

**Vastgoedwijzer
btw en overdrachtsbelasting**

Mr. Carola van Vilsteren

Vastgoedwijzer btw en overdrachtsbelasting

Wordt bij de levering van een gebouw nu btw, overdrachtsbelasting of beiden geheven? Kan de btw op de bouwkosten worden teruggevraagd? In uw vastgoedpraktijk komt u regelmatig in aanraking met allerlei btw-vraagstukken.

Om tot de juiste conclusie te komen is het van belang over voldoende feiten te beschikken, de juiste vragen te stellen en volgens een bepaald patroon te denken. Het gaat om vragen als: bent u als verkoper of als koper btw-ondernemer? En wat voor onroerende zaak wordt geleverd?

U wordt op een overzichtelijke wijze meegenomen in de wondere wereld van btw en vastgoed. Allereerst worden duidelijke definities van de btw en de overdrachtsbelasting in relatie tot vastgoed gegeven om vervolgens alle btw-aspecten van vastgoed te behandelen, waarna de samenloop met overdrachtsbelasting aan de orde wordt gesteld. Tot slot worden praktische tips aangereikt, zodat u in één oogopslag kunt zien waar eventuele besparingsmogelijkheden liggen.

De auteur

Carola van Vilsteren geeft met haar btw-adviesbureau, Van Vilsteren BTW advies, concrete btw-adviezen aan overheidsinstellingen en bedrijven. Zij is gespecialiseerd in het inventariseren en analyseren van de fiscale valkuilen en risico's in organisaties. Tevens is zij als cursusleider betrokken bij diverse opleidingen van gerenommeerde instellingen. Carola schrijft regelmatig voor diverse toonaangevende vakbladen en heeft diverse publicaties op haar naam staan.

**MANAGEMENT
PRODUCTIES**

ISBN 978-90-808530-0-3



9 789080 853003 >

Vastgoedwijzer
btw & overdrachtsbelasting

Mr. Carola van Vilsteren

Voorwoord

In mijn dagelijkse btw-praktijk krijg ik te maken met allerlei vastgoedvraagstukken. Het gaat vaak over de vraag of bij de levering van vastgoed nu btw, overdrachtsbelasting of beiden geheven moet worden? Of kan de btw op de bouwkosten worden teruggevraagd bij de belastingdienst? Om tot de juiste conclusie te komen is het van belang over voldoende feiten te beschikken, de juiste vragen te stellen en volgens een bepaald patroon te denken. Het gaat om vragen als: zijn de verkoper en koper btw-ondernemer? En wat voor onroerende zaak wordt geleverd?

Het leukste van btw-advisering op het gebied van vastgoed is dat als je op tijd bij een project betrokken wordt er gezocht kan worden naar de fiscaal optimale situatie. In deze vastgoed Almanak worden alleen de btw en overdrachtsbelasting behandeld, maar ook andere belastingen kunnen hierbij een rol spelen.

Tijdens het schrijven van deze ‘Vastgoedwijzer btw & overdrachtsbelasting’ heb ik geprobeerd u op een overzichtelijke wijze mee te nemen in de wondere wereld van btw en vastgoed. Daarom vindt u aan het einde van ieder hoofdstuk een duidelijke conclusie en is veel informatie verwerkt in overzichtelijke schema's. Ook zijn er zoveel mogelijk voorbeelden gegeven om ‘de stof te laten leven’.

Voordat ik begon met schrijven heb ik uiteraard nagedacht hoe ik deze taaie stof het best toegankelijk kon maken. Ik heb ervoor gekozen eerst duidelijk te definiëren wat voor de btw en de overdrachtsbelasting een onroerende zaak is en vervolgens heb ik eerst alle btw-aspecten van vastgoed besproken om vervolgens de samenloop met overdrachtsbelasting aan de orde te stellen. Tot slot wordt een overzicht gegeven van praktische tips, zodat u in 1 oogopslag kunt zien waar eventueel besparingsmogelijkheden aanwezig zijn.

Omdat btw, overdrachtsbelasting en vastgoed hele ruime onderwerpen zijn, heb ik me beperkt tot de naar mijn mening in de praktijk meest voorkomende zaken. Hierdoor is een praktische vastgoedwijzer btw en overdrachtsbelasting ontstaan waarmee vraagstukken op het terrein van btw, overdrachtsbelasting en vastgoed eenvoudig opgelost kunnen worden.

Ik wens u veel leesplezier en wil tot slot mijn btw-collega Ferhan Ersen bedanken die mij uitstekend geholpen heeft bij het realiseren van deze vastgoedwijzer.

Carola van Vilsteren

Over de auteur



Na haar studie fiscaal recht heeft Carola van Vilsteren ervaring opgedaan bij Ernst & Young en BDO Accountants & Adviseurs. Sinds 2003 heeft ze haar eigen onderneming van Vilsteren BTW advies. Naast het geven van concrete en praktische btw-adviezen aan overheidsinstellingen en bedrijven, brengt zij bij veel organisaties de onvermoede fiscale valkuilen en risico's in kaart. Vanuit die gedachte stelt zij voor veel bedrijven en instellingen op maat gemaakte btw-handboeken op.

Carola is tevens als cursusleider betrokken bij diverse btw-cursussen van onder meer SBR, Kluwer, SDU en Management Producties. Daarnaast treedt ze regelmatig als gastspreker op en schrijft ze voor verschillende tijdschriften, zoals Belastingzaken, Fiscalistenonline.nl, Provada, Fiscaal Praktijkblad, Tijdschrift en Administratie, Accountant en Accountancynieuws. Carola heeft diverse publicaties op haar naam staan, waaronder deze 'vastgoedwijzer voor btw & overdrachtsbelasting'.

Inhoudsopgave

Voorwoord	3
Over de auteur	4
Inhoud	5
Afkortingen en begrippen	9
1. Onroerende zaken	
1.1 Definitie in de btw	11
1.2 Definitie in de overdrachtsbelasting	12
2. Btw bij levering van onroerende zaken	
2.1 Inleiding	15
2.2 Levering	15
2.3 Belaste leveringen van onroerende zaken	16
2.3.1 Levering gebouw en bijbehorend terrein uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikname	17
2.3.2 Bouwterrein	22
2.3.3 Maagdelijke grond	23
2.3.4 Samenvatting	25
2.4 Optie belaste levering	25
2.4.1 Het optieverzoek	26
2.4.2 90%-criterium	27
2.4.3 Referentieperiode	27
2.4.4 Optie voor een deel van de onroerende zaak	29
2.5 Levering van rechten op onroerende zaken	30
2.6 De oplevering van onroerende zaken	32
2.7 Fictieve leveringen	33
2.8 Conclusie	37
Schema levering en btw	38
3. Btw bij verhuur van onroerende zaken	
3.1 Inleiding	39
3.2 Verhuur	39
3.2.1 Samenhangende prestaties	40
3.2.2 Handelingen met beperkte rechten	45
3.2.3 Samenvatting	45

3.3	Verhuur van een onroerende zaak en btw	46
3.3.1	Verhuur van machines en bedrijfsinstallaties	47
3.3.2	Verhuur van kamers of logiesgelegenheid voor kort verblijf	47
3.3.3	Verhuur van parkeerruimte, lig- en bergplaatsen	51
3.3.4	Verhuur van safeloketten	52
3.3.5	Samenvatting	53
3.4	Optie met btw belaste verhuur	53
3.4.1	Optieverzoek	53
3.4.2	Belaste verhuur per zelfstandig gedeelte	59
3.4.3	Onderverhuur	59
3.4.4	Einde belaste verhuur	60
3.4.5	Afkoopsom huurrecht	60
3.4.6	Handelingen die losstaan van verhuur	60
3.4.7	Samenvatting	61
3.5	Conclusie	62
	Schema verhuur en btw	63
4	Aftrek van voorbelasting	
4.1	Inleiding	65
4.2	Aftrek van voorbelasting	65
4.3	Privé en zakelijk gebruik van goederen en diensten	67
4.3.1	Investeringsgoederen	69
4.3.2	Werking correctiemethode	71
4.3.3	Samenvatting	76
4.4	Belast en vrijgesteld gebruik	76
4.4.1	Leveringen en diensten van belaste prestaties	77
4.4.2	Leveringen en diensten van vrijgestelde prestaties	78
4.4.3	Leveringen en diensten van zowel belaste als vrijgestelde prestaties	78
4.4.4	Splitsingsregels	79
4.4.5	Herziening bij ingebruikname	80
4.4.6	Herziening aan het eind van het jaar	81
4.4.7	Herziening na jaar van ingebruikname	81
4.4.8	Samenvatting	83
4.5	Levering tijdens herzieningstermijn	83
4.5.1	Consequenties verkoop onroerende zaken	84
4.5.2	Samenvatting	86
4.6	Conclusie	86

5.	Overdrachtsbelasting	
5.1	Inleiding	87
5.2	Belastbaar feit	87
5.2.1	Het begrip ‘verkrijging’	87
5.2.2	Verkrijging juridische eigendom	89
5.2.3	Verkrijging economische eigendom	89
5.2.4	Zakelijke rechten	90
5.2.5	Verkrijging aandelenbelang	91
5.2.6	Samenvatting	94
5.3	Maatstaf van heffing	94
5.3.1	Waarde economisch verkeer	94
5.3.2	Tijdstip van waardering	95
5.3.3	Opvolgende verkrijgingen	96
5.4	Vrijstellingen	96
5.4.1	Bedrijfsopvolging in de familiesfeer	97
5.4.2	Inbreng in personenvennootschappen	97
5.4.3	Inbreng in lichamen met in aandelen verdeeld kapitaal	98
5.4.4	Bedrijfsfusies, interne reorganisaties en splitsing	99
5.4.5	Subjectieve vrijstellingen	100
5.4.6	Door de verkrijger zelf aangebrachte zaken	101
5.4.7	Algemene beperking vrijstellingen	101
5.5	Conclusie	102
	Schema levering en overdrachtsbelasting	103
6.	Samenloop btw en overdrachtsbelasting	
6.1	Inleiding	105
6.2	Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij samenloop met btw-heffing	105
6.2.1	Van rechtswege btw verschuldigd	105
6.2.2	Gebruikt als bedrijfsmiddel	108
6.3	Projectontwikkelaarsresolutie	108
6.4	Levering na twee-jaars termijn	110
6.5	Algemene beperking vrijstellingen	110
6.6	Conclusie	111
	Schema btw en overdrachtsbelasting bij onroerende zaken	113
	Praktische tips	119
	Tot slot	121

Bijlagen

Bijlage 1: Toelichting optieverzoek belaste levering bij bijlagen 2, 3 en 4	122
Bijlage 2: Verzoek om toepassing van artikel 11, lid 1, letter a, sub 2 Wet OB 1968	123
Bijlage 3: Verklaring omtrent het gebruik van de onroerende zaak	124
Bijlage 4: Verklaring omtrent het gebruik van de onroerende zaak, over het tweede boekjaar	125
Bijlage 5: Factuurvereisten	126
Bijlage 6: De tariefsverhoging	128

Afkortingen en begrippen

Afkortingen

BV	Besloten Vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
NV	Naamloze Vennootschap
Vof	Vennootschap onder firma
Wet OB	De Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968
WBR	Wet Belastingen Rechtsverkeer 1971

Begrippenlijst

90% criterium	Voorwaarde met betrekking tot de optie belaste verhuur/levering. Huurder/koper dient de onroerende zaak te gebruiken voor 90% of meer voor belaste prestaties.
Bouwterrein	Een onbebouwd terrein, waaraan bewerkingen hebben plaatsgevonden met als doel een nieuw onroerende zaak op de grond te realiseren.
Bouw- en handelsfase	De bouw- en handelsfase begint bij de eerste bouwactiviteit en eindigt exact 24 maanden na de eerste ingebruikname.
Econoom	Een samenstel van rechten en verplichtingen.
Fictieve levering	Een levering die voor de btw gelijk wordt gesteld met normale levering.
Herzieningstermijn	De periode waarin roerende (5 jaar) en onroerende zaken (10 jaar) worden gevolgd voor de heffing van btw.
Ingebruikname	Het moment waarop een onroerende zaak overeenkomstig de bestemming in gebruik wordt genomen.

Juridische levering	Een verkrijging die door de notaris is overgedragen en waarbij de transportakte is ingeschreven bij het Kadaster.
Levering	Een levering vindt voor de btw plaats als de macht om als eigenaar over een goed te beschikken wordt overgedragen.
Maagdelijke grond	Een onbebouwd terrein, welke niet kwalificeert als bouwterrein.
Ondernemer	Als ondernemer wordt aangemerkt een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent
Onroerende zaak	Btw: Een zaak die zodanig met de grond is verbonden, zodat het niet gemakkelijk te demonteren en te verplaatsen is. Overdrachtsbelasting: Als een goed naar aard en inrichting is bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven.
Onroerende zaak lichaam	Een rechtspersoon welke voor meer dan 70% uit onroerende zaken bestaat en die als zodanig worden geëxploiteerd.
Referentieperiode	De periode waarin bekeken dient te worden of aan het 90% criterium wordt voldaan.
Roerende zaak	Een zaak die niet als onroerende zaak kwalificeert.
Vervaardigen	Het creëren van een nieuwe onroerende zaak voor de btw.
Voorbelasting	De aan de ondernemer in rekening gebrachte btw op goederen en diensten.

1. Onroerende zaken

1.1 Definitie in de btw

Hoofdregel bij de levering en verhuur van een onroerende zaak is dat deze is vrijgesteld voor de btw. Het is echter wel van belang dat u weet wanneer er sprake is van een onroerende zaak in de btw.

De Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) kent namelijk geen definitie van het begrip 'onroerende zaak'. Veelal wordt voor dit begrip aansluiting gezocht bij het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW).

Echter, de btw is een Europese wetgeving die in alle lidstaten in principe op éénzelfde manier uitgelegd dient te worden. Het begrip 'onroerende zaak' dient dus in alle lidstaten hetzelfde te betekenen. Het zou immers niet mogelijk moeten zijn 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.

Daarvoor dient voor een eenduidige definitie van het begrip 'onroerende zaak' aangesloten te worden bij de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie. Op grond van deze uitspraken kan worden geconcludeerd dat met een onroerende zaak een goed wordt bedoeld wat met de grond verbonden is zodat het niet gemakkelijk is te demonteren en te verplaatsen. Van een niet gemakkelijk te demonteren en te verplaatsen goed is bijvoorbeeld sprake als het goed door een team van acht bouwvakkers in tien dagen kan worden gedemonteerd en/of verplaatst. Met de zinsnede 'vast met de grond verbonden' wordt dus niet bedoeld dat het goed onlosmakelijk met de grond moet zijn verbonden.

De btw bekijkt een zaak voor de kwalificatie als 'onroerend' vanuit een fysieke benadering. Het gaat dus niet zozeer om de bedoeling van de bouwer. Ter verduidelijking hieronder een aantal voorbeelden van zaken die over het algemeen niet als onroerende zaak worden beschouwd voor de btw:

- Stacaravans
- Demonteerbare strandhuisjes
- Prefabgebouwen
- Verplaatsbare tribunes
- Drijvende steigers
- Kantoorcontainers

U zult in de volgende paragraaf zien dat een aantal van de bovengenoemde voorbeelden voor de overdrachtsbelasting wél als een onroerende zaak wordt

aangemerkt. Dit kan tot fricties leiden, met name bij de samenloop van heffing van de btw en de overdrachtsbelasting.

Onderdelen van onroerende zaken kunnen voor de btw zelfstandig in aanmerking worden genomen als zij over voldoende zelfstandigheid beschikken. Hiervoor wordt aangesloten bij de maatschappelijke opvattingen daaromtrent. Een verdieping in een kantoorgebouw wordt over het algemeen als zelfstandig onroerend goed beschouwd. Zo ook een souterrain met een eigen ingang.

Verder is voor de btw van belang dat handelingen met betrekking tot rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, zoals het recht op erfpacht, recht van opstal en vruchtgebruik op eenzelfde wijze worden behandeld als een handeling met betrekking tot de onroerende zaak zelf, zoals de verkoop van een kantoorpand.

Samenvatting

Een zaak is voor de btw 'onroerend' als deze met de grond verbonden is zodat het niet gemakkelijk te demonteren en te verplaatsen is. De kwalificatie geschiedt dus puur op basis van de constructie van de zaak.

1.2 Definitie in de overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting wordt geheven bij de verkrijging van het juridische en het economische eigendom van een in Nederland gelegen onroerende zaak. Evenals bij de btw is het van belang te bepalen wanneer men spreekt over een onroerende zaak. Dit kan namelijk verschillen ten opzichte van de btw.

De heffing van overdrachtsbelasting is neergelegd in de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Deze wet is van oudsher zeer geënt op het burgerlijk recht. Daarvoor moet voor de definitie van het begrip 'onroerende zaak' aangesloten worden bij het BW.

Deze wet omschrijft zaken als stoffelijke objecten welke je daadwerkelijk vast kunt pakken. Verder is er een onderscheid gemaakt naar roerende en onroerende zaken. Roerende zaken zijn alle zaken die niet onroerend zijn.

Artikel 3 van BW 3 bepaalt dat de volgende zaken als onroerend moeten worden aangemerkt:

1. De grond;
2. De nog niet gewonnen delfstoffen;
3. De met de grond verenigde beplantingen en
4. De gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.

Met name punt vier kan in de praktijk tot onduidelijkheden leiden. Daarom zetten wij de losstaande begrippen welke hierin voorkomen nader uiteen. Met gebouwen worden bouwwerken welke geschikt zijn voor gebruik als afgesloten ruimte bedoeld, zoals huizen, kerken, restaurants, theaters, parkeergarages en dergelijke. Alle andere bouwwerken worden als 'werken' aangemerkt. Hieronder vallen bijvoorbeeld viaducten, tunnels, verkeerslichten, hoogspanningskabels, parkeerterreinen en dergelijke.

Met de zinsnede 'duurzaam met de grond verenigd' wordt meer dan in de btw uitgegaan van de bestemming welke door de bouwer aan het goed wordt gegeven. Als de zaak naar aard en inrichting is bestemd om er duurzaam ter plaatse te blijven en deze bedoeling naar buiten kenbaar is gemaakt wordt deze geacht duurzaam met de grond te zijn verenigd. Het bouwwerk hoeft overigens niet letterlijk met de grond te zijn verbonden. Zo wordt bijvoorbeeld een zendmast op een gebouw ook als duurzaam verenigd met de grond beschouwd.

In tegenstelling tot in de btw brengt het enkele feit dat een bouwwerk gemakkelijk te verplaatsen is in de overdrachtsbelasting op zichzelf niet met zich mee dat het bouwwerk als roerend moet worden aangemerkt.

Zo worden bijvoorbeeld drijvende aanlegsteigers in een jachthaven voor de overdrachtsbelasting wel als onroerend aangemerkt, aangezien de steigers naar hun aard en inrichting zijn bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven, terwijl deze voor de btw als roerend worden aangemerkt. Een ander voorbeeld in dit kader zijn verkeerslichten. Verkeerslichten zijn op zichzelf relatief gemakkelijk te verplaatsen. Voor de btw wordt een verkeerslicht daarom als roerende zaak beschouwd, terwijl de verkeerslichten voor de overdrachtsbelasting als onroerende zaak worden beschouwd.

Verder is van belang dat niet alleen de verkrijging van tastbare onroerende zaken in de heffing van overdrachtsbelasting kunnen vallen, maar ook de verkrijging van aandelen en lidmaatschapsrechten in onroerende zaak lichamen zoals een B.V. of een N.V. Een onroerende zaak lichaam is een lichaam dat voor meer dan 70% bestaat uit onroerende zaken, die als zodanig worden geëxploiteerd.

Samenvatting

Voor een definitie van het begrip 'onroerende zaak' dient aangesloten te worden bij het BW. De kwalificatie geschiedt meer dan in de btw op basis van de bestemming welke door de bouwer aan het goed wordt gegeven. Als een goed naar aard en inrichting is bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven, zal deze worden aangemerkt als onroerend goed.