

Het nieuwe vastgoedbesluit

In september 2013 heeft de staatssecretaris van Financiën een besluit inzake vastgoed gepubliceerd. In dit zogenaamde vastgoedbesluit zijn uitspraken van het Europese Hof van Justitie en de Nederlandse rechters verwerkt. In deze bijdrage ga ik in op de belangrijkste onderwerpen van het vastgoedbesluit.

OMZETBELASTING

Leveringen

Nadat eerst wat algemene begrippen aan de orde komen, gaat het besluit in op leveringen van onroerende zaken. Eerst wordt het begrip levering uitgelegd. Van een levering is sprake bij de overdracht of de overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Onder goederen vallen onder andere onroerende zaken en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen. Als voorbeeld gaat de staatssecretaris in op de levering van een appartementsrecht. De levering van een appartementsrecht op grond in volle eigendom, vormt de levering van een specifiek deel van een onroerende zaak (het appartement). De mede-eigendom in het appartementencomplex verschaft aan de houder van het appartementsrecht namelijk de macht om als eigenaar te beschikken over een specifiek deel van het appartementencomplex (het appartement van de rechthebbende).

Vervolgens gaat het besluit in op de zogenaamde koop-/aannemingsovereenkomsten. Vanaf 1 januari 2014 is het bij koop-/aannemingsovereenkomsten niet meer mogelijk de grond vrijgesteld van btw te leveren en vervolgens de nieuwbouw belast met btw op te leveren als zowel de levering en de oplevering door dezelfde ondernemer plaatsvindt.

Mr. C.W. van Vilsteren is verbonden aan Van Vilsteren BTW advies te Heelsum.

Dit betekent dat de handeling nog wel splitsbaar is indien de verkoper van de grond een andere btw-ondernemer is dan degene die de opstal aan de koper oplevert. Maar let op, als deze partijen een fiscale eenheid vormen voor de btw dan geldt dit niet. Bij een fiscale eenheid is btw-technisch namelijk sprake van één ondernemer. Een voorbeeld ter verduidelijking:

Projectontwikkel BV heeft grond met een waarde van € 200.000. Deze grond levert Projectontwikkel BV aan een particulier. De levering van de grond is belast met 6% overdrachtsbelasting. Aannemingsbedrijf BV gaat vervolgens op de grond een woning bouwen voor de particulier. De woning wordt opgeleverd tegen een waarde van € 300.000 (exclusief 21% btw). De particulier betaalt in totaal € 500.000 v.o.n. Het voordeel van deze constructie ligt bij Projectontwikkel BV, zij is namelijk geen 21% btw verschuldigd over € 300.000, maar de koper betaalt 6% overdrachtsbelasting. Door de v.o.n.-levering komt deze overdrachtsbelasting voor rekening van Projectontwikkel BV. Voor Projectontwikkel BV een voordeel van $15\% * € 200.000 = € 30.000$.

In het vastgoedbesluit is een summierere overgangsregeling getroffen voor lopende bouwprojecten. De overgangsregeling houdt in dat de levering van de grond en de oplevering van de onroerende zaak onder voorwaarden tot 1 januari 2016 als afzonderlijke prestaties kunnen worden aangemerkt. Één van de voorwaarden is dat de levering van de grond heeft plaatsgevonden vóór 22 maart 2013 of dat de koper zich vóór 22 maart 2013 heeft verbonden om de grond af te nemen onder de afspraak dat de grond door middel van een zogenaamde abc-transactie wordt geleverd. Een andere voorwaarde is dat de grond wordt geleverd tegen de waarde in het economische verkeer. Door de datum van 22 maart 2013 te kiezen, wordt het gebruik van de koop-/aannemingsovereenkomst voor besparingsconstructies aanzienlijk beperkt.

Er kunnen nog steeds voordelen worden behaald met koop-/aannemingsovereenkomsten. Maar de levering

van de grond en de oplevering van de nieuwe woning moet dan door verschillende partijen gebeuren die geen fiscale eenheid mogen zijn voor de btw. Beide prestaties moeten dus contractueel goed uit elkaar worden gehaald. Er moet dan dus sprake zijn van een aparte koopovereenkomst voor de grond en van een aparte aanneemovereenkomst. Deze overeenkomsten moeten met verschillende partijen worden gesloten.

Na de koop-/aannemingsovereenkomst wordt ingegaan op de levering van een bouwterrein. Het lijkt erop dat de staatssecretaris in het vastgoedbesluit twee begrippen voor 'bouwterrein' hanteert. De staatssecretaris gebruikt zowel het wettelijke begrip van een bouwterrein zoals dat in de Wet op de omzetbelasting 1968 is gedefinieerd, als het Europese begrip 'bouwterrein' zoals dat volgt uit de Europese btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie. Uit de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie blijkt dat het Nederlandse begrip van een bouwterrein te beperkt is.

Op grond van de Nederlandse wetgeving wordt door een ondernemer een bouwterrein geleverd als sprake is van de levering van onbebouwde grond:

1. Waaraan bewerkingen plaats vinden of hebben plaats gevonden; of
2. Ten aanzien waarvan voorzieningen worden getroffen of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond; of
3. In de omgeving waarvan voorzieningen zijn of worden getroffen; of
4. Ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in art. 2.1, eerste lid, onder a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht is verleend met het oog op de bebouwing van de grond.

Volgens het Europese Hof daarentegen, is de levering van onbebouwde grond belast met btw als uit objectieve gegevens, zoals bijvoorbeeld een bestemmingsplan,

een koopovereenkomst of een akte van levering, blijkt dat de onbebouwde grond bestemd is voor bebouwing. Let op! Het moet nog steeds gaan om de levering van onbebouwde grond. Verder geeft de staatssecretaris in het vastgoedbesluit aan dat volgens hem sprake is van een 'bouwterrein' als een terrein met bebouwing wordt geleverd waarbij de verkoper een sloopverplichting heeft en deze sloop zal plaatsvinden met het oog op toekomstige bebouwing. De conclusie is dat de Nederlandse wet ten aanzien van het begrip 'bouwterrein' niet in overeenstemming is met de Europese regelgeving. De staatssecretaris laat beide begrippen naast elkaar bestaan. Hierdoor is het voor een ondernemer naar mijn mening mogelijk om als het voordeliger is om een bouwterrein te leveren, een beroep te doen op het ruimere Europese begrip 'bouwterrein'.

De staatssecretaris neemt in het vastgoedbesluit het standpunt in dat geen sprake is van een bouwterrein als de oude opstal door de verkoper gedeeltelijk wordt gesloopt en door de koper wordt verbouwd tot een nieuwe opstal. Ook is in dat geval geen sprake van een nieuwe onroerende zaak. Van een nieuwe onroerende zaak is pas sprake als de oude functie van de onroerende zaak heeft opgehouden

te bestaan en de onroerende zaak al overeenkomstig de nieuwe functie kan worden gebruikt. Het is vreemd dat de staatssecretaris meer waarde hecht aan de functiewijziging, terwijl de jurisprudentie vooral uitgaat van een uiterlijke wijziging en de bouwkundige wijzigingen wil sprake zijn van een nieuwe onroerende zaak. Naar mijn mening kan op beide manieren sprake zijn van 'in wezen nieuwbouw' en dus kan een ondernemer een beroep doen op het vastgoedbesluit, dan wel op de jurisprudentie. Afhankelijk van wat voor de ondernemer het voordeligste is.

Verhuur

Werkkamers in woningen en pantry's kunnen niet worden aangemerkt als zelfstandige gedeelten van onroe-

Teveel nadruk op functiewijziging

rende zaken, zo wordt in het vastgoedbesluit aangegeven. Dit betekent dat voor deze ruimten niet meer kan worden geopteerd voor een belaste levering of belaste verhuur. Dit betekent dat voor deze ruimten geen btw kan worden afgetrokken of dat mogelijk zelfs de eerder in aftrek gebrachte btw moet worden herzien. In tegenstelling tot hetgeen de staatssecretaris in het vastgoedbesluit schrijft, volgt uit de jurisprudentie dat werkkamers wel verhuurd kunnen worden met een optie voor belaste verhuur. Ondanks het vastgoedbesluit kunnen ondernemers naar mijn mening een beroep doen op de jurisprudentie.

In het vastgoedbesluit is aangegeven dat het voor iedereen mogelijk is om kortstondig congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten met btw te verhuren zonder dat daarvoor moet worden geopteerd voor een met btw belaste verhuur. Van kortstondige verhuur is volgens de staatssecretaris sprake als het gaat om een terbeschikkingstelling van maximaal één maand. De ruimte moet wel uitsluitend worden gebruikt als congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten.

Ondernemers die kortstondig congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten verhuren moeten de termijn van één maand dus in de gaten

houden. Het lijkt erop dat volgens de staatssecretaris de huurovereenkomst dus niet voor enkele maanden of een jaar mag worden gesloten. Stel dat een ondernemer de zaal elke maandag huurt, dan zal voor elke maandag dat de ondernemer de zaal huurt een aparte huurovereenkomst moeten worden gemaakt. Voor de praktijk lijkt dit een onwerkbaar situatie op te leveren. Uitsluitend ruimten die gebruikt worden als congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten, kunnen volgens het vastgoedbesluit belast met btw verhuurd worden. Ruimten die naast congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten gebruikt worden voor andere doeleinden, zoals een bridgeclub of muziekvereniging, kunnen niet meer met btw verhuurd worden. In dat verband rijst de vraag of de soep daadwerkelijk zo heet gegeten wordt.

Vervolgens gaat de staatssecretaris in het vastgoedbesluit in op de zogenaamde 'verhuur-plus'. Van verhuur-plus is sprake als een onroerende zaak wordt verhuurd en de verhuurder daarbij aanvullend dienstbetoon verricht. De vraag die recent in jurisprudentie naar voren is gekomen, is of de verhuur met aanvullend dienstbetoon moet worden aangemerkt als één samengestelde dienst of als meerdere, afzonderlijke prestaties. Is sprake van één samengestelde dienst, dan moet vervolgens worden beoordeeld of de prestatie is aan te merken als de verhuur van een onroerende zaak of van een ander soortige prestatie.

De staatssecretaris lijkt in het vastgoedbesluit aan te geven dat vooral sprake zal zijn van afzonderlijke prestaties of van een samengestelde prestatie waarbij de verhuur

de hoofddienst van deze prestatie vormt. In de praktijk zal dan in de meeste gevallen in elk geval een deel van de prestatie(s) als vrijgestelde verhuur kwalificeren. Op grond van het vastgoedbesluit zal in veel gevallen geen sprake meer zijn van verhuur-plus. Dit lijkt mij in strijd met de Europese jurisprudentie. Ik verwacht dat er ongetwijfeld weer rechtspraak zal volgen over verhuur-plus zoals dat door de staatssecretaris is neergelegd in het nieuwe vastgoedbesluit.

Optie voor werkkamer blijft mogelijk

Een ander onderdeel in het vastgoedbesluit gaat over executoriale verkoop van onroerende zaken. Bij executoriale verkoop van onroerende zaken wordt de btw verlegd naar de koper.

De koper is dan verplicht de btw aan te geven in plaats van de verkoper. In het vastgoedbesluit wordt deze verleggingsregeling uitgebreid door ook oneigenlijke lossing onder de reikwijdte van de regeling te brengen. De uitbreiding van de verleggingsregeling is van belang voor de facturatie. Als de verleggingsregeling van toepassing is dan moet de leverancier er voor zorgen dat op de factuur 'btw-verlegd' staat. Voldoet de factuur niet aan alle vereisten, dan kan dat een boete van € 4.920 opleveren per geconstateerde onjuistheid per factuur.

Een andere onderwerp dat regelmatig in de praktijk langs komt, betreft de vraag of servicekosten belast zijn met btw. Servicekosten zijn bedragen die de verhuurder aan de huurder doorberekent voor door of namens/in opdracht van de verhuurder te verzorgen bijkomende leveringen en diensten. Denk hier bijvoorbeeld aan het doorberekenen van gas, water en licht. Servicekosten volgen het btw-regime, dus belast of vrijgesteld, van de verhuur van de onroerende zaak, als de huurder geen keuze heeft om de servicekosten van een ander dan de verhuurder af te nemen. Heeft de huurder deze keuze wel, dan zijn de servicekosten belast met btw. In het algemeen wordt er van uitgegaan dat in de zakelijke markt de servicekosten belast zijn met btw. Bij woningen zitten de servicekosten vaak in de huurprijs en zijn de servicekosten daarom vrijgesteld van btw.

In het vastgoedbesluit gaat de staatssecretaris ook in op de gevolgen van het ontbinden of wijzigen van overeenkomsten met betrekking tot onroerende zaken. Als een overeenkomst wordt ontbonden of gewijzigd, moet worden beoordeeld of het hiervoor ontvangen bedrag is aan te merken als een vergoeding voor een belastbare dienst of niet.

Van een dienst is sprake als:

- Één van de partijen de overeenkomst wil ontbinden of wijzigen; en

- De wederpartij vrijwillig instemt met deze ontbinding of wijziging; en
- De wederpartij hiervoor van eerstbedoelde partij een vergoeding bedingt en ontvangt die rechtstreeks verband houdt met zijn instemming tot ontbinding of wijziging.

De dienst van de wederpartij bestaat dan uit het vrijwillig meewerken aan de ontbinding van de eerder gesloten overeenkomst of uit het vrijwillig afstand doen van zijn recht om te eisen dat de andere partij de overeenkomst nakomt. Vervolgens worden in het besluit een aantal voorbeelden gegeven.

Tot slot

In deze bijdrage werd ingegaan op diverse onderdelen uit het vastgoedbesluit. Btw en vastgoed blijft een onderwerp om zorgvuldig mee om te gaan. Met vastgoedtransacties zijn vaak grote financiële belangen gemoeid, met als gevolg dat ook de btw-gevolgen aanzienlijk kunnen zijn.

Geraadpleegd

- Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken; Fida 20136149