

Samenloop- vrijstelling btw en OVB

Ondernemers die deelnemen aan het economische verkeer en leveringen en/of diensten verrichten tegen vergoeding vallen onder de btw. Dit betekent dat zij btw moeten voldoen over de waarde die zij toevoegen als zij iets verkopen. De btw heeft betrekking op goederen en op diensten.

door mr. C.W. (Carola) van Vilsteren, Van Vilsteren BTW Advies

In principe is de verkoop van een onroerend goed volgens de Nederlandse wet vrijgesteld van btw. De levering van een onroerend goed is belast met btw als deze levering plaatsvindt voor, op of uiterlijk twee jaar nadat het onroerende goed in gebruik is genomen. Daarnaast is de levering van een bouwterrein belast met btw.

Overdrachtsbelasting (OVB) wordt geheven bij de verkrijging van een onroerend goed dat in Nederland is gelegen. Het tarief voor woningen en bijbehorende aanhorigheden (zoals een garage en een tuin) is vastgesteld op 2%. Voor alle andere onroerende zaken zoals bedrijfspanden geldt een tarief van 8%.

Met name bij btw-plichtige ondernemers leidt een transactie tot verschuldigdheid van zowel btw als OVB. In de volgende drie gevallen geldt bij de verkrijging van onroerende zaak een vrijstelling van OVB (de samenloopvrijstelling):

- als de levering van een gebouw en het daarbij behorende terrein is belast met btw omdat de levering plaatsvindt voor, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van de eerste ingebruikneming;

- als sprake is van een btw-belaste levering van een bouwterrein;
- als de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van zakelijke rechten wordt aangemerkt als verhuur van een onroerende zaak en deze verhuur is belast met btw.

De vrijstelling wordt niet verleend als:

- het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt, en;
- de verkrijger de btw geheel of gedeeltelijk als voorbelasting in aftrek kan brengen.

Afzonderlijke zaken

Voor de btw worden delen van een onroerende zaak als afzonderlijke zaken in aanmerking genomen. Hierbij kan gedacht worden aan een woning met daarin een bedrijfsruimte. De onroerende zaak wordt dan verdeeld in meerdere onroerende zaken. Deze verdeling mag ook worden gevolgd voor de OVB bij het toepassen van de samenloopvrijstelling. Per zelfstandig gedeelte moet dan bekeken worden of de vrijstelling voor de OVB van toepassing is.

Het begrip onroerend is bij de btw en de OVB niet altijd hetzelfde. Het begrip 'onroerend' voor de btw is gebaseerd op de Europese regelgeving en voor de OVB op het Burgerlijk Wetboek. Als bij de verkrijging van een zaak zowel OVB als btw is verschuldigd omdat die zaak voor de OVB als één onroerende zaak wordt aangemerkt, maar voor de btw als twee afzonderlijke zaken, kan de heffing van OVB onder de volgende voorwaarden achterwege blijven:

- Het goed is nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt of de afnemer kan de btw in het geheel niet in aftrek brengen.
- De vergoeding voor de roerende zaak is gelijk aan de WEV (Waarde Economisch Verkeer). Margeregeling is niet van toepassing.

De levering van een onroerende zaak in de bouw- en handelsfase is van rechtswege met btw belast. Hierbij moet men twee situaties onderscheiden:

Situatie 1: Een gebouw wordt geleverd voordat het gebouw in gebruik is genomen. Dan is altijd sprake van een vrijstelling voor de OVB.

Situatie 2: Een gebouw wordt binnen twee jaar na ingebruikname geleverd. Bij verkoop van de onroerende zaak is dan btw verschuldigd. Als het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt, is bij deze levering OVB verschuldigd. Wanneer de koper een aftrekgerechtigde ondernemer is kan hij de btw aftrekken, zodat van samenloop feitelijk geen sprake is.

Bouwterrein

Volgens de Nederlandse wet zijn de volgende voorwaarden verbonden aan de kwalificatie als bouwterrein:

1. Er moet sprake zijn van onbebouwde grond, en
2. Een van de volgende handelingen dient te zijn verricht aan de grond:
 - a. Aan de grond hebben bewerkingen plaatsgevonden die uitsluitend dienstbaar zijn aan het stuk grond, of
 - b. Er zijn voorzieningen getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan het stuk grond, of
 - c. In de omgeving zijn voorzieningen getroffen, of
 - d. Er is een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit (bouwvergunning) verleend, en

Deze handelingen moeten zijn verricht met het oog op bebouwing van de grond.

Er is ook sprake van een bouwterrein als grond wordt geleverd waarop nog een gebouw staat dat gesloopt moet worden en:

1. de verkoper voor de sloop instaat, en;
2. met de sloop van het gebouw reeds is begonnen voor de levering van het terrein, en;
3. het terrein bestemd is voor bebouwing en die bouwbestemming van het terrein uit objectieve gegevens kan worden afgeleid.

Het gevolg van kwalificatie als bouwterrein is dat de levering ervan van rechtswege belast is met btw. In dat geval geldt de samenloopvrijstelling en is geen OVB verschuldigd.

Bedrijfsmiddel

Een bedrijfsmiddel is een goed dat tot het ondernemingsvermogen behoort en dat dienstbaar is aan de onderneming.

Een onroerende zaak is voor de OVB nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt zolang:

- de onroerende zaak nog in het geheel niet in het bedrijf van een ondernemer is gebruikt;
- de onroerende zaak slechts is gebruikt om er een nieuwe onroerende zaak van te maken.

Bij onroerende zaken die worden gebouwd met het oog op de verkoop is tijdens de bouw sprake van onderhanden werk en na voltooiing van handelsvoorraad.

Projectontwikkelaarsresolutie

Tijdelijke verhuur

Als voor een nieuw gebouw of bedrijfspand geen koper gevonden kan worden wordt de zaak door de eigenaar, aannemer of projectontwikkelaar in sommige gevallen tijdelijk verhuurd aan derden. Op dat moment wordt de onroerende zaak dus feitelijk als bedrijfsmiddel in gebruik genomen. Op grond van de hardheidsclausule is goedgekeurd dat de vrijstelling OVB onder voorwaarden toch mag worden toegepast bij de latere verkoop. Deze vrijstellingsregeling geldt slechts voor een huurperiode van zes maanden die aanvangt op het moment van de feitelijke ingebruikneming door de huurder. Binnen deze termijn moet dus de onroerende zaak worden verkocht.

Daarnaast biedt de regeling alleen soelaas als de verkoper is gaan verhuren met het oog op de voorgenomen verkoop ervan als beleggingsobject. Als de onroerende zaak is verhuurd met het oogmerk de onroerende zaak te exploiteren, kan de vrijstelling niet worden toegepast.

Overdracht van een onderneming

Indien een projectontwikkelaar een bouwproject overdraagt aan een andere projectontwikkelaar spreekt men in de btw van de overdracht van een onderneming of een onderdeel daarvan. Bij een overdracht van een (gedeelte van een) onderneming wordt er geen btw geheven. De koper wordt geacht in de rechten en plichten te treden van de verkopende partij. Dit betekent bijvoorbeeld dat de herzieningstermijn op een onroerende zaak doorloopt. Ondanks dat er in dit geval geen btw wordt geheven, wordt goedgekeurd dat er ook geen OVB wordt geheven, mits de onroerende zaak binnen twee jaar na ingebruikname wordt geleverd en de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt.

Bron: EU HvJ 19-11-2009 (ECLI:EU:C:2009:722) (Don Bosco-arrest), EU HvJ 17-01-2013 (ECLI:EU:C:2013:20) (Woningstichting Maasdriel), Hoge Raad 07-06-2013 (ECLI:NL:HR:2013:CA2222)
Wet: art. 11 lid 4 Wet OB 1968
BZ2022-37