

Btw en overdrachtsbelasting onlosmakelijk verbonden

Mw. mr. J.S. de Boer en mw. mr. C.W. van Vilsteren

Btw en overdrachtsbelasting bij transacties van onroerende zaken zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden. Zo is bijvoorbeeld bij de bepaling of een samenloop vrijstelling overdrachtsbelasting van toepassing is, de btw-wetgeving van belang. Mr. Carola van Vilsteren en mr. Jeldou de Boer bespreken de samenloop van de btw en overdrachtsbelasting. Daarnaast komen de recente wijzigingen binnen de overdrachtsbelasting aan bod.

Btw-ondernemer

De levering van een onroerende zaak kan alleen onder de btw-heffing vallen als de levering door een btw-ondernemer wordt verricht. Het begrip btw-ondernemer moet ruim worden uitgelegd. Daarbij is niet van belang of er winst wordt beoogd of gemaakt. Wel is van belang dat er sprake is van een duurzaam streven, en dat het geen incidentele prestatie betreft. Een particulier wordt door een enkele verkoop van grond niet zonder meer als btw-ondernemer aangemerkt. Uit rechtspraak¹ is gebleken dat wel sprake is van btw-ondernemerschap bij de verkoop van grond als de (particuliere) eigenaar voor de verkoop actief stappen onderneemt door middelen in te zetten die vergelijkbaar zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter aanwendt. Denk bijvoorbeeld aan het uitvoeren van werken om de terreinen bouwrijp te maken en het gebruik van beproefde verkooptechnieken.

Btw-heffing en levering onroerende zaak

Voor de btw is de definitie van een 'onroerende zaak' van belang. Uitgangspunt in de btw is dat sprake is van een onroerende zaak als de zaak vast verbonden is aan een deel van het aardoppervlak². Het is niet noodzakelijk dat de zaak onlosmakelijk met de grond is verbonden³. De vraag die moet worden gesteld om vast te stellen of al dan niet sprake is van een onroerende zaak voor de btw, is of de zaak gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is. Als de zaak zonder inspanningen en zonder aanzienlijke kosten verplaatst kan worden, duidt dit erop dat geen sprake is van een onroerende zaak.⁴ Uit rechtspraak volgt dat een oud mobiel chalet een onroerende zaak is.⁵ Het betreffende chalet kon niet gemakkelijk worden verwijderd. Zo moest het lopende huurcontract worden gerespecteerd, en zouden de aftimmering en bestrating uiteen vallen bij

Carola van Vilsteren is eigenaar van Van Vilsteren BTW Advies BV.
Jeldou de Boer is btw-specialist bij Accon avm.



verplaatsing. Uit de rechtspraak blijkt dat zeer van de omstandigheden per geval afhankelijk kan zijn of sprake is van al dan geen onroerende zaak voor de btw. Het is van belang dat btw-ondernemers en de adviseur hiervan bewust zijn, en iedere zaak op zijn feiten te beoordelen.

Heffing van btw

De levering van een onroerende zaak door een btw-ondernemer is met 21% btw belast als:

1. de onroerende zaak een bouwterrein is of een gebouw dat nog niet voor het eerst in gebruik genomen is, of
2. de onroerende zaak nog niet langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik genomen is.⁶

Of aan één van deze voorwaarden is voldaan wordt op het moment van de levering getoetst.

Een gebouw

Een gebouw is voor de btw ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Dit omvat niet enkel huizen, kantoorgebouwen, fabrieken en loodsen, maar bijvoorbeeld ook bruggen, viaducten, wegen, atletiekbanen en kunstgrasvelden. En ook constructies die zich geheel of gedeeltelijk onder de grond of het water bevinden vormen voor de btw een gebouw. Denk aan tunnels, sluisen, parkeergarages, leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken.⁷

Een bouwterrein

Een bouwterrein is voor de btw onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met één of meerdere gebouwen.⁸ Of een stuk grond is om te worden bebouwd blijkt uit objectieve gegevens, bijvoorbeeld een omgevingsvergunning of de aanvraag voor een omgevingsvergunning. Ook het treffen van voorzieningen in de omgeving van de grond, zoals de aanleg van bouwwegen of aftakken van het hoofdriool met het oog op de toekomstige bebouwing van de grond, zorgt ervoor dat grond als bouwterrein kwalificeert. Bebouwde grond waarop oude gebouwen staan wordt aangemerkt als bouwterrein als de verkoper en de koper in het kader van de levering hebben afgesproken dat de verkoper voor eigen rekening de oude gebouwen zal slopen, zodat koper onbebouwde grond geleverd

krijgt. Van belang daarbij blijft dat de koper de intentie heeft om de grond opnieuw met gebouwen te bebouwen.

Btw bouwterrein en uitspraak Hof

Een zaak voor het Hof betrof een btw-ondernemer die een perceel grond aankocht en bij aankoop daarvan btw in rekening gebracht kreeg omdat de grond als bouwterrein werd geleverd. De verkoper van de grond had tien jaar voor levering van de grond een bouwvergunning voor het perceel gekregen. Ook had de verkoper tien jaar gelden bewerkingen aan de grond gedaan om de grond bouwrijp te maken. Na deze activiteiten had de verkoper niets meer met de grond gedaan, zodat de grond al tien jaar in dezelfde staat verkeerde,

Voor de btw is het moment waarop een gebouw voor het eerst gebruikt wordt van belang

en in deze staat verkocht werd. Ondanks dat het stuk grond al tien jaar als bouwterrein wordt aangemerkt en er door natuurlijke aanwas op het moment van levering struiken en bomen op de grond staan, is volgens het Hof nog steeds sprake van een bouwterrein. De koper krijgt namelijk een perceel bouwrijpe grond met een geldige bouwvergunning geleverd. Op de levering van de grond is 21% btw verschuldigd.

Eerste ingebruikname gebouw

Voor de btw is het moment waarop een gebouw voor het eerst in gebruik wordt genomen van belang. Dit omdat de leveringen vóór, op of uiterlijk twee jaar na het moment van de eerste ingebruikname met btw zijn belast. De leveringen die op een later moment plaatsvinden zijn van rechtswege vrijgesteld van btw, tenzij voor btw-belaste levering is geopteerd. De eerste ingebruikname is het moment waarop de onroerende zaak voor het eerst gebruikt wordt conform de objectieve bestemming van de onroerende zaak. Het incidentele of tijdelijke gebruik op andere wijze geldt niet als eerste

ingebruikneming. Wanneer een pand dat bestemd is als zorgcomplex bijvoorbeeld gedurende een week wordt gebruikt voor de opslag van materialen, geldt dat niet als eerste ingebruikname.

Het is van belang de datum van de eerste ingebruikname vast te leggen in de overeenkomst van levering of de notariële akte.

Btw en levering

Over de levering door een btw-ondernemer van een bouwterrein of over de levering van een gebouw dat nog niet voor het eerst in gebruik genomen is, is 21% btw verschuldigd. Ook de levering van een onroerende zaak die nog niet langer dan twee jaar geleden voor het

Levering voor de btw kan ook als er civielrechtelijk geen overdracht plaatsvindt

eerst in gebruik genomen is, is belast met btw.⁹ Een levering voor de btw vindt plaats als de macht om als eigenaar over een goed te beschikken wordt overgedragen. Denk bijvoorbeeld aan koop en verkoop. Maar het leveringsbegrip is breder dan de civielrechtelijke overdracht van goederen. Ook in gevallen waarin civielrechtelijk of gevoelsmatig geen overdracht van de onroerende zaak plaatsvindt omdat bijvoorbeeld de juridische eigendom nog niet is overgedragen, kan zich een levering voor de btw voordoen. Voor het leveringsbegrip in de btw wordt aangesloten bij de overdracht van de 'economische overdracht' van het goed. Een voorbeeld is de afgifte van een onroerende zaak bij een huurkoopovereenkomst. Bij huurkoop gaat de eigendom van het goed pas bij de laatste termijnbetaling over op de koper, maar voor de btw vindt de levering van het goed al plaats op het moment van afgifte van de onroerende zaak. Is btw verschuldigd, dan is btw verschuldigd over de totale vergoeding. De latere huurkooptermijnen en de juridische levering op later moment is niet belast met btw.

Overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting en definitie onroerende zaak

Voor het begrip 'onroerende zaak' wordt voor de overdrachtsbelasting aangesloten bij het Burgerlijk Wetboek. De volgende zaken moeten als onroerend worden aangemerkt:¹⁰

1. Grond
2. Nog niet gewonnen delfstoffen
3. Met grond verenigde beplantingen en
4. Gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd hetzij rechtsreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.

Met gebouwen wordt voor de overdrachtsbelasting bedoeld op bouwwerken die geschikt zijn voor gebruik als afgesloten ruimte, zoals huizen en parkeergarages. Met 'werken' worden onder meer viaducten, tunnels en verkeerslichten bedoeld.

Overdrachtsbelasting en verkrijging

Heffing van overdrachtsbelasting kan alleen plaatsvinden als een verkrijging van een onroerende zaak plaatsvindt. Verrijking van een onroerende zaak is iets anders dan levering van een onroerende zaak, zoals dat voor de btw geldt. De verkrijging van een onroerende zaak vindt vaak plaats bij akte, maar kan ook op andere wijze plaatsvinden. Denk aan de verkrijging van een onroerende zaak door natrekking, of de verkrijging door een mondelinge overeenkomst. Een verkrijging van een onroerende zaak is in beginsel belast met overdrachtsbelasting, en ook de verkrijging van zakelijke rechten op onroerende zaken, zoals het recht van opstal en erfrecht, vallen onder de reikwijdte van de overdrachtsbelasting. Hierop zijn een aantal uitzonderingen¹¹:

1. De verkrijging krachtens boedelmenging, erfrecht en verjaring.
2. De verkrijging krachtens de verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap.
3. De verkrijging krachtens natrekking op het moment van vereniging.

Tarief overdrachtsbelasting

Op 1 januari 2021 zijn de tarieven en voorwaarden in de overdrachtsbelasting gewijzigd. Zo is vanaf 1 januari 2021

het 2%-overdrachtsbelasting- tarief op de verkrijging van een woning van toepassing als de verkrijgers van de woning de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf zullen betrekken. De verkrijgers moeten hiervoor een verklaring invullen en tekenen¹². Voor starters op de woningmarkt wordt een eenmalige vrijstelling van overdrachtsbelasting ingevoerd. De vrijstelling geldt voor verkrijgers die nog geen 35 jaar oud zijn. Vanaf 1 april 2021 is daarbij als aanvullende voorwaarde toegevoegd dat de woning een waarde van niet meer dan € 400.000 mag hebben. Ook bij gebruikmaking van de startersvrijstelling moeten de verkrijgers een verklaring invullen en tekenen waarin zij aangeven de woning als hoofdverblijf te betrekken¹³. Iedere persoon kan in zijn leven maxi-

Iemand kan maximaal één keer gebruik maken van de vrijstelling overdrachtsbelasting

maal één keer gebruik maken van de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting. Als niet aan de voorwaarden voor toepassing van de startersvrijstelling is voldaan, terwijl wel sprake is van een woning die door de verkrijgers als hoofdverblijf zal worden bewoond, is 2% overdrachtsbelasting verschuldigd over de aankoop van de woning. Alle overige verkrijgingen van onroerende zaken en woningen die niet als hoofdverblijf bewoond zullen worden, zijn vanaf 1 januari 2021 belast met 8% overdrachtsbelasting. Dat betekent bijvoorbeeld dat de aankoop van een woning door een particulier om de woning voor de particuliere verhuur te bestemmen, belast is met 8% overdrachtsbelasting. Tot 1 januari 2021 was op een dergelijke verkrijging 2% overdrachtsbelasting verschuldigd, zodat dit een forse lastenverhoging betekent.

Samenloopvrijstelling btw en overdrachtsbelasting

Om dubbele heffing van btw en overdrachtsbelasting te voorkomen, is in de wetgeving de samenloopvrijstelling opgenomen. Op grond van de samenloopvrijstelling is over een verkrijging van een onroerende zaak geen over-

drachtsbelasting verschuldigd als de levering van rechtswege belast is met btw, tenzij de onroerende zaak als bedrijfsmiddel in gebruik genomen is en de verkrijger de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.¹⁴ Zo is bijvoorbeeld de levering van een woning die nog geen twee jaar geleden voor het eerst in gebruik genomen is belast met 21% btw, en is de verkrijging van deze woning vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De levering van een woning die langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik genomen is bij de levering niet met btw belast, maar de verkrijger moet overdrachtsbelasting betalen. Op dat moment moet bepaald worden of voor de overdrachtsbelasting sprake is van een woning die als hoofdverblijf zal worden betrokken door de verkrijgers ervan (2% overdrachtsbelasting) en of de verkrijgers eventueel in aanmerking komen voor de startersvrijstelling.

Aandachtpunten samenloopvrijstelling btw en overdrachtsbelasting

1. Is de verkrijger van de onroerende zaak een particulier of btw-ondernemer die 100% btw-vrijgestelde activiteiten verricht, dan kan de verkrijger de btw niet als voorbelasting in aftrek brengen en is de vrijstelling overdrachtsbelasting altijd van toepassing.
2. Voor de btw worden delen van een onroerende zaak als afzonderlijke zaken in aanmerking genomen. Denk bijvoorbeeld aan een woning met daarin een bedrijfsruimte. De onroerende zaak wordt in dat geval verdeeld in meerdere onroerende zaken, en deze verdeling mag ook worden gevolgd voor de overdrachtsbelasting voor beoordeling van de samenloopvrijstelling.

Indien zowel btw als overdrachtsbelasting over een verkrijging van een onroerende zaak wordt geheven, behoort het btw-bedrag niet tot de maatstaf van heffing voor de berekening van de overdrachtsbelasting.¹⁵

Voorkomen dubbele heffing btw en overdrachtsbelasting

De definitie van het begrip 'onroerende zaak' voor de btw is niet identiek aan de definitie ervan voor de overdrachtsbelasting. Dit is veroorzaakt doordat de btw door

Europeesrechtelijke bepalingen en rechtspraak wordt beïnvloed, terwijl voor de overdrachtsbelasting het Burgerlijk Wetboek bepalend is. Dit kan ertoe leiden dat voor de btw sprake is van een levering van twee afzonderlijke zaken, te weten een roerende zaak en onroerende zaak, terwijl voor de overdrachtsbelasting sprake is van de levering van één onroerende zaak. Het resultaat hiervan kan zijn dat de samenloopvrijstelling niet voor de gehele zaak in aanmerking komt, zodat zowel btw als overdrachtsbelasting verschuldigd is. Er is daarom een goedkeuring van de Staatssecretaris dat de heffing van overdrachtsbelasting gedeeltelijk achterwege blijft als bij de verkrijging van een zaak zowel overdrachtsbelasting als btw verschuldigd is, omdat de zaak voor de overdrachtsbelasting als één onroerende zaak wordt aangemerkt, maar voor de btw (deels) als roerende zaak. Er is geen overdrachtsbelasting verschuldigd over het deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de verkrijging van de zaak die voor de btw als roerend wordt aangemerkt. Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

1. De roerende zaak is nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt als bedoeld in de samenloopvrijstelling. Als dat wel het geval is, geldt als voorwaarde dat de verkrijger de btw ter zake van de levering van de roerende zaak in het geheel niet in aftrek kan brengen.
2. De vergoeding voor de btw inclusief de btw, voor de roerende zaak is gelijk aan de waarde in het economisch verkeer van de zaak.
3. De margeregeling wordt niet toegepast op de levering.¹⁶

Voorbeeld

Een btw-ondernemer levert aan een particulier een perceel grond met daarop een stacaravan. Voor de btw is deze stacaravan een roerende zaak, voor de overdrachtsbelasting is sprake van een onroerende zaak. De grond is voor de btw een onroerende zaak, die is vrijgesteld van btw. De levering van de stacaravan is voor de btw belast met 21% als zijnde een roerende zaak. De particulier moet zonder toepassing van de goedkeuring btw én overdrachtsbelasting betalen over de aanschaf van de stacaravan, omdat de samenloopvrijstelling niet ziet op situaties waarbij een roerende zaak wordt ver-

kregen. Door toepassing van de goedkeuring van het Besluit is geen overdrachtsbelasting verschuldigd over de vergoeding die is toe te rekenen aan de stacaravan. Hierdoor is over de waarde toerekenbaar aan de stacaravan enkel btw verschuldigd, en over de waarde toerekenbaar aan het perceel grond is enkel overdrachtsbelasting verschuldigd.

Conclusie

De btw en overdrachtsbelasting zijn onlosmakelijk verweven met elkaar. Van belang is om stapsgewijs te beoordelen of sprake is van een onroerende zaak voor de btw en/of overdrachtsbelasting, of er btw en overdrachtsbelasting verschuldigd is en of de samenloopvrijstelling kan worden toegepast. Is btw verschuldigd dan geldt het percentage van 21%. Als overdrachtsbelasting verschuldigd is moet vervolgens het tarief van de overdrachtsbelasting worden vastgesteld. Het tarief van de overdrachtsbelasting is 2% voor woningen die door de verkrijger als hoofdverblijf zullen worden betrokken, en 8% voor overige panden. Voor starters op de woningmarkt geldt onder voorwaarden een vrijstelling van overdrachtsbelasting.

Noten

- 1 HvJ EU, 15 september 2011, zaak C-180/10
- 2 HvJ EU, 7 september 2006, zaak C166/05
- 3 HvJ EU, 16 januari 2003, zaak C-315/00
- 4 HvJ EU, 15 november 2012, zaak C-523/11
- 5 Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 9 november 2018, zaaknummer 17/00647
- 6 Art. 11 lid 1 letter a Wet OB 1968
- 7 Besluit 'Besluit Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken', nr. BLKB2013/1686M, 19 september 2013
- 8 Art. 11 lid 6 Wet OB 1968
- 9 Art. 11 lid 1 letter a Wet OB 1968.
- 10 Art. 3:3
- 11 Art. 3 Wet op belastingen van rechtsverkeer
- 12 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/verklaring-overdrachtsbelasting-laag-tarief
- 13 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/verklaring-overdrachtsbelasting-startersvrijstelling
- 14 Art. 15 lid 1 Wet Belastingen van rechtsverkeer
- 15 Besluit 'Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop', paragraaf 2.2.6, 16 maart 2017, nr. 2017-51500
- 16 Besluit 'Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop', paragraaf 3, 16 maart 2017, nr. 2017-51500