

# Het nieuwe vastgoedbesluit

Het ministerie van Financiën heeft een nieuwe versie van het btw-besluit met betrekking tot de levering en verhuur van onroerende zaken gepubliceerd. Veel onderdelen zijn geactualiseerd naar de stand van de huidige jurisprudentie. Ook zijn er enkele goedkeuringen gewijzigd ten opzichte van het eerdere besluit uit 2013. Het nieuwe vastgoedbesluit is in werking getreden per 1 januari 2024, maar op sommige onderdelen geldt overgangsrecht. In dit artikel wordt ingegaan op een aantal van de wijzigingen en goedkeuringen in het besluit.

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

### Levering van een onroerende zaak

Hoofddregel bij de levering van een onroerende zaak is dat deze prestatie door ondernemers is vrijgesteld voor de btw. De Nederlandse Wet OB 1968 kent geen definitie van het begrip 'onroerende zaak'. De btw is een Europese wetgeving. Op grond van de uitspraken van het Europese Hof van Justitie kan worden geconcludeerd dat een onroerende zaak een goed is dat met de grond verbonden is zodat het niet gemakkelijk is te demonteren en te verplaatsen. Als uitzondering op de hoofddregel geldt dat de levering van een onroerende zaak van rechtswege belast is met btw, als het een levering betreft van:

1. een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein, als de levering

plaatsvindt voor, op of uiterlijk twee jaren na het moment van eerste ingebruikname; of

2. een bouwterrein. Indien van rechtswege btw wordt geheven over de levering, geldt onder voorwaarden een samenloopvrijstelling voor overdrachtsbelasting op de verkrijging van de onroerende zaak.

Het begrip 'bouwwerk' moet ruim worden uitgelegd en heeft niet alleen betrekking op woningen en bedrijfspanden, maar ook op constructies zoals bruggen, straten, pleinen, atletiekbanen en kunstgrasvelden. Ook constructies die zich (gedeeltelijk) onder de grond of op het water bevinden, vormen bouwwerken in de zin van de btw. Een bouwterrein wordt gedefinieerd als een perceel onbebouwde grond dat kennelijk

## → Interpretatie

Het besluit geeft slechts een interpretatie weer van de staatssecretaris van Financiën. De Belastingdienst dient zich te houden aan de standpunten uit het besluit. Besluiten zijn niet bindend voor belastingplichtigen. Het is dan ook mogelijk om een afwijkend, maar pleitbaar standpunt in te nemen. In die gevallen is het standpunt van de Belastingdienst bekend en zal naar alle waarschijnlijkheid bij een overleg omtrent dit punt discussie ontstaan met de Belastingdienst.

bestemd is om te worden bebouwd met één of meer gebouwen of een gedeelte van een gebouw. In de praktijk worden vele discussies gevoerd over de vraag of de levering van onbebouwde grond, bestemd voor bestrating met klinkers of stelconplaten, een btw-bouwterrein betreft. In het geactualiseerde vastgoedbesluit heeft de staatssecretaris hierover het volgende opgenomen:

- Klinkerbestrating die onderdeel uitmaakt van een geheel waarbij bijvoorbeeld de toplaag is afgegraven en dat verder bestaat uit drainage en terreinverlichting, kwalificeert als een gebouw. Ook klinkerbestrating met een fundering die in asfalt is ingelegd, kwalificeert als een gebouw.
- Als echter sprake is van een terrein met klinkers die geen onderdeel uitmaken van een geheel en die eenvoudig zijn te verwijderen, is geen sprake van een gebouw.

De vraag is of dit in de praktijk niet een te wat summiere uitleg betreft. Er kunnen voorbeelden zijn zoals straten of openbare wegen, die wellicht uit klinkers bestaan, maar volgens mij onder voorwaarden nog steeds als gebouw aangemerkt kunnen worden.

## Eerste ingebruikneming onroerende zaak

Het vernieuwde vastgoedbesluit gaat ook in op het begrip eerste ingebruikneming. Bij de eerste ingebruikneming gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van het betrokken gebouw. Dit moet van geval tot geval worden beoordeeld op basis van de feitelijke omstandigheden van de specifieke situatie. Bij een gebouw dat bestaat uit meerdere zelfstandige gedeelten (of zelfstandig economisch te exploiteren delen) moet men volgens de staatssecretaris de eerste ingebruikneming toetsen per zelfstandig gedeelte van het gebouw. Daarnaast stelt de staatssecretaris – in tegenstelling tot de rechtspraak – dat inbouwwerkzaamheden door een (toekomstige) huurder van een onroerende zaak leidt tot een (eerste) ingebruikneming van deze onroerende zaak. De huidige praktijk is dat sprake is van eerste ingebruikneming op het moment dat vanuit het gebouw wordt gewerkt en door de huurder vanuit het gehuurde daadwerkelijk

leveringen van goederen plaatsvinden of diensten worden verricht. In de praktijk valt dit moment veelal samen met de ingangsdatum van de verhuur.

## Verhuur van onroerende zaken

### *Goedkeuring optie btw-belaste verhuur met terugwerkende kracht*

In het nieuwe vastgoedbesluit is, net als in het oude besluit, goedgekeurd dat met terugwerkende kracht kan worden geopteerd voor btw-belaste verhuur. Nieuw is dat voor situaties waarin – ondanks één of meer formele onjuistheden – is gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor btw-belaste verhuur, geen limiet meer wordt gesteld aan de periode tot wanneer met terugwerkende kracht kan worden geopteerd voor btw-belaste verhuur.

Het geactualiseerde vastgoedbesluit maakt onderscheid tussen de situatie waarin is gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor btw-belaste verhuur en de situatie waarin dit niet het geval is.

Als partijen met betrekking tot de verhuur hebben gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor btw-belaste verhuur, kunnen zij met terugwerkende kracht opteren. De optie vangt dan aan op de datum die is genoemd in het optieverzoek van partijen dan wel op de datum die is opgenomen in de gewijzigde schriftelijke huurovereenkomst, als die is gelegen voor de datum van de indiening van het verzoek of de wijziging van de huurovereenkomst. Om van deze goedkeuring gebruik te kunnen maken, gelden de volgende voorwaarden:

1. Er is gedurende de hele periode waarvoor wordt verzocht om toepassing van de optie voor belaste verhuur dan wel de periode zoals opgenomen in de schriftelijke huurovereenkomst voldaan aan de 90%-norm (voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm) die geldt voor toepassing van de optie belaste verhuur, en
2. Partijen hebben gedurende de hele periode gehandeld alsof rechtsgeldig is gekozen voor belaste verhuur. Dat wil zeggen dat btw is berekend en op de factuur is vermeld en dat partijen de daaraan gepaarde wettelijke gevolgen aanvaardden.

De goedkeuring ziet daarmee ook op een in de praktijk veel voorkomende situatie waarbij in de schriftelijke huurovereenkomst niet is voldaan aan de formele voorwaarden voor toepassing van de optie belaste verhuur. De partijen moeten het formele gebrek in de overeenkomst binnen een redelijke termijn herstellen nadat zij hiervan op de hoogte zijn.

Als door partijen niet is gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor btw-belaste verhuur, wordt goedgekeurd dat alsnog sprake is van belaste verhuur als partijen daartoe alsnog een verzoek indienen of de huurovereenkomst aanpassen. De optie btw-belaste verhuur heeft in dat geval maximaal drie maanden terugwerkende kracht.

### *Servicekosten*

Bij de verhuur van vastgoed brengt de verhuurder vaak kosten voor nutsvoorzieningen of zogenoemde servicekosten in rekening aan de huurder. In het geactualiseerde vastgoedbesluit vormen de diensten waarvoor (service) kosten in rekening worden gebracht een zelfstandige (in beginsel) btw-belaste prestatie als de huurder zelf de mogelijkheid heeft om een leverancier te kiezen en zelf zijn gebruik van de nutsvoorzieningen kan bepalen. Het hebben van een individuele meter en afrekening op basis van werkelijk gebruik, vormen hierbij belangrijke indicaties. Om verhuurders in de gelegenheid te stellen hun servicekostenbeleid aan te passen, mag het huidige beleid nog tot 1 januari 2025 worden toegepast.

### *Verhuur niet-geïntegreerde zonnepanelen*

Volgens het nieuwe besluit vormt de verhuur van niet-geïntegreerde zonnepanelen die op of bij de woning liggen door dezelfde verhuurder als de woning, een bijkomende prestatie bij de vrijgestelde verhuur van de woning. Daarmee is de verhuur van de niet-geïntegreerde zonnepanelen vrijgesteld van btw, omdat dit opgaat in het btw-regime van de hoofdprestatie (de verhuur van de woning). Dit wijkt af van de huidige praktijk. Er geldt een overgangsregeling voor verhuurders die vóór 2023 de btw op de aanschaf van zonnepanelen in aftrek hebben gebracht. Deze verhuurders mogen de verhuur van zonnepanelen als afzonderlijke btw-belaste prestatie blijven aanmerken tot het einde van de herzieningstermijn van de zonnepanelen. De aftrek op de zonnepanelen blijft daarmee in stand.

### *Verhuur vakantiewoningen*

In het geactualiseerde vastgoedbeleidsbesluit wordt bevestigd dat woningen en appartementen die tegen betaling gemeubileerd voor kort verblijf beschikbaar gesteld worden, kwalificeren als accommodatie voor het vakantiebedrijfsbedrijf. De huuropbrengst is in dat geval belast met 9% btw.

Daarnaast gaat de staatssecretaris in op de btw-gevolgen van de verhuur van vakantiewoningen via 'tussenpersonen' zoals een vakantiepark. Verhuurt de tussenpersoon de vakantiewoning op eigen naam? Dan valt de verhuur door de eigenaar aan de tussenpersoon onder het 9% btw-tarief, als uit objectieve gegevens zoals de huurovereenkomst en de aanwezige reglementen en voorwaarden blijkt dat de vakantiewoning enkel voor kort verblijf beschikbaar wordt gesteld. Indien dit niet blijkt uit de overeenkomst, is van rechtswege sprake van btw-vrijgestelde verhuur zonder recht op aftrek van btw. Een oplossing kan zijn om in de overeenkomst op te nemen dat tussen verhuurder en tussenpersoon (vakantiepark) tevens geopteerd wordt voor btw-belaste verhuur, ter behoud van het aftrekrecht op kosten en investeringen voor de woning.

### *Europese jurisprudentie*

Voor een tussenpersoon, zoals een vakantiepark in het voorbeeld hiervoor, is tevens recent een interessante Europese uitspraak gewezen over de reisbureauregeling. Onder de reisbureauregeling is de ondernemer die de accommodatie heeft gehuurd en vervolgens doorverhuurt, de btw (naar het algemene Nederlandse 21% tarief) verschuldigd uit de bij deze in- en doorverhuur gerealiseerde marge. De btw op de ingekochte accommodatie is voor hem niet aftrekbaar, maar vermindert als onderdeel van de inkoopprijs de betreffende marge. In de uitspraak van het EU Hof van Justitie ging het over de vraag of de reisbureauregeling van toepassing was op de huur- en verhuur (aan andere marktdeelnemers) van dezelfde woning, zodat deze tussenpersoon niet 9% btw over haar eigen omzet moest berekenen. Volgens het Hof van Justitie kan voormelde situatie namelijk onder de bijzondere reisbureauregeling vallen en daardoor tot andere btw-heffing leiden dan mogelijk verwacht. Dit geldt ongeacht of en – zo ja – in welke mate er sprake is van aanvullende diensten door de tussenpersoon.

Huurt een ondernemer een vakantiewoning van een ander en stelt hij deze woning tezamen met voldoende opgesomde voorzieningen aan haar gasten ter beschikking? Dan gaat deze gehuurde vakantiewoning op in de totale eigen dienst (verstrekken van logies) die de ondernemer aan haar gasten verricht. Daardoor valt deze dienst niet onder de reisbureauregeling. In dat geval kan dus wel het btw-tarief van 9% worden toegepast.

Indien een btw-ondernemer in Nederland reizen aanbiedt door bijvoorbeeld een vakantiewoning van een andere partij te huren en deze vervolgens aan een andere partij (door)verhuurt, is hij volgens Europese jurisprudentie in beginsel 21% btw verschuldigd uit de hierbij gerealiseerde (positieve) marge. Op de factuur aan de afnemer dient hij niet de btw te vermelden maar te vermelden dat de reisbureauregeling (margeregeling) van toepassing is. Worden er tezamen met deze ingekochte reisdienst nog andere voorzieningen aangeboden aan de afnemer, dan zou onder voorwaarden de reisbureauregeling niet van toepassing zijn. Deze totale eigen dienst is mogelijk belast tegen het verlaagde 9% btw-tarief.

Bron: MvF 12-12-2023, nr. 2023-26908 (Stcrt. 2023, 31602)

BZ2024-34