

Btw en de levering van een onroerende zaak

BTW - Hoofregel bij de levering van een onroerende zaak is dat deze is vrijgesteld voor de btw. Het is wel van belang om te weten wanneer er sprake is van een onroerende zaak in de btw. De Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) kent namelijk geen definitie van het begrip 'onroerende zaak'. Veelal wordt voor dit begrip aansluiting gezocht bij het Burgerlijk Wetboek (BW).

De btw is een Europese wetgeving die in alle lidstaten in principe op eenzelfde manier uitgelegd moet worden. Het begrip 'onroerende zaak' moet dus in alle lidstaten hetzelfde betekenen. Het is niet mogelijk dat je in Nederland geconfronteerd wordt met de heffing van btw op de realisatie van een bouwwerk, terwijl hetzelfde bouwwerk in België niet belast wordt met btw.

Daarom moet voor een eenduidige definitie van het begrip 'onroerende zaak' aangesloten worden bij de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie: met een onroerende zaak wordt een goed bedoeld dat met de grond verbonden is, zodat het niet gemakkelijk te demonteren en verplaatsen valt. Daarvan is bijvoorbeeld sprake als het goed door een team van acht bouwvakkers in tien dagen kan worden gedemonteerd en/of verplaatst. Met 'vast met de grond verbonden' wordt dus niet bedoeld dat het goed onlosmakelijk met de grond verbonden moet zijn.

De btw kijkt een zaak voor de kwalificatie als 'onroerend' dus vanuit een fysieke benadering. Het gaat niet zozeer om de bedoeling van de bouwer. Ter verduidelijking: zaken die over het algemeen niet als onroerende zaak worden beschouwd voor de btw zijn: stacaravans, demonteerbare strandhuisjes, prefabgebouwen, verplaatsbare tribunes, drijvende steigers en kantoorcontainers.

Btw en overdrachtsbelasting

Zodra een onroerende zaak geleverd wordt, kan zowel de btw als de overdrachtsbelasting een rol spelen. De regels omtrent de levering van een onroerende zaak vormen een van de moeilijkste onderwerpen binnen de btw. Dit is vooral te wijten aan de verschillende regimes die spelen: een regime voor de leveringshandeling met betrekking tot onbebouwde grond en een regime voor bebouwde grond. De heffing van Nederlandse btw kan bij

leveringen van goederen overigens alleen plaatsvinden in het geval de levering in Nederland wordt verricht door een Nederlandse ondernemer.

Let op! Als de verkoper van een onroerende zaak niet wordt aangemerkt als ondernemer, is de levering niet belast met btw.

In beginsel zijn alle leveringen van onroerende zaken door ondernemers vrijgesteld van btw. Op deze hoofdregel bestaan uitzonderingen. Bijvoorbeeld dat de levering van een onroerende zaak van rechtswege belast is met btw, als het een levering betreft van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein, en als de levering plaatsvindt voor, op of uiterlijk twee jaar na het moment van eerste ingebruikname of een bouwterrein.

Alleen in zulke gevallen is volgens de Wet OB van rechtswege btw verschuldigd. In alle andere gevallen, zoals de levering van oude gebouwen en onbebouwde terreinen, is nooit van rechtswege btw verschuldigd. Als de levering van de onroerende zaak belast is op grond van de genoemde regeling, dan kan de koper de aan hem in rekening gebrachte btw als voorbelasting in aftrek brengen, mits hij een recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Het tijdstip waarop beoordeeld wordt of de geleverde zaak als gebouw of als bouwterrein kwalificeert, is steeds het moment van levering.

Voorbeeld Als voor de levering van een perceel onbebouwde grond een omgevingsvergunning is afgegeven, dan is op het moment van levering sprake van een bouwterrein. Een eventuele latere schorsing of intrekking van een verleende omgevingsvergunning wijzigt de btw-gevolgen van de levering niet.

Voorbeeld Als voor de levering van een perceel onbebouwde grond een omgevingsvergunning is ingetrokken, dan is er op het moment van levering geen sprake meer van een bouwterrein, maar van een levering van maagdelijke grond. De levering van maagdelijke grond is in dit geval vrijgesteld van btw.

De levering van een nieuw vervaardigd gebouw is van rechtswege belast als de levering plaatsvindt voor, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikname. Ik bespreek hierna de volgende elementen bespreken: gebouw, bijbehorend terrein en ingebruikname.

Gebouw

Met 'gebouw' wordt bedoeld ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Dus niet alleen huizen en kantoorgebouwen hieronder, maar bijvoorbeeld ook bruggen, viaducten, straten, pleinen, atletiekbanen en kunstgrasvelden. Vaak krijgen wij de vraag of elk bouwwerk dat zich bevindt binnen een complex apart in aanmerking genomen moet worden. Dit doet zich bijvoorbeeld voor wanneer twee afzonderlijke gebouwen, die zich bevinden op hetzelfde perceel, bij een en dezelfde akte wordt geleverd. Hierop heeft het hoogste Nederlandse rechtscollege geoordeeld dat ieder fysiek gescheiden bouwwerk dat zich leent voor zelfstandig gebruik voor de btw in beginsel afzonderlijk in aanmerking genomen moet worden.

Let op! Als meerdere fysiek gescheiden bouwwerken op een perceel staan, zullen deze in principe als zelfstandig aangemerkt moeten worden, tenzij het bouwwerk zich niet leent voor zelfstandig gebruik.

Voorbeeld In het verleden is in de rechtspraak geoordeeld dat een golfbaan en een nabijgelegen clubhuis zich lenen voor afzonderlijk zelfstandig gebruik. Dit maakt dat bij de voorgenomen bouw van een clubhuis wel de ondergrond van het clubhuis als bouwterrein kwalificeert, maar de golfbaan in beginsel niet.

Bijbehorend terrein

Ook de levering van een bijbehorend terrein is aan de heffing van btw onderworpen. Met bijbehorend terrein wordt bedoeld ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort tot het gebouw, dan wel daaraan dienstbaar is (zoals de tuin bij een woning). Het terrein mag op zichzelf niet kwalificeren als 'gebouw' of 'bouwterrein' in de zin van de btw. In die gevallen moet namelijk het terrein zelf al in de heffing worden betrokken.

Voorbeeld Een parkeerterrein bij een kantoorgebouw moet op zichzelf worden beoordeeld. Het is immers een 'gebouw' in de ruimte-uitleg die hieraan wordt gegeven.

Ingebruikname

Gebouwen zijn bij levering alleen van rechtswege aan btw onderworpen als het gebouw zich in de bouw- en handelsfase bevindt. Een levering van een gebouw bui-

ten de bouw- en handelsfase is vrijgesteld van btw, tenzij geopteerd is voor een btw-belaste levering.

De wetgever maakt onderscheid tussen de bouwfase en de handelsfase van de onroerende zaak. De bouwfase begint bij het ontstaan van een nieuwe onroerende zaak. Dit is simpelweg al op het moment dat de eerste stenen op een fundering worden gemetseld. De bouwfase eindigt op het moment dat het gebouw voor het eerst in gebruik wordt genomen. Op deze datum begint de handelsfase. De handelsfase duurt in totaal twee jaar en eindigt exact 24 maanden na het moment van eerste ingebruikname.

Let op! Bij elke (door)levering door een ondernemer in de bouwfase is btw verschuldigd. Er is immers sprake van een vervaardiging van een goed (ook al is het gebouw nog niet klaar). Dit blijft zo tot twee jaar na de eerste ingebruikname van het nieuwe pand. De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat bij de doorlevering door de btw-ondernemer aan een particulier alleen btw is verschuldigd voor zover de vergoeding die de btw-ondernemer ontvangt hoger is dan de vergoeding waarover bij de eerste en eventuele latere leveringen btw is voldaan. Als de twee jaren zijn verstreken, is de eerstvolgende levering in beginsel vrijgesteld.

Let op! De datum van ingebruikname is de dag waarop het gebouw feitelijk en overeenkomstig de bestemming in gebruik wordt genomen. Het hof oordeelde dat een ondernemer die in 2006 tien percelen grond kocht, met het doel daarop stacaravans met toebehoren te bouwen en die vervolgens te verkopen, de grond in 2013 in gebruik neemt. Dit omdat de grond tot het moment van verkoop nooit in gebruik genomen is, omdat de activiteiten met betrekking tot de aanleg van stacaravans op de grond nooit zijn gestart. De verkoop in 2013 is daardoor de eerste ingebruikname van de grond.

Bij incidenteel gebruik dat niet overeenkomt met de bestemming, is er geen sprake van eerste ingebruikname. Ook bij ter beschikkingstelling hoeft er nog geen sprake te zijn van ingebruikname. Dus als er tijdelijk door de huurder alvast materialen worden opgeslagen in het pand, maar het pand nog niet wordt betrokken, dan is er nog geen sprake van eerste ingebruikname. Ook een bouwondernemer die voor een opdrachtgever een fabriek bouwt en een deel van die fabriek tijdens de bouw benut als opslagruimte, neemt dat gebouw niet in gebruik.

Als het pand verhuurd wordt, dan wordt aangesloten bij de ingangsdatum van de huurovereenkomst. In het geval dat het pand door de eigenaar zelf wordt betrokken, is het moment van ingebruikname eenvoudiger vast te stellen. Aanwijzingen kunnen zijn de dag van de verhuizing of de dag waarop het pand wordt aangesloten op de nutsvoorziening. Uit het voorgaande blijkt dat de datum van ingebruikname in de praktijk niet altijd duidelijk is vast te stellen.

Let op! *Het is aan te raden de datum van eerste ingebruikname goed vast te leggen en bij de eerstvolgende levering op te nemen in de overeenkomst of notariële akte.*

De levering van een bouwterrein is altijd belast met btw. Een terrein kan alleen als bouwterrein worden aangemerkt als de grond onbebouwd is. Met 'bebouwd' wordt in feite bedoeld: elk bouwwerk dat op het terrein aanwezig is. Per 1 januari 2017 is een nieuwe definitie van het begrip 'bouwterrein' in de wet OB 1968 opgenomen. Hiermee is de wetgeving in overeenstemming gebracht met de rechtspraak van het Hof van Justitie. De definitie luidt: 'onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen'. Door het woord 'kennelijk' in de definitie op te nemen, wordt bereikt dat objectieve gegevens moeten aantonen dat het terrein bedoeld is om bebouwd te worden. Er is daardoor sprake van een bouwterrein wanneer, op basis van alle omstandigheden ten tijde van de levering, vaststaat dat het terrein op het moment van levering bestemd is om te worden bebouwd. Hierbij is ook de intentie van partijen van belang. Het aanvragen van een omgevingsvergunning of het ontvangen van een rekening van de architect met betrekking tot bouwtekeningen voor de onbebouwde grond kan er al toe leiden dat sprake is van een bouwterrein, zodat btw is verschuldigd.

Let op! *De aanwezigheid van een omgevingsvergunning leidt niet altijd tot een bouwterrein. Van belang is de intentie van de koper. Een op naam van de verkoper aanwezige omgevingsvergunning zegt niets over de intentie van de koper, zo oordeelde de rechtbank.*

De levering van onbebouwde grond die kennelijk niet bedoeld is om te worden bebouwd, is vrijgesteld van btw. Deze levering wordt ook wel aangeduid als de levering van maagdelijke grond. Het is niet relevant of er

aan de grond bewerkingen hebben plaatsgevonden, tenzij deze zijn verricht met oog op bebouwing.

Er is sprake van een levering van maagdelijke grond als alle voorzieningen worden verwijderd en er geen bouwbestemming meer is. Ook is er sprake van levering van maagdelijke grond in geval van een perceel (onbebouwde) grond waarin zich nog oude heipalen bevinden die in de grond blijven zitten en die geen functie meer vervullen voor een nieuw te realiseren opstal. De levering van maagdelijke grond is niet belast met btw.

Let op! *Het is voor een ondernemer met volledig recht op aftrek van voorbelasting raadzaam om, indien mogelijk, de grond als bouwterrein aan te kopen in plaats van als maagdelijke grond. Over de verkrijging van een bouwterrein is de ondernemer in beginsel geen overdrachtsbelasting verschuldigd. De overdrachtsbelasting zal voor de ondernemer een kostenpost vormen. Wel is de aankoop van de grond belast met btw. Deze btw kan hij als voorbelasting in aftrek brengen. Op deze wijze wordt de overdrachtsbelasting bespaard.*

Naar aanleiding van een WOB-verzoek is een document van de Belastingdienst gepubliceerd, waaruit blijkt dat de levering van een onbebouwd terrein, niet zijnde een bouwterrein, en de oplevering van een bouwwerk op dat terrein onder bepaalde voorwaarden als één btw-belaste handeling kunnen worden gezien. Hiervan is sprake als de koper zich bij het sluiten van de koopovereenkomst met de verkoper van de grond verbindt om een aannemingsovereenkomst bij een aangewezen aannemer te sluiten, indien de verkoper en de aannemer op een zodanige manier samenwerken dat zij gezamenlijk (4a) één ondernemer zijn of dat (4b) een van hen als ondernemer jegens de koper als verkoper en als aannemer voor het geheel optreedt.

Naast de van rechtswege belaste levering van een onroerende zaak kan de levering van een oude 'onroerende zaak' ook onderworpen zijn aan de heffing van btw. Verkoper en koper kunnen, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, gezamenlijk een verzoek indienen bij de inspecteur van de verkoper om de vrijstelling buiten toepassing te laten. Dit kan met name een rol spelen als sprake is van een lopende herzieningstermijn. Als gekozen wordt voor de optie belaste levering, wordt de btw over de verkoop verlegd naar de koper. Dit wil zeggen dat wegens de levering verschuldigde btw geheven wordt van de koper. De koper moet deze btw opnemen

in zijn aangifte bij vraag 2a. Hij kan deze btw in dezelfde aangifte bij vraag 5b ook weer in aftrek brengen. Voor een belaste levering op verzoek gelden twee voorwaarden: *a)* het optieverzoek moet volledig en tijdig zijn ingediend, en *b)* de koper moet de onroerende zaak geheel of nagenoeg geheel (90 procent of meer) voor belaste prestaties gebruiken. Het verzoek moet zijn opgenomen in de notariële akte van levering of moet schriftelijk zijn ingediend bij de Belastingdienst voordat de levering plaatsvindt. Het verzoek voor de optie btw-belaste levering moet de volgende gegevens bevatten: *a)* naam, adres en woonplaats van de koper en verkoper, *b)* een omschrijving van de onroerende zaak met de plaatselijke en kadastrale aanduiding, *c)* een verklaring dat de koper de zaak voor 90 procent of meer voor belaste prestaties gaat gebruiken, en *d)* het boekjaar van de koper.

Let op! *Neem het optieverzoek op in de notariële 'akte van levering' of zorg ervoor dat het optieverzoek bij de inspecteur is voordat de levering plaatsvindt, dus voordat de notariële akte is gepasseerd. Een te laat ingediend optieverzoek is onherstelbaar.*

De tweede voorwaarde om te kunnen opteren voor een belaste levering is dat de koper de onroerende zaak geheel of nagenoeg geheel (90 procent of meer) voor belaste prestaties gaat gebruiken. Voorafgaand aan de levering van de onroerende zaak zal bepaald moeten worden of de koper de voorbelasting voor 90 procent of meer in aftrek kan brengen. De aard van het gebruik moet daarom vooraf door de koper worden ingeschat. Als op het moment van de levering van de onroerende zaak de koper op grond van de bestemming van de onroerende zaak nog steeds voldoet aan het 90 procent-vereiste, kan gekozen worden voor belaste levering.

Dus de heffing van btw ter zake van leveringen van onroerende zaken kan alleen plaatsvinden als de levering in Nederland wordt verricht. Een levering van goederen vindt plaats op het moment dat de macht om als eigenaar over het goed te beschikken, wordt overgedragen. Dit doet zich in het algemeen voor als de 'economische eigendom' wordt overgedragen.

Tot besluit

In beginsel zijn alle leveringen van onroerende zaken vrijgesteld van btw. Dit is slechts anders als een van de volgende situaties zich voordoet: *a)* een gebouw of een

gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein wordt geleverd voor, op of uiterlijk twee jaar na het moment van eerste ingebruikname, *b)* de levering van een bouwterrein of *c)* de levering middels een optieverzoek. Er bestaan in de praktijk veel leveringsvarianten met betrekking tot de onroerende zaak. Zo kunnen rechten als vruchtgebruik en erfpacht gevestigd worden en kan een bedrijf ervoor kiezen om een pand in eigen beheer te laten bouwen. Elke leveringsvariant heeft eigen btw-gevolgen. Het is dus van belang om in de praktijk goed na te gaan wat er feitelijk gebeurt.

Mr. C.W. (Carola) van Vilsteren

Nieuwe cao afsluiten dit jaar lastiger geworden, zegt adviseur

ARBEIDSVORWAARDEN - Werkgevers en werknemers worden het begin dit jaar maar moeilijk eens over een nieuwe cao. Waar personeel graag een volledige compensatie wil voor de sterke prijsstijgingen vinden bedrijven dit meestal te ver gaan, signaleert AWWN. Volgens de belangrijke adviseur over arbeidsvoorwaarden voor werkgevers werden in januari maar veertien cao-akkoorden afgesloten, terwijl dat de afgelopen jaren gemiddeld 24 waren in die maand.

AWVN spreekt van 'spanning aan tafels' en posities die verharder bij werkgevers en vertegenwoordigers van werknemers, zoals vakbonden. Veel Nederlanders onderkennen die toegenomen spanningen aan den lijve, want de afgelopen weken reden veel bussen en regionale treinen niet vanwege stakingen en werd in sommige gemeenten geen vuilnis opgehaald. Die acties maken deel uit van campagnes voor een betere cao.

De loonstijgingen die werkgevers en werknemers uiteindelijk afspreken, nemen al maanden toe. Zo was de gemiddelde loonsverhoging in januari 6,3 procent, wat weer iets meer is dan in december. Maar prijzen stegen in januari nog altijd harder. Volgens het CBS was de inflatie 7,6 procent.

Volgens AWWN proberen werkgevers hun personeel te helpen met eenmalige uitkeringen of de inhuur van financieel adviseurs. Maar een volledige compensatie voor de sterk gestegen prijzen is volgens de organisatie onrealistisch, onder andere omdat bedrijven ook op andere vlakken te maken hebben met hogere kosten.