

Geactualiseerd vastgoedbesluit btw

Op 14 december 2023 heeft het Ministerie van Financiën het geactualiseerde Besluit onroerende zaken omzetbelasting gepubliceerd. Dit besluit is een update van de 2013-versie van hetzelfde besluit. Behalve dat in de periode 2013 tot heden verschenen rechtspraak en Europeesrechtelijke begrippen zijn verwerkt waarmee de vastgoedmarkt al bekend was, bevat het besluit ook nieuws. We beperken ons in dit memorandum tot het belangrijkste nieuws. Zo bevat het besluit een goedkeuring voor opties btw-belaste verhuur van onroerend goed die niet aan de formele eisen voldoen, in omstandigheden waarin betrokken partijen wel materieel voldeden aan de voorwaarden voor een zodanige optie en de verhuurder btw in rekening heeft gebracht. Het wordt onder voorwaarden mogelijk alsnog en met terugwerkende kracht te opteren. Verder bevat het besluit belangrijke beleidswijzingen voor de btw-behandeling van zonnepanelen, servicekosten en nutsvoorzieningen, waarmee (woning)verhuurders, zoals woningcorporaties, te maken krijgen vanaf 1 januari 2025.

Begrip bouwwerk en bestrating

In de praktijk rijst regelmatig de vraag of levering van onbebouwde grond bestemd voor bestrating met klinkers of stelconplaten een btw-bouwterrein betreft. De levering van een btw-bouwterrein is van rechtswege belast met btw en de verkrijging is in beginsel vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Om als btw-bouwterrein te kwalificeren, moet sprake zijn van onbebouwde grond die bestemd is om te worden bebouwd met een bouwwerk. In het besluit is hier het volgende over opgenomen:

- Klinkerbestrating die onderdeel uitmaakt van een geheel waarbij bijvoorbeeld de toplaag is afgegraven en dat verder bestaat uit drainage en terreinverlichting, kwalificeert als een gebouw. Ook klinkerbestrating met een fundering die in asfalt is ingelegd kwalificeert als een gebouw.
- Als echter sprake is van een terrein met klinkers die geen onderdeel uitmaken van een geheel en die eenvoudig zijn te verwijderen, is geen sprake van een gebouw. Dit geldt ook voor een terrein dat is voorzien van stelconplaten. Wij onderschrijven deze beperkte uitleg van het begrip bouwwerk niet zonder meer in alle gevallen, bijvoorbeeld als het om openbare wegen gaat.

Levering appartementsrecht van tekening

Ter beoordeling van het btw-regime bij de levering van een appartementsrecht dat alleen nog op tekening bestaat, wordt het deel van het perceel grond in aanmerking genomen waarop of waarboven het toekomstige appartement komt te liggen. Is desbetreffend perceel bijvoorbeeld (nog) bebouwd, dan is de levering in beginsel vrijgesteld van btw en de verkrijging belast met overdrachtsbelasting. Betreft het grondstuk waarop of waarboven het appartementsrecht is voorzien echter een btw-bouwterrein, dan is de levering volgens het besluit belast met btw.

Eerste ingebruikneming en gefaseerde ingebruikneming van onroerend goed

De eerste ingebruikneming van nieuw onroerend goed is belangrijk om vast te stellen en documenteren. Ze markeert onder meer wanneer de 2-jaarsperiode start gedurende welke leveringen van het onroerend goed van rechtswege met btw worden belast en wanneer de btw-herzieningsperiode voor de (al dan niet genoten) btw aftrek aanvangt.

Maar ook voor wanneer de periode van zes maanden begint gedurende welke (veelal) gebruik kan worden gemaakt van de btw-samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting. Bij de eerste ingebruikneming gaat het volgens het besluit om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van een gebouw in overeenstemming met de objectieve bestemming van het betrokken gebouw. Dat vergt een beoordeling van geval tot geval. Bij een gebouw dat bestaat uit meerdere zelfstandige gedeelten ('units') wordt de eerste ingebruikneming getoetst per zelfstandig gedeelte van het gebouw.

Wanneer is bij verbouwing sprake van (in wezen) nieuwbouw?

In het besluit wordt de sedert 2013 verschenen rechtspraak van de Hoge Raad verwerkt. Daaruit volgt, dat bij een verbouwing niet snel sprake is van nieuwbouw voor btw-doeleinden. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen er toe leiden dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor voor de btw in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is aldus het besluit, in lijn met jurisprudentie van de Hoge Raad, afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Een verbouwing zal niet snel zó ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een nieuw vervaardigd gebouw ontstaat.

Wijzigingen in de (bouwkundige) identiteit, de uiterlijke herkenbaarheid en/of functie in de zin van toepassingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen, de door verbouwing gerealiseerde meerwaarde en de naamsbekendheid van een gebouw voor en na de verbouwing kunnen, net als andere factoren, aanwijzingen zijn dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Doorslaggevend zijn zij echter niet.

Verhuur onroerend goed en bijkomende prestaties

Zonnepanelen

De verhuur van niet-geïntegreerde zonnepanelen die op of in de onmiddellijke nabijheid van de woning liggen door dezelfde verhuurder, kwalificeert onder het nieuwe besluit als bijkomende prestatie bij de verhuur. Als zodanig deelt de verhuur van niet-geïntegreerde zonnepanelen in de btw-vrijstelling voor de verhuur van de woning. Dit wijkt af van de huidige praktijk, nu de Belastingdienst tot op heden uitging van een afzonderlijke btw-belaste verhuur van niet-geïntegreerde zonnepanelen. Op grond van een redelijke wetstoepassing mogen verhuurders die (vóór 2023) de btw op de aanschaf van zonnepanelen in aftrek hebben gebracht, de verhuur van zonnepanelen als afzonderlijke btw-belaste prestatie blijven aanmerken tot het einde van de btw-herzieningstermijn van de zonnepanelen.

Hierdoor kan de reeds afgetrokken btw op de aanschaf van de zonnepanelen in die situaties in stand blijven. Per 1 januari 2023 valt de aanschaf en installatie van zonnepanelen in principe onder het 0%-tarief. De btw-gevolgen van het nieuwe beleid zullen voor verhuurders naar verwachting dan ook beperkt blijven.

Nutsvoorzieningen en servicekosten

Bij de verhuur van vastgoed brengt de verhuurder doorgaans tevens kosten voor nutsvoorzieningen of zogenoemde servicekosten in rekening aan de huurder. Op basis van het huidige beleid delen de servicekosten bij de verhuur van woningen in principe in de btw-vrijstelling en wordt bij de verhuur van commercieel vastgoed over de servicekosten btw berekend (ook als de verhuur zelf is vrijgesteld van btw). Dit beleid is in strijd met de jurisprudentie van Hoge Raad en Hof van Justitie EU. In het geactualiseerde besluit wordt dit beleid dan ook gewijzigd.

Onder het nieuwe besluit worden de diensten waarvoor (service)kosten in rekening worden gebracht als zelfstandige en in beginsel als een met btw belaste prestatie behandeld, wanneer de huurder afzonderlijk of de huurders gezamenlijk zelf de mogelijkheid heeft/hebben om een leverancier te kiezen. Hierbij is het niet noodzakelijk dat de huurders daadwerkelijk gebruik maken van deze mogelijkheid.

Bij de levering van nutsvoorzieningen is in ieder geval sprake van een afzonderlijke veelal btw-belaste prestatie (naast de verhuur) als de huurder vrij zijn gebruik van de nutsvoorzieningen (warmte, koude, etc.) kan bepalen. Het hebben van een individuele meter en facturatie op basis van werkelijk gebruik, vormen hierbij belangrijke aanwijzingen.

Deze wijziging in beleid kan gevolgen hebben voor verhuurders die hebben gehandeld op basis van het huidige beleid. Het is daarom raadzaam om de btw-behandeling van servicekosten opnieuw te beoordelen en zo nodig aan te passen. Om verhuurders in de gelegenheid te stellen hun servicekostenbeleid te wijzigen, mag het huidige beleid nog tot 1 januari 2025 worden toegepast.

Energieprestatievergoeding

In lijn met de parlementaire geschiedenis is in het nieuwe besluit opgenomen dat de energieprestatievergoeding voor de btw-heffing onderdeel uitmaakt van de vergoeding voor de verhuur van de woning.

Goedkeuring optie btw-belaste verhuur

Een voor de vastgoedmarkt zeer relevante nieuwe goedkeuring betreft de optie voor btw-belaste verhuur. Het komt voor dat partijen onbedoeld niet, of niet op de juiste wijze, hebben geopteerd voor een btw-belaste verhuur. Dit heeft in voorkomend geval zwaarwegende financiële gevolgen.

Het nieuwe besluit bevat op dit punt belangrijke tegemoetkomingen.

Er wordt onderscheid gemaakt tussen (1) de situatie waarin is gehandeld alsof wel rechtsgeldig is geopteerd voor belaste verhuur en (2) de situatie waarin dit niet het geval is.

(1) Wel gehandeld als btw-belaste verhuur

Als partijen met betrekking tot de verhuur hebben gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor btw-belaste verhuur kan met terugwerkende kracht worden geopteerd.

De optie vangt dan aan op de datum die is genoemd in het optieverzoek van partijen dan wel op de datum die is opgenomen in de gewijzigde schriftelijke huurovereenkomst, als die is gelegen voor de datum van indiening van het verzoek of de wijziging van de huurovereenkomst. Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

1. Er is gedurende de hele periode waarvoor wordt verzocht om toepassing van de optie voor belaste verhuur dan wel de periode zoals opgenomen in de aanpassing van de schriftelijke huurovereenkomst voldaan aan de 90%-norm (voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm) die geldt voor toepassing van de optie belaste verhuur, en
2. Partijen hebben gedurende de hele periode gehandeld alsof rechtsgeldig is gekozen voor belaste verhuur. Dat wil zeggen dat btw is berekend en op de factuur is vermeld en dat partijen daarmee de gevolgen aanvaarden die wet- en regelgeving verbindt aan de optie voor belaste verhuur. De instemming van partijen moet blijken uit de feiten en omstandigheden.

De goedkeuring ziet expliciet ook op de situatie, die in de praktijk regelmatig voor komt, dat in de schriftelijke huurovereenkomst niet is voldaan aan de formele voorwaarden voor toepassing van de optie btw-belaste verhuur. Het formele gebrek dient wel te worden hersteld binnen een redelijke termijn nadat partijen hiervan op de hoogte zijn, bijvoorbeeld via een aanpassing van de huurovereenkomst

(2) Niet gehandeld als btw-belaste huur

Als er is niet gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor btw-belaste verhuur, dan keurt het nieuwe besluit goed dat alsnog sprake is van btw-belaste verhuur als partijen daartoe alsnog een verzoek indienen of de huurovereenkomst aanpassen. De optie btw-belaste huur kan in dat geval maximaal drie maanden terugwerkende kracht hebben.

Vakantiewoningen

Het besluit bevestigt dat ook woningen en appartementen die tegen betaling gemeubileerd voor kort verblijf beschikbaar gesteld worden, kwalificeren als accommodatie voor het vakantiebestedingsbedrijf. De huuropbrengst wordt dan belast met 9% btw. Het besluit gaat verder uitgebreid in op de btw behandeling van verhuur van vakantiewoningen via 'tussenpersonen' zoals een vakantiepark. Indien de tussenpersoon de vakantiewoning op eigen naam verhuurt, dan valt de verhuur door de eigenaar aan de tussenpersoon onder het 9% btw tarief, mits uit objectieve gegevens zoals de huurovereenkomst tussen de eigenaar en de tussenpersoon blijkt dat de woning enkel voor kort verblijf beschikbaar wordt gesteld. Indien dat niet (naar genoeg) valt aan te tonen, verdient het voor de eigenaar aanbeveling om in het huurcontract met de tussenpersoon te opteren voor met btw belaste verhuur, ter behoud van het btw-aftrekrecht op kosten en investeringen voor de woning.

Selectie overige onderwerpen

- Het besluit verduidelijkt hoe rekening dient te worden gehouden met de grond bij de vestiging van een opstalrecht. Verduidelijkt is, dat enkel de grond onder de opstal relevant is voor de btw-kwalificatie van het opstalrecht.
- Een aantal definities van begrippen in het besluit, zoals 'onroerend goed', 'element', 'werktuig' en 'machine' zijn aangepast aan het Unierecht.
- Met betrekking tot de uitzonderingen op btw-vrijgestelde verhuur van onroerend goed, is een beknopte beschrijvende passage opgenomen over de van rechtswege btw-belaste verhuur van werktuigen en machines.
- Onder andere erfpacht- en opstalrechten kunnen een levering of verhuur van onroerend goed zijn voor btw-doeleinden. Er is sprake van verhuur als de prijs voor het zakelijke recht lager is dan de waarde, tenminste de kostprijs, van het onroerend goed. Het nieuwe besluit keurt onder voorwaarden goed dat toch sprake is van een levering, als de prijs is gedaald onder de kostprijs door teruglopende marktomstandigheden.
- Het besluit bevat een nieuwe paragraaf omtrent de plaats van dienst in relatie tot vastgoed. Het beleid is op dit punt met name van beschrijvende aard, aangezien het verwijst naar de Europese Btw-Uitvoeringsverordening die rechtstreekse werking heeft in Nederland.

Slotopmerking

Zoals opgemerkt hebben wij ons in dit memorandum gericht op de ons inziens belangrijkste onderwerpen en wijzigingen. Het nieuwe vastgoedbesluit bevat echter een veelheid aan btw-technische (detail)onderwerpen, die voor uw organisatie van belang zouden kunnen zijn. Uiteraard beoordelen wij graag met u welke aspecten van het nieuwe vastgoedbesluit voor uw organisatie relevant (kunnen) zijn.

KPMG Meijburg & Co
15 december 2023

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.