegd in de huurovereenkomst (en ook geen optieverzoek hebben

32 In het besluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Stcrt.* 2023, 31602, paragrafen 5.8.5 en 5.8.6 is (onder voorwaarden) goedgekeurd dat als niet voldaan is aan de 'ingebruiknemingsvoorwaarde', de aanvang van de referentieperiode wordt opgeschort tot het boekjaar waarin de huurder het onroerend goed in gebruik neemt of, bij ontbinding van de huurovereenkomst, de tweede huurovereenkomst in de plaats treedt van de ontbonden huurovereenkomst. Ik laat deze goedkeuringen verder onbesproken.

33 HvJ 28 februari 2018, C-672/16, *V-N* 2018/16.17.

34 Van der Wulp 2021, p. 504-505 en M. van der Wulp, 'Voorgenomen gebruik en gebruik voor een voornemen', *BtwBrief* 2018/36. Zie ook: *Redactie V-N* in haar aantekening onder *V-N* 2018/16.17.

35 Vergelijk HvJ 30 juni 2022, C-56/21, ECLI:EU:C:2022:509 (*ARVI*), punt 30.

36 MvT, *Kamerstukken II* 1977/78, 14887, nr. 3, p. 21.

37 Art. 7:201 BW.

38 Besluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Stcrt.* 2023, 31602, paragraaf 5.8.2.1: '2. Partijen hebben gedurende de hele periode gehandeld als of rechtsgeldig is gekozen voor belaste verhuur. Dat wil zeggen dat btw is berekend en op de factuur is vermeld en dat partijen daarmee de gevolgen aanvaarden die wet- en regelgeving verbindt aan de optie voor belaste verhuur. De instemming van partijen moet blijken uit de feiten en omstandigheden.'

39 Art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel b 5° Wet OB 1968 jo. art. 6a lid 1 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

40 Van der Wulp 2021, p. 481-485.

41 HvJ 9 september 2004, C-269/03, ECLI:EU:C:2004:512, punt 29.

ingediend). De Staatssecretaris van Financiën acht het ongewenst hieraan zonder meer het (wettelijke) gevolg te verbinden dat de verhuur btw-vrijgesteld is totdat de huurovereenkomst is aangepast. Wanneer voldaan is aan de materiële voorwaarde, de 90%-eis (en voor bepaalde sectoren en branches op grond van goedkeurend beleid de 70%-eis) en partijen gedurende de gehele verhuurperiode hebben gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor belaste verhuur (lees: er is btw berekend en op de factuur vermeld en partijen hebben dienovereenkomstig gehandeld), dan keurt hij goed dat de optie voor belaste verhuur ook geldt voor de periode waarin de huurovereenkomst nog niet voldeed aan de formele voorwaarde dat partijen hierin voor belaste verhuur moeten kiezen.⁴² Hebben partijen niet gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor belaste verhuur, bijvoorbeeld omdat de (aangepaste) schriftelijke huurovereenkomst nog niet is ondertekend, dan keurt de Staatssecretaris van Financiën goed dat de inspecteur aansluit bij de datum van ingang die is genoemd in de (aangepaste) schriftelijke huurovereenkomst (of het optieverzoek) waarin partijen hebben geopteerd voor belaste verhuur, mits deze niet meer dan drie maanden ligt vóór de datum waarop het de (aangepaste) huurovereenkomst (of het optieverzoek) is ondertekend.⁴³

Schriftelijke huurovereenkomst of optieverzoek bevat voorgeschreven informatie

Dat de gezamenlijke keuze voor belaste verhuur blijkt uit de schriftelijke huurovereenkomst of het optieverzoek is voor een rechtsgeldige optie niet voldoende. In art. 6a lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wordt ook geëist dat de huurovereenkomst of het optieverzoek de volgende informatie bevat:

- een omschrijving van het verhuurde onroerend goed met plaatselijke en kadastrale aanduiding;
- een door de afnemer ondertekende verklaring waaruit blijkt dat hij het gehuurde onroerend goed voor ten minste 90% gaat gebruiken voor aftrekgerechtigde doeleinden (de 90%-verklaring); en
- de datum van aanvang van het boekjaar van de huurder.

De eis dat de huurovereenkomst of het verzoek bepaalde informatie bevat, komt ook voor in de lidstaten Luxemburg en Slovenië.⁴⁴ In Nederland geldt deze formele optievoorwaarde in alle gevallen waardoor een inbreuk op de uitwendige neutraliteit niet aan de orde is. Dat de schriftelijke huurovereenkomst of het optieverzoek de 90%-verklaring moet bevatten heeft als doel aan de huurder en de belastingdienst duidelijkheid te verschaffen dat op het tijdstip waarop de belaste verhuur aanvangt aan de materiële voorwaarde, de 90%-eis, is voldaan. Naar mijn mening is die verklaring voor dit doel geschikt en

gaat deze eis niet verder dan nodig is om die duidelijkheid te verschaffen. Voor de vraag wanneer de referentieperiode begint en eindigt, dient duidelijk te zijn wanneer het boekjaar van de huurder aanvangt. De eis dat dit gegeven in de schriftelijke huurovereenkomst of op het optieverzoek moet worden vermeld, verschaft hierover vooraf duidelijkheid aan zowel de verhuurder als de belastingdienst. Naar mijn mening gaat ook deze eis niet verder dan nodig is om dit doel te bereiken. De eis dat het verhuurde onroerend goed met plaatselijke en kadastrale aanduiding in de huurovereenkomst of het optieverzoek moet zijn omschreven, roept meer vragen op. Het komt mij voor dat het doel van die voorwaarde hierin bestaat dat duidelijk is op welk verhuurd onroerend goed de keuze voor btw-heffing betrekking heeft.⁴⁵ Dit doel wordt naar mijn mening ook bereikt indien de kadastrale aanduiding in de schriftelijke huurovereenkomst of het optieverzoek ontbreekt, maar uit die overeenkomst of het verzoek wel duidelijk blijkt op welk verhuurd onroerend goed de optie voor belaste verhuur betrekking heeft.⁴⁶

Dit 'evenredigheidspunt' is echter meer van academisch dan van praktisch belang. In het nieuwe vastgoedbesluit is namelijk goedgekeurd dat een huurovereenkomst die niet (al) de voorgeschreven informatie bevat niet aan de optie voor belaste verhuur in de weg hoeft te staan. Wanneer voldaan is aan de materiële voorwaarde, de 90%-eis (en voor bepaalde sectoren en branches op grond van goedkeurend beleid de 70%-eis) en partijen gedurende de gehele verhuurperiode hebben gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor belaste verhuur (lees: er is btw berekend en op de factuur vermeld en partijen hebben dienovereenkomstig gehandeld), dan keurt de Staatssecretaris van Financiën goed dat de optie voor belaste verhuur ook geldt voor de periode waarin de huurovereenkomst nog niet voldeed aan de formele voorwaarde dat de huurovereenkomst al de voorgeschreven informatie bevat.⁴⁷

Kennisgeving

Indien de huurder in enig boekjaar niet (meer) aan de 90%-eis voldoet, moet de huurder de verhuurder en 'zijn'⁴⁸ inspecteur hiervan door middel van een door hem ondertekende verklaring op de hoogte stellen binnen vier weken na afloop van het betreffende boekjaar.⁴⁹ Dit betreft derhalve een kennisgeving. Nederland is, voor zover mij bekend, de enige lidstaat die aan de huurder een kennisgevingsverplichting achteraf oplegt.⁵⁰ Het doel van deze formele voorwaarde is dat 'het voor een goed functioneren

42 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Stcrt.* 2023, 31602, paragraaf 5.8.2.1.

43 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Stcrt.* 2023, 31602, paragraaf 5.8.2.2.

44 Van der Wulp 2021, p. 481-485.

45 Hierbij merk ik op dat het civiele recht aan een huurovereenkomst de eis stelt dat uit de overeenkomst blijkt op welke zaak de overeenkomst betrekking heeft (art. 7:201 BW en HR 6 maart 1964, ECLI:NL:HR:1964:29 (*Dorvo/Herngreen*)).

46 Vergelijk Willemsen in zijn noot onder *NLF* 2022/669.

47 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Stcrt.* 2023, 31602, paragraaf 5.8.2.1.

48 Uit (de historie) van art. 6a lid 6 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 blijkt niet welke inspecteur bedoeld is. Omdat het gaat om een verplichting van de huurder, ligt het naar mijn mening het meest voor de hand dat dit de inspecteur van de huurder betreft (Van der Wulp 2021, p. 511).

49 Art. 6a lid 6 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

50 Van der Wulp 2021, p. 511.

van de optieregeling van belang is dat zowel de verhuurder als de fiscus op de hoogte zijn als het gebruik door de huurder niet meer voldoet aan de 90%-eis.⁵¹ Voor dat doel is de kennisgeving een geschikt middel. Naar mijn mening gaat de formele voorwaarde van de kennisgeving niettemin verder dan nodig is om dit doel te bereiken. De huurder moet de verhuurder en 'zijn' inspecteur namelijk ook in kennis stellen als hij in een boekjaar na het boekjaar van ingebruikneming niet voldoet aan de 90%-eis, maar deze onderschrijding op grond van art. 6a lid 7 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 niet tot gevolg heeft dat de optie voor belaste verhuur 'klapt'. Dit is het geval indien de huurder de onderschrijding redelijkerwijs niet kon voorzien en hij in het voorafgaande boekjaar wel voldeed aan de 90%-eis. Dat de huurder ook in die situatie de verhuurder en zijn inspecteur in kennis moet stellen van het niet voldoen aan de 90%-eis acht ik in strijd met het evenredigheidsbeginsel. In het verleden werd goedgekeurd dat deze 'onnodige administratieve handeling'⁵² achterwege kon blijven, maar met ingang van 25 juli 2009 is dit beleid ingetrokken.⁵³ Waarom is onduidelijk. Dat die goedkeuring geen nieuw leven is ingeblazen in het nieuwe vastgoedbesluit acht ik een gemiste kans.⁵⁴ Het zou naar mijn mening wenselijk zijn die goedkeuring alsnog in het nieuwe vastgoedbesluit op te nemen. Nog beter is het die onevenredigheid in art. 6a lid 6 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 weg te nemen door hierin op te nemen dat de kennisgevingsverplichting niet geldt indien de vrijstelling buiten toepassing blijft op grond van art. 6a lid 7 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

Conclusie

Nederland verbindt aan de optie voor belaste verhuur van onroerend goed twee materiële voorwaarden en vier formele voorwaarden. In deze bijdrage is getoetst of Nederland met deze voorwaarden de grenzen overschrijdt van de ruime beoordelingsruimte die art. 137 lid 2 Btw-richtlijn geeft. Naar mijn mening kan van geen van de optievoorwaarden gezegd worden dat zij in het geheel niet door de unierechtelijke beugel kan. Een tweetal optievoorwaarden gaat naar mijn mening op onderdelen wel verder dan unierechtelijk is toegestaan. Dit betreft in de eerste plaats het onderdeel van de materiële voorwaarde, de 90%-eis, dat inhoudt dat de huurder het gehuurde onroerend goed in het boekjaar waarin hij dit goed met btw is gaan huren in gebruik moet hebben genomen. Het doel dat met deze ingebruiknemingsvoorwaarde wordt nagestreefd is onduidelijk, terwijl optievoorwaarden naar mijn mening niet gebruikt mogen worden om bij leegstand in het kader van de 90%-eis de facto een onder-

scheid te maken tussen voorgenomen en daadwerkelijk aftrekgerechtigd gebruik. In de tweede plaats acht ik de formele voorwaarde van de kennisgeving in strijd met het unierechtelijke evenredigheidsbeginsel voor wat betreft de verplichting van de huurder de verhuurder en 'zijn' inspecteur ook in kennis te stellen indien niet voldaan is aan de 90%-eis, maar die (incidentele) onderschrijding op grond van art. 6a lid 7 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 niet tot gevolg heeft dat de verhuur vrijgesteld is. Indien de optie voor verhuur op deze punten afketst, kan de belastingplichtige zich naar mijn mening rechtstreeks beeroepen op de overschrijding van de unierechtelijke grenzen aan de speelruimte die art. 137 lid 2 Btw-richtlijn biedt. De formele voorwaarde dat de schriftelijke huurovereenkomst bepaalde voorgeschreven informatie bevat, acht ik niet in overeenstemming met het unierechtelijke evenredigheidsbeginsel in de situatie dat duidelijk is op welk onroerend goed de optie voor belaste verhuur betrekking heeft, maar in de huurovereenkomst de kadastrale aanduiding ontbreekt. Die spanning met het unierechtelijke evenredigheidsbeginsel zal zich in de praktijk niet (meer) voordoen. Op grond van de 'substance-over-formgoedkeuring' in het nieuwe vastgoedbesluit leidt dit formele gebrek namelijk niet meer tot het afketsten van de optie voor belaste verhuur.

51 Ministeriële regeling van 4 juli 1996, nr. WV 96/217 M, *Stcrt.* 1996, 107, V-N 1996/2358, 20, onderdeel b, toelichting op Artikel I, onderdeel f.

52 Redactie V-N, aantekening bij besluit Staatssecretaris van Financiën 15 september 1998, nr. VB98/1920, V-N 1998/42.25

53 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *Stcrt.* 2009, 11140.

54 De 'substance-over-formgoedkeuring' geldt niet, omdat deze goedkeuring alleen van toepassing is indien aan de 90%-eis is voldaan (besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Stcrt.* 2023, 1602, paragraaf 5.8.2.1).