

Besluit onroerende zaken omzetbelasting

Op 14 december 2023 publiceerde het Ministerie van Financiën een nieuw vastgoedbesluit. Hiermee is het vastgoedbesluit uit 2013 ‘geüpdatet’. In dit artikel worden de belangrijkste updates als ook nieuwe toevoegingen kort toegelicht.

Het Besluit onroerende zaken omzetbelasting¹ geeft verhuurders van vastgoed en projectontwikkelaars (meer) duidelijkheid over de btw-heffing bij de verhuur en levering van onroerende zaken. Met de actualisering is in het besluit de gewezen rechtspraak opgenomen (tot eind 2022). Daarnaast is uitgewerkt hoe bepaalde begrippen geïnterpreteerd dienen te worden. In de volgende paragrafen lichten wij enkele punten uit dit besluit verder toe.

Eerste ingebruikneming²

De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein is van rechtswege belast als deze levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip waarop de onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen (de zogenoemde bouw- en handelsfase).

De eerste ingebruikneming markeert hiermee de tweejaarstermijn waarbinnen de levering van een onroerende zaak van rechtswege belast is met btw. De eerste ingebruikneming is ook van belang voor het moment waarop de herzieningsperiode aanvangt. Het is dan ook belangrijk om het moment van eerste ingebruikneming van een onroerende zaak goed vast te stellen en vast te leggen. Ook voor de toepassing van de samenloopvrijstelling

overdrachtsbelasting is het moment van eerste ingebruikneming een belangrijk gegeven.

In de huidige praktijk is er sprake van eerste ingebruikneming wanneer de onroerende zaak feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruikt wordt in overeenstemming met de objectieve bestemming van de betreffende onroerende zaak. Er is al sprake van eerste ingebruikneming wanneer de (toekomstige) huurder in de ruimte aan het werk gaat om deze gereed te maken voor het beoogde gebruik.

In wezen nieuwbouw³

Bij bestaande gebouwen die ingrijpend verbouwd worden komt de vraag aan de orde of sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’ waardoor het bestaande gebouw na de verbouwingwerkzaamheden (opnieuw) een eerste ingebruikneming kent. Het is belangrijk om dit vast te stellen omdat het toepasselijke btw-regime op de levering van nieuwe onroerende zaken wezenlijk verschilt van het btw-regime op de levering van bestaande onroerende zaken. In het besluit wordt verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 4 november 2022. Hierin is, kort gezegd, nader door de Hoge Raad aangegeven dat enkel wijzigingen en veranderingen in de bouwkundige constructie van een gebouw ertoe kunnen leiden dat een verbouwing zo ingrijpend is dat hierdoor in wezen nieuwbouw ontstaat. Wijzigingen in de bouwkundige constructie van een gebouw, waaronder de vervanging daarvan, dienen daarom te worden beoordeeld en getoetst. Het zijn specifieke omstandigheden die per onroerende zaak verschillend kunnen zijn die bepalen of bij een verbouwing daadwerkelijk sprake is van in wezen nieuwbouw.

¹ Besluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908

² Zie paragraaf 3.5 Besluit onroerende zaken omzetbelasting

³ Zie paragraaf 3.5.2 Besluit onroerende zaken omzetbelasting

In recente jurisprudentie op basis van Europees recht is overigens eerder sprake van nieuw onroerend goed dan op basis van de huidige Nederlandse invulling. De uitleg die daarbij aan de orde is (toegevoegde waarde van een verbouwing), wordt door de lagere rechters in Nederland als een andere toets beschouwd dan de nationale vervaardigingstoets. Het is echter naar onze mening nog maar de vraag of deze uitleg houdbaar is ten opzichte van het Europees recht.

Optie btw-belaste verhuur⁴

De verhuur van onroerende zaken is, met enkele uitzonderingen daargelaten, vrijgesteld van btw. Echter, het is voor partijen mogelijk om te opteren voor btw-belaste verhuur wanneer de huurder het gehuurde gebruikt voor activiteiten waarvoor de huurder tenminste 90 procent (in sommige branches 70 procent) aftrek van voorbelasting heeft. Als wordt geopteerd moet een aantal formele voorwaarden worden vervuld. Deze voorwaarden moeten worden opgenomen in de (huur)overeenkomst. Wanneer deze voorwaarden ontbreken is er, in beginsel, geen sprake van btw-belaste verhuur (gebrekkige uitvoering).

In het nieuwe besluit zijn thans twee goedkeuringen opgenomen voor een gebrekkige uitvoering van deze optiemogelijkheid.

Bij de eerste goedkeuring gaat het om een situatie waar gehandeld is alsof rechtsgeldig is geopteerd voor belaste verhuur. Hierbij gelden twee voorwaarden:

- 1) Gedurende de hele periode waarvoor wordt verzocht om toepassing van de optie voor belaste verhuur is voldaan aan de 90% norm; en

⁴ Zie paragraaf 5.8 Besluit onroerende zaken omzetbelasting.

- 2) Gedurende die periode hebben partijen ook gehandeld alsof rechtsgeldig is gekozen voor belaste verhuur.

Voor die gevallen wordt aangenomen dat voor het verleden sprake is geweest van btw-belaste verhuur. De gebreken moeten wel worden opgeheven dus actie is vereist.

Bij de tweede goedkeuring gaat het om een situatie waarbij niet is gehandeld in overeenstemming met btw-belaste verhuur. In het besluit wordt goedgekeurd dat sprake is van btw-belaste verhuur als partijen daartoe alsnog een verzoek indienen of de huurovereenkomst aanpassen. Hierbij geldt echter een terugwerkende kracht van maximum drie maanden.

Vakantiewoning⁵

In het besluit wordt uitgebreid ingegaan op de behandeling van verhuur van vakantiewoningen door een tussenpartij (zoals bijvoorbeeld door de exploitant van een vakantiepark). Wanneer de tussenpersoon de woning op eigen naam verhuurt, wordt de verhuur door de eigenaar geacht aan de tussenpersoon plaats te vinden; de vergoeding valt onder het lage tarief (9%). Hiervoor dient uit de huurovereenkomst tussen de eigenaar en tussenpersoon te blijken dat de woning enkel voor korte periodes beschikbaar wordt gesteld.

Servicekosten⁶

In het eerdere besluit uit 2013 was een praktische aanwijzing opgenomen op basis waarvan servicekosten die in rekening werden gebracht bij de verhuur van woningen het btw-regime van de verhuur volgen.

In het nieuwe besluit komt deze aanwijzing te vervallen. Voortaan moet voor

⁵ Zie paragraaf 5.10.3 Besluit onroerende zaken omzetbelasting.

⁶ Zie paragraaf 5.3 Besluit onroerende zaken omzetbelasting.

servicekosten beoordeeld worden of elke huurder afzonderlijk of de huurders gezamenlijk de leverancier/dienstverrichter zelf kunnen kiezen én of de servicekosten afzonderlijk op de factuur worden vermeld. Wanneer dat het geval is vormt de doorberekening van servicekosten voor de omzetbelasting een afzonderlijke en zelfstandige prestatie die het btw-regime van de verhuur niet volgt. De doorbelasting is alsdan in de basis veelal belast met btw.

Ook is sprake van btw-belaste doorberekening van servicekosten voor zover het gaat om de kosten voor nutsvoorzieningen die op basis van werkelijk gebruik met de huurder worden afgerekend. Zelfs wanneer de huurder deze nutsvoorzieningen verplicht moet afnemen van de verhuurder.

Er zal derhalve per geval bekeken moeten worden of er sprake is van belaste servicekosten. Om verhuurders in de gelegenheid te stellen deze wijziging door te voeren, is het toegestaan dat nog tot 1 januari 2025 de praktische aanwijzing uit het eerdere besluit uit 2013 gevolgd wordt.

Klinkerbestrating⁷

Tot slot is in het besluit vastgelegd wanneer klinkerbestrating kwalificeert als een bouwwerk voor btw-doeleinden. Indien deze klinkerbestrating deel uitmaakt van een geheel waarbij bijvoorbeeld de toplaag is afgegraven en verder bestaat uit drainage en terreinverlichting dan is sprake van een gebouw. Eenvoudig te verwijderen klinkerbestrating, die geen deel uitmaakt van een geheel, kwalificeert niet als een gebouw. Dit standpunt is voor het eerst in het besluit opgenomen.

⁷ Zie paragraaf 3.2.1 Besluit onroerende zaken omzetbelasting