

Vastgoed, btw en overdrachtsbelasting

Over btw en overdrachtsbelasting in relatie tot vastgoedtransacties zijn hele boeken volgeschreven. Vaak zijn het de vele bijzondere situaties en uitzonderingen die zich kunnen voordoen, die de aandacht trekken, ook in Belastingzaken. Ditmaal gaat het over een ander boeg: de basisregels die van toepassing zijn bij dergelijke transacties.

De levering van een gebouw en het erbij behorende terrein is in beginsel vrijgesteld van btw. Alleen wanneer het gebouw en het terrein worden geleverd voor, op of binnen twee jaar nadat het gebouw voor het eerst in gebruik is genomen, is de levering (van rechtswege) belast met btw. 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. Doordat de bouwfase pas eindigt op het tijdstip van eerste ingebruikname, kan deze jaren duren. Dit heeft geen gevolgen voor de in aftrek gebrachte btw. Is het gebouw dan voor de eerste maal in gebruik genomen, dan begint de handelfase en begint voor de verkoper ook de herzienings-termijn 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.

Herzieningstermijn

Wordt een gebouw geleverd als meer dan twee jaren zijn verstreken sinds de eerste ingebruikname, dan is de levering vrijgesteld van btw. Een vrijgestelde levering kan betekenen dat de verkoper geconfronteerd wordt met zogenaamde herzienings-btw. De verkoper wordt dan 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. Om dit leed te verzachten hebben verkoper en koper de mogelijkheid om gezamenlijk te opteren voor een btw-belaste levering. De verkoper hoeft dan geen herzienings-btw te betalen. Hij wordt geacht het gebouw voor de resterende herzieningsjaren voor belaste prestaties te gebruiken. Een nadeel voor de koper is overigens wel dat een nieuwe herzieningstermijn gaat lopen. Voor een gezamenlijk verzoek om de levering met btw te laten plaatsvinden is vereist dat de koper het gebouw volledig of nagenoeg volledig (voor tenminste 90%) gaat gebruiken voor belaste prestaties. Belangrijk is dat het optieverzoek vóór het tijdstip van de levering is ingediend bij de Belastingdienst. Een te laat ingediend optieverzoek wordt zonder meer afgewezen! Gelukkig is het sinds 1 januari 2009 mogelijk 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.



25 Denk aan optieverzoek

Wilt u als koper samen met de verkoper opteren voor de btw-belaste levering van een pand? Dan moet u voor de levering van het pand een optieverzoek indienen bij de Belastingdienst. Sinds 1 januari 2009 kunt u dit optieverzoek ook doen middels de notariële akte van overdracht!

Overdrachtsbelasting

Behalve 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 economische verkeer als deze hoger is dan de koopprijs. Het kan dus voorkomen dat bij een onroerendaaktransactie zowel btw als overdrachtsbelasting verschuldigd wordt. Men spreekt dan over samenloop van btw en overdrachtsbelasting.

Samenloop

Als sprake is van samenloop van btw en overdrachtsbelasting is in bepaalde situaties een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting mogelijk. Deze vrijstelling wordt ook wel de samenloopvrijstelling genoemd. Om hiervoor in aanmerking te komen moet de levering allereerst van rechtswege belast zijn met btw. Met andere woorden, er moet geleverd worden voor, op of binnen twee jaren na de eerste ingebruikname van het vastgoed. Dit houdt in dat als geopteerd wordt voor een btw-belaste levering nooit de samenloopvrijstelling kan worden ingeroepen. Een tweede voorwaarde is dat de onroerende zaak door de verkoper niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Van gebruik als bedrijfsmiddel is sprake als een onroerende zaak binnen de onder-

neming is gebruikt om omzet te genereren. Slechts als 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.

Toch kan ook indien op het eerste gezicht aan de voorwaarden voor de samenloopvrijstelling wordt voldaan, 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. Dus in geval de levering weliswaar van rechtswege belast is met btw, het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt maar de koper geen enkel recht op aftrek van voorbelasting heeft, wordt geen samenloopvrijstelling verleend als de verkoopprijs lager is dan de waarde in het economisch verkeer.

Overgang algemeenheid van goederen

In de btw-wetgeving is een bijzondere bepaling (art. 31 Wet OB 1968) opgenomen voor de overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. Deze bepaling houdt in dat geen btw verschuldigd is met betrekking tot 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. Bij deze overgang wordt geacht geen levering of dienst plaats te vinden. Degene op wie de goederen overgaan treedt in beginsel in de plaats van de overdrager.

Tot 6 juni 2008 was de heersende leer dat artikel 31 niet gold voor de overdracht door en 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. Maar al in 2003 had het Europese Hof van Justitie nadere invulling gegeven aan hetgeen onder artikel 31 moet worden begrepen. Het Europese Hof oordeelde dat artikel 31 geldt voor elke overdracht van een handelszaak met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke samen een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Het artikel is volgens het Hof 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 juni 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. Als artikel 31 van toepassing is, is geen sprake van een (belaste of vrijgestelde) levering en treedt de koper onder andere voor wat betreft de herzieningstermijn in de plaats van de verkoper. De enkele overdracht van een pand valt overigens niet onder de werking van artikel 31. Er moet meer worden overgedragen, bijvoorbeeld huurovereenkomsten, onderhoudscontracten, garantieverplichtingen, personeel, enzovoorts.



Tijdens bouw- en handelfase is de overdracht van een gebouw belast met btw

Overgang algemeenheid van goederen en overdrachtsbelasting

Kijkend naar de voorwaarden die gelden voor de samenloopvrijstelling, is de conclusie dat die niet van toepassing is bij de overgang van een algemeenheid van goederen. 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 plaatsvinden. In een besluit heeft de staatssecretaris van Financiën namelijk 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, enzovoort.

Tot slot

Het zal duidelijk zijn dat bij aan- en verkoop van vastgoed btw- en overdrachtsbelastingperikelen een rol spelen. Omdat met vastgoedtransacties veelal aanzienlijke bedragen gemoeid zijn, is zorgvuldigheid en voorzichtigheid geboden! ■

Bron: HvJ EG 27-11-2003, nr. C-497/01 (Zita Modes Sàrl); HR 06-06-2008, nr. 42 677
Wet: art. 11, 31 Wet OB 1968; art. 6 Uitv.Besch. OB 1968