

# Aan- en verkoop btw en overdrachts



# van vastgoed: belasting

**Bij iedere vastgoeddeal spelen btw-vraagstukken en vroeg of laat is sprake van een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. Een complexe materie aangezien we in Nederland voor de btw een uitgebreid stelsel bepalingen voor onroerende zaken kennen. Dit artikel gaat in op de basisregels met betrekking tot btw en overdrachtsbelasting die van toepassing zijn bij vastgoedtransacties. Deze keer zal niet worden ingegaan op de vele bijzondere situaties en uitzonderingen die zich ook kunnen voordoen.**

CAROLA VAN VILSTEREN

In beginsel is de levering van een gebouw en het erbij behorend terrein vrijgesteld van btw. De levering is (van rechtswege) alleen belast met btw indien het gebouw en het erbij behorend terrein wordt geleverd voor, op of binnen twee jaren nadat het gebouw voor het eerst in gebruik is genomen. Dit wordt ook wel de bouw- en handelfase genoemd. De bouwfase eindigt op het tijdstip waarop een gebouw voor de eerste maal feitelijk in gebruik wordt genomen. De bouwfase kan dus jaren duren aangezien deze pas eindigt op het tijdstip van eerste ingebruikname. Dit heeft geen gevolgen voor de in aftrek gebrachte btw. De handelfase begint wanneer het gebouw voor de eerste maal in gebruik wordt genomen. Op dat moment begint voor de verkoper ook de herzieningstermijn te lopen. De handelfase eindigt precies twee jaar na de eerste ingebruikname. Het moment waarop een gebouw voor de eerste maal in gebruik wordt genomen neemt dus een belangrijke plaats in.

De levering is vrijgesteld van btw als een gebouw geleverd wordt als meer dan twee

jaren zijn verstreken nadat het gebouw voor het eerst in gebruik is genomen. De verkoper kan bij een vrijgestelde levering geconfronteerd worden met zogenaamde herzienings-btw. Als sprake is van een vrijgestelde levering wordt de verkoper namelijk geacht het gebouw voor de resterende herzieningsjaren voor vrijgestelde doeleinden te gebruiken. Dat zal tot gevolg hebben dat de verkoper een deel van de bij aanschaf/bouw afgetrokken btw moet terugbetalen aan de belastingdienst. Dit kan grote gevolgen hebben. Om deze gevolgen te kunnen inperken, hebben verkoper en koper de mogelijkheid om gezamenlijk te opteren voor een btw-belaste levering. Een nadeel voor koper is overigens wel dat een nieuwe herzieningstermijn gaat lopen.

Indien bij een levering wordt gekozen voor een optie belast met btw heeft dat voor de verkoper tot gevolg dat geen herzienings-btw hoeft te worden betaald. De verkoper wordt geacht het gebouw voor de resterende herzieningsjaren voor belaste prestaties te bezigen. Een gezamenlijk verzoek om de levering met btw te laten plaats-

vinden, is alleen zinvol als de koper het gebouw voor tenminste 90% gaat gebruiken voor belaste prestaties. Belangrijk is dat het optieverzoek vóór het tijdstip van de levering is ingediend bij de belastingdienst. Indien het optieverzoek te laat wordt ingeleverd dan wordt het zondermeer afgewezen! Per 1 januari 2009 is er de mogelijkheid om het optieverzoek te regelen in de notariële akte. Uiteraard zal de koper nog steeds moeten voldoen aan het 90%-criterium en zullen in de notariële akte de relevante gegevens uit het optieverzoek moeten worden opgenomen, maar door te opteren in de notariële akte is het risico dat vergeten wordt tijdig te opteren verleden tijd.

**OVERDRACHTSBELASTING** Naast de btw speelt ook de overdrachtsbelasting (ook wel aangeduid als de 'verhuisbelasting') een rol bij vastgoedtransacties. De verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken is namelijk belast met overdrachtsbelasting. De overdrachtsbelasting (6%) wordt geheven over de waarde van de onroerende zaak. De waarde is gelijk aan de koopprijs of de waarde in het economisch verkeer als deze hoger is dan de koopprijs. Het kan dus voorkomen dat bij een onroerend goed transactie zowel btw als overdrachtsbelasting verschuldigd wordt. Men spreekt dan over samenloop van btw en overdrachtsbelasting.

**SAMENLOOPVRIJSTELLING** Indien bij een onroerend goed transactie sprake is van samenloop van btw en overdrachtsbelasting is in bepaalde situaties een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting mogelijk. Ook wel aangeduid als de samenloopvrijstelling. Om in aanmerking te komen voor deze vrijstelling moet aan twee voorwaarden worden voldaan: ▣

1. De levering moet allereerst van rechtswege belast zijn met btw. Met andere woorden, er moet geleverd worden voor, op of binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming. Dit houdt in dat als geopteerd wordt voor een btw-belaste levering nooit de samenloopvrijstelling kan worden ingeroepen;
2. De onroerende zaak wordt door de verkoper niet als bedrijfsmiddel gebruikt. Van gebruik als bedrijfsmiddel is sprake als een onroerende zaak binnen de onderneming is gebruikt om omzet te genereren. Slechts indien de verkrijger de (van rechtswege geheven) btw helemaal niet in aftrek kan brengen, kan ook bij gebruik als bedrijfsmiddel de samenloopvrijstelling worden ingeroepen. Heeft de koper een gering recht op aftrek, dan is de samenloopvrijstelling niet van toepassing.

Ondanks het feit dat op het eerste gezicht aan de voorwaarden voor de samenloopvrijstelling wordt voldaan, kan heffing van overdrachtsbelasting aan de orde zijn. Als de belaste levering tegen een te lage prijs plaatsvindt, dan wordt alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd over de verkrijging. Deze heffing wordt vaak aangeduid als de strafheffing overdrachtsbelasting.

**OVERGANG ALGEMEENHEID VAN GOEDEREN** In de btw-wetgeving is een bijzondere bepaling ('artikel 31') opgenomen voor de overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. Deze bepaling bepaalt dat geen btw is verschuldigd bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, al dan niet tegen vergoeding of in de vorm van een inbreng in een vennootschap. Degene op wie de goederen overgaan, treedt in de plaats van de overdrager. Dit betekent bijvoorbeeld dat de overnemer nog lopende herzieningstermijnen van (on)roerende zaken moet afmaken.

Tot 6 juli 2008 kon artikel 31 op grond van de Nederlandse jurisprudentie niet worden toegepast bij de overgang door of aan zogenaamde quasi-ondernemers. Dit zijn (btw-)ondernemers die enkel tegen vergoeding een vermogensbestanddeel exploiteren, zoals de verhuur van een bedrijfspand. Dit impliceerde dat een verhuurde onroerende zaak niet zonder btw-gevolgen kon worden overgedragen. De consequenties van een vrijgestelde levering hebben wij hiervoor reeds beschreven. Na een arrest van het Europese Hof van Justitie in 2003 was de

verwachting dat de Hoge Raad op termijn "om zou gaan" en dat in Nederland ook quasi-ondernemers artikel 31 zouden kunnen toepassen. Het Europese Hof had namelijk geoordeeld dat artikel 31 geldt voor elke overdracht van een handelszaak met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, die samen een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Volgens het Hof is het artikel bedoeld om de overdracht van (een gedeelte van) een onderneming te vergemakkelijken, door de overdracht te vereenvoudigen en te vermijden dat de overnemer onder een buitensporige fiscale druk komt te staan (door het voorfinancieren van de btw).

Op 6 juli 2008 ging de Hoge Raad "om" en onderkende dat de overdracht door of aan quasi-ondernemers niet (langer) is uitgesloten van de toepassing van artikel 31. In deze zaak ging het om een ondernemer die een bedrijfsverzamelgebouw in eigendom had en de units afzonderlijk verhuurde. Op enig moment is dit gebouw door de ondernemer overgedragen aan haar aandeelhouders die het gebouw ongewijzigd bleven verhuren en hierdoor werden aangemerkt quasi-ondernemers. De Hoge Raad heeft aangegeven dat met het bedrijfsverzamelgebouw een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, namelijk het exploiteren (verhuren) van de units en is daarom artikel 31 van toepassing.

Deze uitspraak is zeker niet ongunstig voor de vastgoedsector. Zoals aangegeven is de levering van een onroerende zaak in beginsel vrijgesteld van btw, tenzij wordt geleverd vóór, op of binnen twee jaar na de eerste ingebruikname. Bij een vrijgestelde levering kan de verkoper zogenaamde herzienings-btw verschuldigd worden als de herzieningstermijn nog niet is verstreken. Als daarentegen artikel 31 van toepassing is, treedt de koper onder andere voor wat betreft de herzieningstermijn in de plaats van de verkoper. Wij willen benadrukken dat de enkele overdracht van een pand niet onder de werking van artikel 31 valt. Er moet meer worden overgedragen, bijvoorbeeld huurovereenkomsten, onderhoudscontracten, garantieverplichtingen, personeel, enzovoorts.

In de vastgoedsector gaat het altijd om substantiële bedragen. Daarom is zorgvuldigheid geboden. Wordt ten onrechte artikel 31 toegepast (dus geen btw-heffing), dan zal de belastingdienst btw willen naheffen. Wordt artikel 31 ten onrechte niet toegepast, dan kan de belas-

tingdienst aftrek van btw weigeren bij de overnemer. Hierbij is advies van een deskundige geen overbodige luxe!

**OVERGANG ALGEMEENHEID VAN GOEDEREN EN OVERDRACHTSBELASTING**

Als gekeken wordt naar de voorwaarden die gelden voor de samenloopvrijstelling, is de conclusie dat die niet van toepassing is. Eén van de voorwaarden is namelijk dat de levering van rechtswege belast is met btw. Als artikel 31 van toepassing is, dan vindt geen levering plaats en is btw-heffing niet aan de orde. Daarnaast zal een verhuurde onroerende zaak ook als bedrijfsmiddel zijn gebruikt, maar dat hoeft geen belemmering voor de samenloopvrijstelling te zijn als de koper de btw geheel niet kan aftrekken.

Toch kan ook in deze situaties de samenloopvrijstelling plaats vinden. De staatssecretaris van Financiën heeft namelijk in een resolutie goedgekeurd dat bij toepassing van artikel 31, toch een vrijstelling overdrachtsbelasting van toepassing is. Voorwaarde is wel dat zonder artikel 31 de levering van de onroerende zaak van rechtswege belast zou zijn met btw en dat de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt, et cetera.

**CONCLUSIE** In dit artikel zijn we ingegaan op de basisregels met betrekking tot btw en overdrachtsbelasting die van toepassing zijn bij vastgoedtransacties. Zelfs deze basisregels zijn complex en dan zijn we nog niet ingegaan op de bijzondere situaties en uitzonderingen die zich kunnen voordoen. Aangezien met vastgoedtransacties veel aanzienlijke bedragen gemoeid zijn, is zorgvuldigheid en voorzichtigheid geboden. Deskundig advies is geen overbodige luxe! ■



Carola van Vilsteren verzorgt voor de Vedaa onder meer onderstaande cursussen:

- BTW in de gezondheidszorg**  
22 april in Utrecht
- Sport, sponsoring, verenigingen, stichtingen en BTW**  
26 april in Nieuwegein
- Vastgoed, BTW en samenloop overdrachtsbelasting**  
11 mei in Nieuwegein
- BTW en horeca**  
26 mei in Amsterdam

Kijk voor de inhoud van de cursussen op [www.vedaa.nl](http://www.vedaa.nl)