

Btw-aandachtspunten bij vastgoedtransacties

BTW - Bij vastgoedtransacties komt heel wat kijken. Ook wat de btw betreft zijn er veel aandachtspunten. Of een gebouw of bouwterrein met btw belast is, is namelijk afhankelijk van allerlei zaken. Een kort overzicht.

Allereerst is het nuttig om onderscheid te maken in de levering van een gebouw of bouwterrein.

Gebouw: vrijgesteld van btw

De levering van een gebouw en het erbij behorend terrein is in beginsel vrijgesteld van btw tenzij:

- sprake is van een nieuw vervaardigd goed dat vóór, op of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming wordt geleverd (een bouwterrein of een nieuw gebouw); óf,
- verkoper en koper verzoeken om een levering met btw (de zogenoemde optie voor btw-heffing).

Bouwterrein altijd belast

De levering van een bouwterrein is altijd belast met btw. Er is sprake van een bouwterrein als aan één van onderstaande eisen wordt voldaan. Het gaat hierbij om onbebouwde grond:

- waaraan bewerkingen hebben plaatsgevonden;
- waarvoor voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;
- in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of,
- waarvoor een omgevingsvergunning voor bouwwerkzaamheden is verleend.

Eén enkele bewerking (zoals bijvoorbeeld afvoeren van puin) is al voldoende om de grond als bouwterrein aan te merken. Het Europese Hof van Justitie heeft bepaald dat de levering van een deels gesloopt pand al kan worden aangemerkt als de levering van onbebouwde grond. De Hoge Raad moet nog vaststellen of ook sprake is van een bouwterrein. Dit kan dus tot gevolg hebben dat feitelijke situatie op het moment van levering niet meer bepalend is!

Nieuw gebouw: belast met btw

De levering van een nieuw gebouw is belast met btw als het gebouw en het erbij behorend terrein wordt geleverd voor, op of binnen twee jaar nadat het gebouw voor het eerst in gebruik is genomen. Dit wordt ook wel de bouw- en handelsfase genoemd. De bouwfase eindigt op het tijdstip waarop een gebouw voor de eerste maal feitelijk in gebruik wordt genomen. Daarna begint de handelsfase. Deze fase eindigt precies twee jaar na de eerste inge-

Let op!

Wat onder het begrip 'gebouw' wordt verstaan, is erg ruim. Hieronder valt elk bouwwerk dat met de grond is verbonden. Dus niet alleen huizen en fabrieken, maar ook bruggen en tunnels.

bruikname. Na die periode wordt een gebouw als 'oud' aangemerkt en is de levering vrijgesteld van btw. Vanaf dat moment kan men wel weer kiezen voor een btw-belaste levering.

Optie belaste levering

Een vrijgestelde levering kan betekenen dat de verkoper geconfronteerd wordt met zogenaamde herzienings-btw. De verkoper wordt hierbij geacht het gebouw voor de resterende herzieningsjaren voor vrijgestelde doeleinden te gebruiken. Hij is hierdoor verplicht een deel van de bij aanschaf/bouw afgetrokken btw terug te betalen aan de Belastingdienst. Om dit leed te verzachten hebben verkoper en koper de mogelijkheid om gezamenlijk te opteren voor een btw-belaste levering. Een gezamenlijk verzoek om de levering met btw te laten plaatsvinden, is alleen zinvol als de koper het gebouw voor ten minste negentig procent gaat gebruiken voor belaste prestaties.

Inhoud optieverzoek

De verkoper en de koper kunnen het gezamenlijk verzoek voor een btw-belaste levering opnemen in de notariële akte of schriftelijk indienen voordat de levering plaatsvindt. De inspecteur geeft bij een schriftelijk optieverzoek een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking af. Het is niet vereist dat de inspecteur vóór de datum van levering ook de beschikking al heeft verleend. In de notariële akte of het optieverzoek moeten de volgende zaken zijn benoemd:

- een omschrijving van de onroerende zaak (inclusief plaatselijke en kadastrale aanduiding);

Let op!

Als middels een optie belast met btw wordt geleverd, heeft dat voor de verkoper tot gevolg dat hij geen herzienings-btw hoeft te betalen. Hij wordt geacht het gebouw voor de resterende herzieningsjaren voor belaste prestaties te bezigen.

Let op!

Een te laat ingediend optieverzoek wordt zonder meer afgewezen.

- datum waarop het boekjaar van de koper begint;
- verklaring van de koper waaruit duidelijk moet blijken dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor hij ten minste negentig procent recht op btw-aftrek heeft.

Verlegging bij optie belaste levering

Er vindt altijd een verlegging plaats als een ondernemer opteert voor btw-belaste levering. Dit betekent dat de btw die de verkoper verschuldigd is over de levering, wordt geheven van de koper. De koper moet deze btw in zijn aangifte opnemen. Hij ondervindt hiervan geen nadeel omdat hij deze btw in dezelfde aangifte weer kan terugvragen. De afgetrokken btw wordt bij de koper gedurende een nieuwe herzieningstermijn van tien jaar gevolgd.

Negentig procent-norm

De fiscus kan op twee momenten toetsen of de koper de btw voor negentig procent kan aftrekken:

- moment van levering: de koper moet bij het optieverzoek een verklaring ondertekenen waarin staat dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor ten minste negentig procent recht op btw-aftrek bestaat;
- na de zogenoemde 'referentieperiode': de koper moet nagaan of hij met betrekking tot de onroerende zaak zowel over het boekjaar waarin de levering heeft plaatsgevonden als over het daaropvolgende boekjaar heeft voldaan aan de negentig procent-norm. De koper moet binnen vier weken na afloop van deze referentieperiode een ondertekende verklaring uitreiken aan de verkoper, waarin staat vermeld of hij al dan niet aan de negentig procent-norm heeft voldaan. Ook moet hij binnen dezelfde termijn een kopie van deze verklaring naar de inspecteur versturen. Als de koper de onroerende zaak binnen de referentieperiode weer doorlevert, moet hij de verklaring binnen vier weken

na het tijdstip van doorlevering uitreiken. Ook in dit geval moet hij een kopie naar zijn inspecteur sturen. De optie voor btw-belaste levering is definitief als de koper op het tweede toetsingsmoment nog steeds aan de negentig procent-norm voldoet.

Als de koper niet aan de negentig procent-norm voldoet, is de optie achteraf gezien ten onrechte gekozen en wordt de levering alsnog geacht vrij te zijn van btw. Bij de verkoper vervalt dan alsnog het recht op btw-aftrek. De btw die bij de verkoper niet aftrekbaar blijkt te zijn, heft de fiscus na bij de koper.

Herziening van btw

Herziening van btw vindt plaats als er wijziging in het gebruik optreedt: De ondernemer moet gedurende herzieningstermijn aan het eind van elk boekjaar bepalen of het aftrekpercentage in dat boekjaar nog overeenkomt met het percentage dat gold in het boekjaar waarin het pand in gebruik werd genomen. Is dat niet het geval dan moet in dat boekjaar tien procent van de btw worden herzien overeenkomstig de geldende verhouding voor dat boekjaar. Ook als een onroerende zaak binnen de herzieningstermijn (jaar van ingebruikname plus negen volgende jaren) wordt geleverd, moet er herziening plaatsvinden. Er zijn dan twee mogelijkheden:

- de levering is vrijgesteld: er wordt fictief aangenomen dat de ondernemer de onroerende zaak voor de resterende herzieningstermijn uitsluitend voor vrijgestelde prestaties gebruikt. De btw die aan deze periode is toe te rekenen is niet aftrekbaar. Als de ondernemer btw heeft afgetrokken, moet hij deze in één keer terugbetalen in de aangifte over het tijdvak waarin de levering plaatsvindt. Dus niet per boekjaar;
- de levering is belast: er wordt fictief aangenomen dat de onroerende zaak gedurende de nog niet verstreken periode van de herzieningstermijn uitsluitend voor belaste prestaties wordt gebruikt. De btw die aan deze periode is toe te rekenen is geheel aftrekbaar. Als men nog geen btw heeft afgetrokken, kan men dat alsnog doen in de aangifte over het tijdvak waarin de levering plaatsvindt. Het maakt hierbij geen verschil of de levering verplicht is belast (bijvoorbeeld binnen twee jaar na eerste ingebruikneming) of vanwege optie is belast.

Let op!

Herziening geldt alleen voor leveringen van vastgoed en niet voor diensten aan een onroerende zaak. Te denken valt hierbij aan een verbouwing of onderhoud.

Win advies in

Bij vastgoedtransacties zijn veelal grote bedragen bedragen gemoeid. Het is raadzaam om hierover advies in te winnen. (*mr. C. van Vilsteren*)