



Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken

14 juli 2009

Nr. CPP2008/137M

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een samenvoeging en actualisering van alle besluiten over de heffing van omzetbelasting in Nederland bij de levering van (rechten gevestigd op) onroerende zaken en de verhuur van onroerende zaken.

De volgende beleidsmatige aanwijzingen zijn opgenomen:

§ 3.1.2 t/m § 3.1.4: richtlijnen over de interpretatie van de begrippen 'onroerende zaak', 'gebouw' en 'bestanddeel van een onroerende zaak'.

§ 3.2.1 t/m § 3.2.3: richtlijnen over de zelfstandigheid van (gedeelten van) onroerende zaken.

§ 3.3: richtlijnen over de interpretatie van het begrip 'eerste ingebruikneming'.

§ 4.2.2: richtlijnen over de afbakening van de sloopfase ten opzichte van de bouwfase. Hierbij is aangegeven welke handelingen tot de (vrijgestelde) fase van onbebouwde grond zijn toe te rekenen en welke handelingen tot de (belaste) fase van bouwterrein.

§ 4.4. en § 7.3: interpretatie van de zogenoemde '90%-norm' bij de optie voor belaste levering en belaste verhuur van onroerende zaken. De invulling van de 90%-norm voor de optie belaste verhuur en de optie belaste levering heeft plaatsgevonden bij de wijzigingen in de btw-regelgeving in verband met het arrest van het Hof van Justitie van 14 juli 2005, zaak C-434/03 (Charles en Charles-Tijmens).

§ 4.5.1 en § 7.3.1: nuancering van de goedkeuringen voor de optie voor het belast leveren en het belast verhuren van een gedeelte van een onroerende zaak. Aangegeven is dat de goedkeuringen alleen betrekking hebben op een gedeelte van een onroerende zaak, dat volgens § 3.2.1 niet is te beschouwen als een zelfstandige onroerende zaak, maar in economisch opzicht wél zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren. Verder is in § 4.5.1 aangegeven dat bij de levering van een gebouw met een erbij behorend terrein de optie voor de belaste levering niet kan worden toegepast op alleen het gebouw of alleen het bijbehorende terrein (zie Hof van Justitie 8 juni 2000, zaak C-400/98 (Breitsohl)).

§ 5.2 en § 5.3: richtlijnen over de toepassing van de verleggingsregeling bij het uitvoeren van werken van stoffelijke aard met betrekking tot onroerende zaken en bij de executoriale verkoop van onroerende zaken. Aangegeven is wat de reikwijdte is van beide verleggingsregelingen. Ten aanzien van de verlegging bij werken van stoffelijke aard is aangegeven dat deze verlegging een ruime werking heeft. Onder deze verlegging vallen niet alleen de werkzaamheden die plaatsvinden in het kader van de oplevering van nieuw vervaardigde onroerende zaken, maar ook de onderhoudswerkzaamheden aan onroerende zaken.

§ 5.4: nuancering van de goedkeuring om de zogenoemde veilingregeling (artikel 3, vijfde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968) buiten toepassing te laten bij de veilingen van onroerende zaken. De goedkeuring is ingeperkt tot de situatie waarin het aanbrengen bij veilingen van nieuwe onroerende zaken leidt tot cumulatie van omzetbelasting. Deze situatie ontstaat wanneer niet-ondernemers nieuwe onroerende zaken aanbrengen bij veilingen, die vervolgens worden verkocht aan niet-ondernemers.

§ 7.1 en § 7.2: nadere richtlijnen over de interpretatie van het begrip 'verhuur van een onroerende zaak' en de afbakening van deze verhuur ten opzichte van andere prestaties.

§ 7.3.4: goedkeuring voor het laten doorlopen van de optie belaste verhuur na opzegging van de huurovereenkomst door de huurder, die de huur nog over een bepaalde periode doorbetaalt;

§ 7.3.5: overgangsregeling voor verhuurovereenkomsten die zijn aangegaan vóór de inwerkingtreding van de Fiscale Onderhoudswet 2009. In deze wet is onder meer het regime voor de optie belaste verhuur aangepast;



§ 7.3.7: verruiming van de goedkeuring voor de verlenging van de zogenoemde referentieperiode bij de leegstand van (bedrijfs)ruimte. Goedgekeurd is dat de referentieperiode bij leegstand pas ingaat op het tijdstip dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken en hij de betrokken onroerende zaak gebruikt voor minimaal een aaneengesloten periode van een half jaar en in het boekjaar van feitelijke ingebruikneming voldoet aan de 90%-norm. Verder dient de verhuurder ermee in te stemmen dat de naheffings- en herzieningstermijn ook pas ingaan in het boekjaar dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken.

§ 7.3.8: aanpassing van de goedkeuring voor het uitstel van de heffing van omzetbelasting bij de verhuurder bij ontbinding van de huurovereenkomst met de eerste huurder. De uitstelregeling is aangepast in verband met de verruiming van de in § 7.3.7 opgenomen goedkeuring. Goedgekeurd is dat als de verhuurder binnen twee boekjaren na het boekjaar waarin de huurovereenkomst met de eerste huurder is ontbonden een tweede huurovereenkomst sluit met een andere huurder, de tweede huurovereenkomst voor de toepassing van de optie voor belaste verhuur in de plaats treedt van de eerste huurovereenkomst. De tweede huurder moet hierbij voldoen aan de in § 7.3.7 bedoelde voorwaarden. Aangegeven is dat deze uitstelregeling alleen geldt als de verhuurder ermee instemt dat de naheffings- en herzieningstermijn met betrekking tot de verhuurde onroerende zaak pas ingaan in het boekjaar dat de tweede huurder de onroerende zaak feitelijk in gebruik neemt.

§ 7.4.1: nadere invulling van het begrip 'verblijf voor een korte periode' bij de verhuur van accommodatie in het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf aan personen die daar voor een korte periode verblijven. Van 'verblijf voor een korte periode' is in ieder geval sprake als de gasten feitelijk maximaal zes maanden in deze accommodatie verblijven.

§ 7.4.3: actualisering van de richtlijnen voor de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen. Aangegeven is dat de verhuur van multifunctionele ruimten die primair worden gebruikt voor andere doeleinden dan het parkeren van voertuigen, wordt aangemerkt als vrijgestelde verhuur, tenzij partijen zijn overeengekomen dat de ruimte uitsluitend zal worden gebruikt als parkeerruimte. Verder zijn de voorwaarden geschetst waaronder de verhuur van parkeerruimte op kan gaan in de vrijgestelde verhuur van een andere onroerende zaak.

§ 7.4.4: actualisering van de richtlijnen voor servicekosten die worden berekend bij de verhuur van onroerende zaken. In de aangepaste richtlijnen is het leerstuk van de eenheid van prestatie verwerkt (zie o.a. Hof van Justitie EG 25 februari 1999, zaak C-349/96 (CPP) en Hof van Justitie 11 juni 2009, zaak C-572/07 (Tellmer Property)).

§ 8.2: richtlijnen voor het tegen betaling of ontvangst van een vergoeding wijzigen of ontbinden van overeenkomsten met betrekking tot onroerende zaken voordat de in de overeenkomst bedoelde prestatie wordt verricht. Aangegeven is wanneer sprake is van een belastbare dienst.

§ 8.3: richtlijnen voor de heffing van omzetbelasting bij het tegen betaling of ontvangst van een vergoeding wijzigen of ontbinden van overeenkomsten met betrekking tot onroerende zaken tijdens of na het verrichten van de in de overeenkomst bedoelde prestatie.

§ 10: een overgangsregeling in verband met de nieuwe richtlijnen voor het lidmaatschap in een coöperatieve flatvereniging. In overeenstemming met de Europese jurisprudentie worden deze lidmaatschapsrechten vanaf 1 januari 2011 aangemerkt als een verhuurdienst. Tot nu toe was goedgekeurd dat deze lidmaatschapsrechten werden aangemerkt als een levering van een (deel van een) onroerende zaak. De overgangsregeling heeft tot doel de betrokkenen de gelegenheid te geven zich voor te bereiden op deze wijziging in het btw-regime.

1 Inleiding

Dit besluit gaat in op de heffing van omzetbelasting in Nederland bij de levering van onroerende zaken, de op onroerende zaken gevestigde rechten en de verhuur van onroerende zaken. Het besluit behandelt vooral de goedkeuringen voor situaties waarin de levering en de verhuur van onroerende zaken op verzoek worden belast. Verder bevat dit besluit richtlijnen over de interpretatie van bepaalde relevante begrippen en de geldende nationale en Europese jurisprudentie. Dit besluit bevat geen richtlijnen over het recht op aftrek van omzetbelasting bij de levering en verhuur van onroerende zaken. Deze richtlijnen worden opgenomen in een afzonderlijk besluit over de aftrek van omzetbelasting.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

wet: Wet op de omzetbelasting 1968

uitvoeringsbeschikking: Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968



uitvoeringsbesluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

btw-richtlijn: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEG 2006, L347)

Hof van Justitie: Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen

Belasting: omzetbelasting

90%-norm: voor tenminste 90% gebruiken voor doeleinden waarvoor recht bestaat op aftrek van belasting op grond van artikel 15 van de wet

optie voor belaste levering respectievelijk belaste verhuur: verzoek als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 2°, van de wet (belaste levering) respectievelijk artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, van de wet (belaste verhuur)

2 Juridisch kader

Volgens artikel 11, eerste lid, onderdeel a, aanhef, van de wet is de levering van onroerende zaken en de daarop rustende rechten in principe vrijgesteld. Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1° en 2°, van de wet geeft aan wanneer de levering van onroerende zaken wordt belast. Het hiervoor bedoelde sub 1° heeft betrekking op de wettelijk verplicht belaste levering, terwijl sub 2° ziet op de levering die op verzoek van de partijen (leverancier en afnemer) wordt belast. Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 2°, van de wet is nader uitgewerkt in het vijfde lid van artikel 11 en in artikel 6 van de uitvoeringsbeschikking.

Artikel 3, tweede lid, van de wet geeft aan dat de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten op onroerende zaken (beperkte zakelijke rechten) worden beschouwd als de levering van een goed. Bij de vestiging enz. van beperkte zakelijke rechten vindt belastingheffing plaats alsof het gaat om de levering van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Van een levering is sprake als de vergoeding voor het vestigen van het betrokken recht, vermeerderd met de omzetbelasting, tenminste gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van dat recht. Artikel 3, tweede lid, van de wet omschrijft het begrip 'waarde in het economische verkeer' als: tenminste de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij het voortbrengen door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de vestiging e.d. van het recht. Als de vergoeding voor de vestiging e.d. van het beperkte zakelijke recht lager is dan de waarde in het economische verkeer, wordt de vestiging van het recht aangemerkt als een dienst. Deze dienst wordt aangemerkt als de verhuur van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, laatste volzin, van de wet).

Volgens artikel 11, eerste lid, onderdeel b, aanhef, van de wet is de verhuur van onroerende zaken in principe vrijgesteld. In artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 1° tot en met 5°, van de wet is aangegeven wanneer de verhuur van onroerende zaken wordt belast. Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 1° tot en met 4°, van de wet somt de situaties op waarin sprake is van wettelijk verplicht belaste verhuur. Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, van de wet heeft betrekking op de verhuur die op verzoek van de betrokken partijen wordt belast. Sub 5° is nader uitgewerkt in het vijfde lid van artikel 11 en in artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking.

In artikel 11, derde en vierde lid van de wet zijn enkele begrippen omschreven die relevant zijn voor de belastingheffing bij de levering van onroerende zaken. Het gaat om de begrippen 'gebouw', 'bij een gebouw behorend terrein' en 'bouwterrein'.

Volgens artikel 12, derde en vierde lid van de wet wordt de belastingheffing bij bepaalde handelingen die betrekking hebben op onroerende zaken verlegd naar de afnemer. Artikel 12, derde lid, van de wet geldt voor buitenlandse ondernemers, terwijl artikel 12, vierde lid, van de wet geldt voor de in Nederland gevestigde ondernemers. Artikel 12, vierde lid, van de wet is nader uitgewerkt in de artikelen 24b en 24ba van het uitvoeringsbesluit. Artikel 24b van het uitvoeringsbesluit bepaalt dat de belastingheffing wordt verlegd bij het uitvoeren van werkzaamheden van stoffelijke aard met betrekking tot onroerende zaken. Artikel 24ba van het uitvoeringsbesluit geeft aan dat de belastingheffing wordt verlegd bij de levering van een onroerende zaak die op verzoek van de partijen wordt belast en bij de executoriale verkoop van onroerende zaken.

De hiervoor genoemde bepalingen uit de wet, het uitvoeringsbesluit en de uitvoeringsbeschikking zijn gebaseerd op de artikelen 12, 14, lid 3, en 15, lid 2, onderdeel a, artikel 135, lid 1, onderdelen j t/m l en lid 2, artikel 137, lid 1, onderdelen b t/m d en lid 2, en artikel 199, lid 1, onderdelen c, e en g, van de btw-richtlijn.



3 Algemene begrippen

3.1 Algemeen

Voor de belastingheffing bij onroerende zaken zijn bepaalde termen en leerstukken van belang. In de volgende paragrafen komt de reikwijdte van de relevante termen en leerstukken aan de orde. Verder is aan de hand van voorbeelden aangegeven hoe de toepassing van een en ander uitwerkt in de praktijk.

3.1.1 *Communautaire betekenis*

De wettelijke bepalingen over de levering en verhuur van onroerende zaken moeten worden uitgelegd conform de daarmee corresponderende richtlijnbevestigingen. Volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie vormen de in de btw-richtlijn opgenomen vrijstellingen en de daarbij gehanteerde termen meestal communautaire begrippen¹. De criteria uit het nationale civiele recht van de lidstaten van de Europese Unie² zijn in dat geval niet relevant voor de uitleg van de vrijstellingen en de daarbij gebruikte begrippen. Zo zijn de in dit hoofdstuk toegelichte begrippen 'onroerende zaak', 'bestanddeel van een onroerende zaak', 'eerste ingebruikneming' en het in § 7.1 besproken begrip 'verhuur' communautaire begrippen.

3.1.2 *Begrip 'onroerende zaak'*

Onder een 'onroerende zaak' wordt verstaan: een zaak die vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak (Hof van Justitie 7 september 2006, zaak C-166/05 (Heger)). Grond vormt als zodanig een onroerende zaak (Hof van Justitie 3 maart 2005, zaak C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn (FML))). Een onroerende zaak kan geheel of gedeeltelijk onder water liggen (bijvoorbeeld ligplaatsen voor boten; zie het hiervoor genoemde FML-arrest).

Het 'vast met het aardoppervlak (de grond) zijn verbonden' vormt een objectief criterium. De (al dan niet kenbare) bedoeling van de eigenaar of de gebruiker om een zaak duurzaam ter plaatse te laten verblijven, is niet van belang. Een zaak is vast met de grond verbonden als de zaak niet gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen (Hof van Justitie 16 januari 2003, zaak C-315/00 (Maierhofer)). Met 'niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen' wordt bedoeld, dat de zaak met behoud van de oorspronkelijke functie alleen met een aanzienlijke inzet van materiaal en/of menskracht is te demonteren of te verplaatsen. Zaken die relatief gemakkelijk zijn te verplaatsen, zijn roerend. Te denken valt aan portocabins, woonboten, stacaravans en warmtekrachtkoppelinginstallaties voor zogenoemde grootverbruikers³.

3.1.3 *Begrip 'gebouw'*

Het begrip 'gebouw' is omschreven als: ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden (artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de wet). Het begrip 'gebouw' heeft een ruime betekenis; deze term omvat iedere door de mens ontworpen constructie. Het begrip 'gebouw' heeft niet alleen betrekking op woningen en bedrijfspanden, maar ook op constructies zoals bruggen, viaducten, wegen, atletiekbanen en kunstgrasvelden. Ook constructies die zich (gedeeltelijk) onder de grond of het water bevinden, zoals tunnels, sluizen, parkeergarages, leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken, vormen een 'gebouw'. Een bouwwerk dat nog niet is voltooid vormt voor de belastingheffing (al) een gebouw. Te denken valt aan een half afgebouwd gebouw of een constructie die onderdeel vormt van een nog te bouwen gebouw, zoals de fundering van een gebouw. Een gedeeltelijk gesloopt gebouw vormt in belastingtechnisch opzicht ook (nog) een gebouw (Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37.525; zie ook § 4.2.2).

3.1.4 *Begrip 'bestanddeel van een onroerende zaak'*

Bestanddelen van onroerende zaken zijn goederen die na installatie in een onroerende zaak (meestal een gebouw) hun fysieke en economische eigenschappen hebben verloren en leiden tot een duurzame waardevermeerdering van de onroerende zaak (Hof van Justitie 17 mei 2001, zaken C-322/99 en 323/99, Fischer Brandenstein). Meestal gaat het om goederen die hun eigenlijke gebruiksdoel pas kunnen vervullen na installatie in of aan een gebouw, zoals cv-ketels, boilers⁴, geisers en inbouwkeukens. Hierbij is niet relevant of bij het installeren van bestanddelen in of aan onroerende zaken

¹ Hof van Justitie 12 september 2000, zaak C-358/97 (Commissie tegen Ierland), Hof van Justitie 16 januari 2003, zaak C-315/00, Maierhofer), en Hof van Justitie 12 juni 2003, zaak C-275/01 (Sinclair Collis).

² In Nederland het Burgerlijk Wetboek.

³ Installaties die tegelijkertijd zowel warmte opwekken als elektriciteit voortbrengen, die worden gebruikt door personen en instellingen met een hoog energieverbruik, zoals tuinbouwers, bejaardentehuizen e.d.

⁴ Uitzonderd keukenboilers, vanwege hun aanvullende functie, zie Gerechtshof Arnhem 27 september 1995, nr. 94/0937.



sprake is geweest van een levering of een dienst (zie artikel 3 en 4 van de wet).

Het is mogelijk dat de verhuur van een bestanddeel (bijv. de verhuur van een cv-ketel) is aan te merken als een aparte prestatie. Er is dan sprake van de verhuur van een (deel van een) onroerende zaak. Deze verhuur moet voor de belastingheffing op zijn eigen merites worden beoordeeld.

3.2 Zelfstandigheid van (gedeelten van) onroerende zaken

3.2.1 Begrip 'zelfstandigheid'

Voor het bepalen van de belastinggevolgen van transacties met onroerende zaken is het van belang te weten of een zaak zelfstandigheid bezit of niet, of sprake is van een nieuwe of oude onroerende zaak⁵, onbebouwde grond of van een bouwterrein. Deze statusbepaling of kwalificatie is vooral van belang om te beoordelen of de levering van een onroerende zaak is belast of vrijgesteld. Bij het bepalen van de (on)zelfstandigheid van onroerende zaken geldt, dat fysiek gescheiden onroerende zaken in beginsel steeds als afzonderlijke zaken in aanmerking worden genomen, tenzij deze zaken zich niet lenen voor zelfstandig gebruik (Hoge Raad 14 oktober 2005, nr. 41.015 (korfbalvelden-arrest) en Hoge Raad 25 april 2008, nr. 41.798 (sportcomplex-arrest)). Met 'fysiek gescheiden' wordt bedoeld dat de onroerende zaak voldoende fysiek is afgescheiden van een andere onroerende zaak om te worden aangemerkt als zelfstandig te gebruiken onroerende zaak. Met 'zelfstandig gebruik' wordt bedoeld: in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren. Er is bijvoorbeeld sprake van twee zelfstandig te gebruiken onroerende zaken bij een pand met twee verdiepingen met elk een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig), waarvan de benedenverdieping in gebruik is als kantoorruimte en de bovenverdieping als woonruimte. Dit geldt ook voor de zelfstandig te gebruiken etages van een kantoorpand die inpandig alleen toegankelijk zijn voor de gebruikers van de etage(s), maar bereikbaar zijn via één gemeenschappelijke uitpandige toegang/lift. Een voorbeeld waar geen sprake is van een zelfstandig te gebruiken deel van een onroerende zaak vormt een werkkamer in een woning die uitsluitend beschikt over een eigen deur, maar niet over een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig). Een dergelijke kamer is qua gebruik volledig geïntegreerd in het gebruik van de woning zelf.

3.2.2 Over- of onderbebouwing van grond en gebouwen

Het komt regelmatig voor dat grond en/of gebouwen worden over- of onderbebouwd. Bij over- of onderbebouwing is sprake van bebouwing in meerdere lagen door het aanbrengen van nieuwe gebouwen in de luchtkolom boven een perceel (on)bebouwde grond, dan wel onder maaiveldniveau van een perceel (on)bebouwde grond. Voorbeelden zijn een trein/metroverbinding op pilaren over landbouwgrond en een bruggebouw op pilaren over een snelweg.

Om vast te stellen welk belastingregime geldt voor de over- of onderbebouwing, is allereerst van belang of de over- of onderbebouwing zelfstandig is ten opzichte van het over- of onderbebouwde perceel grond of gebouw. Als de over- of onderbebouwing geen zelfstandige zaak vormt, krijgt de over- of onderbebouwing dezelfde kwalificatie als het over- of onderbebouwde perceel grond of gebouw. Voor het bepalen van de zelfstandigheid van de over- of onderbebouwing geldt het in § 3.2.1 beschreven criterium.

Meestal wordt een perceel grond en/of een gebouw pas na verloop van enige tijd over- of onderbebouwd. Ten behoeve van de nog te realiseren over- of onderbebouwing worden regelmatig beperkte zakelijke rechten gevestigd op het te over- of onder te bebouwen perceel grond en/of gebouw. Het beperkt zakelijke recht volgt de belastingstatus die geldt voor het te over- of onderbebouwen perceel grond of gebouw op het tijdstip van vestiging van dat recht. Voor de belastingstatus van een over- of onder te bebouwen perceel grond is in dit verband alleen de status van het maaiveld relevant. Als een beperkt zakelijk recht wordt gevestigd op een gebouw dat zich onder de grond bevindt, zoals een tunnel, bepaalt het ondergrondse gebouw de belastingstatus van het beperkte zakelijke recht.

Het is niet mogelijk om de luchtkolom boven een nog te overbebouwen perceel grond of gebouw te beschouwen als een aparte onroerende zaak, waarop een beperkt zakelijk recht kan worden gevestigd. Volgens artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn en de jurisprudentie zijn gebouwen vast met de aardoppervlakte verbonden.

⁵ Met 'nieuw' wordt bedoeld: gebouwen binnen de tweejaarstermijn als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de wet, waarvan de levering is belast. Met 'oud' wordt bedoeld: gebouwen ná afloop van de hiervoor bedoelde tweejaarstermijn, waarvan de levering is vrijgesteld.



De uitwerking van deze algemene uitgangspunten wordt hierna toegelicht aan de hand van enkele voorbeelden.

1. Een trein- of metroverbinding op pilaren wordt over landbouwgrond heen gebouwd. De trein- of metroverbinding is een zelfstandig te gebruiken zaak. De trein- of metroverbinding vormt voor de belastingheffing dus een zelfstandige onroerende zaak met een eigen belastingstatus (nieuw gebouw). De landbouwgrond rondom de pilaren van de trein- of metroverbinding is zelfstandig te gebruiken en heeft daarom ook een eigen belastingstatus (onbebouwde grond). De stukken grond waarop de pilaren van de trein- of metroverbinding rusten, zijn niet los van de trein- of metroverbinding te gebruiken. Deze stukken grond volgen na de aanleg van de verbinding de belastingstatus van de trein- of metroverbinding (bebouwde grond).
2. Een zogenoemd bruggebouw wordt over een bestaande snelweg (de snelweg is 11 jaar geleden aangelegd) heen gebouwd. Het gebouw zal rusten op een boog die over de snelweg wordt aangebracht (de 'brug') en op pilaren die naast de snelweg worden geplaatst. De eigenaar van het bruggebouw is eigenaar van de stukken grond waarop de pijlers van het bruggebouw rusten. De eigenaar van het bruggebouw vestigt een opstalrecht op de snelweg (de snelweg is eigendom van de gemeente). Het opstalrecht wordt gevestigd omdat de brug van het bruggebouw boven de snelweg zal liggen.

De snelweg en het bruggebouw zijn zelfstandig te gebruiken zaken en vormen dus aparte onroerende zaken met een eigen belastingstatus. De grond waarop de snelweg is aangelegd, hoort bij de snelweg en vormt (vrijgestelde) bebouwde grond. De stukken grond waarop de pijlers van het bruggebouw zullen rusten, horen bij het bruggebouw en vormen een bouwterrein. Het opstalrecht volgt het belastingregime dat geldt voor de snelweg (vrijgestelde bebouwde grond). Het is niet mogelijk de luchtkolom boven de snelweg aan te merken als een bouwterrein voor de nog te realiseren 'brug' van het bruggebouw.

Doorlevering van het bruggebouw vindt plaats via overdracht van de eigendom van het gebouw met het daarbij behorende terrein en de overdracht van het opstalrecht. Omdat het opstalrecht primair een functie heeft met betrekking tot het inmiddels aangebrachte bruggebouw, heeft het opstalrecht naar mijn mening geen zelfstandige betekenis ten opzichte van het bruggebouw. In verband hiermee geldt voor het opstalrecht het belastingregime dat van toepassing is op het bruggebouw. Dit betekent dat de overdracht van het opstalrecht belast is, als de levering van het bruggebouw belast plaatsvindt.

3.2.3 Bij een gebouw behorend terrein

Voor een bij een gebouw behorend terrein geldt het belastingregime dat van toepassing is op het gebouw⁶. Van een bij een gebouw behorend terrein is sprake als het terrein naar maatschappelijke opvattingen behoort bij of dienstbaar is aan het gebouw (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, en artikel 11, derde lid, onderdeel c, van de wet). Een tuin bij een huis vormt een voorbeeld van een bij een gebouw behorend terrein.

3.3 Eerste ingebruikneming

De levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak is van rechtswege belast als deze plaatsvindt binnen de zogenoemde tweejaarstermijn. Met de term 'tweejaarstermijn' wordt bedoeld: vóór, op of uiterlijk twee jaar ná het tijdstip waarop de onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de wet).

Bij de eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de wet gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van de betrokken onroerende zaak. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Er is bijvoorbeeld geen sprake van de eerste ingebruikneming als een nieuw kantoorpand gedurende een maand wordt gebruikt voor de opslag van bouwmaterialen. Het aangaan van bewakingsovereenkomsten ter voorkoming van het kraken van een nieuw vervaardigde onroerende zaak leidt vanwege het tijdelijke karakter van dit gebruik evenmin tot het in gebruik nemen van de zaak.

Het is mogelijk dat de objectieve bestemming van een onroerende zaak wijzigt. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als de zaak door de eigenaar of met (de al dan niet stilzwijgende) instemming van de eigenaar duurzaam wordt gebruikt voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming. Te denken valt aan een nieuw kantoorpand, dat wordt gekraakt voor woondoeleinden. Als de eigenaar van het pand geen (juridische) stappen onderneemt om de kraaksituatie te laten eindigen, is het pand voor het eerst in gebruik genomen. Alsdan is de objectieve bestemming van het pand gewijzigd (van kantoor-

⁶ Hof van Justitie 8 juni 2000, zaak C-400/98 (Breitsohl).



pand in woning). Als de eigenaar van het pand wél (juridische) stappen onderneemt tegen de krakers, is het pand nog niet voor het eerst in gebruik genomen en verandert de objectieve bestemming van het pand niet.

Bij een onroerende zaak die voor de belastingheffing bestaat uit meerdere zelfstandig te gebruiken of te exploiteren gedeelten (een zogenoemde deelbare zaak), vindt de ingebruikneming gefaseerd plaats en wel per in gebruik genomen zelfstandig deel van de zaak. Naar mijn mening biedt het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2008, nr. 43.011, ruimte voor deze uitleg. Te denken valt aan een nieuw kantoorgebouw dat bestaat uit meerdere zelfstandig te gebruiken verdiepingen, die fasewijs in gebruik worden genomen. De gemeenschappelijk gebruikte ruimtes in zo'n kantoorpand (zoals de entree, receptie, liften, kantine e.d.) worden voor het eerst in gebruik genomen op het moment dat de eerste (zelfstandige) verdieping van het pand voor het eerst duurzaam in gebruik wordt genomen.

Als een onroerende zaak voor de belastingheffing niet is op te splitsen in zelfstandig te gebruiken of te exploiteren gedeelten, wordt de zaak voor de belastingheffing als ondeelbaar beschouwd. Met 'ondeelbaar' wordt bedoeld dat de diverse gebruiksruimtes in de onroerende zaak niet van elkaar zijn gescheiden (d.w.z. dat de ruimtes niet beschikken over een zelfstandige toegang, in- dan wel uitpandig). Een voorbeeld van een ondeelbare onroerende zaak is een bedrijfshal, waarin alle gebruiksruimtes (zoals ontwerp, productie, verkoop en administratie) zijn ondergebracht. Bij ondeelbare onroerende zaken vindt de eerste ingebruikneming plaats als het eerste deel van de zaak conform de objectieve bestemming duurzaam in gebruik wordt genomen.

4 Levering van onroerende zaken

4.1 Begrip 'levering'

De levering van een goed is de overdracht of de overgang van de macht om als eigenaar over dat goed te beschikken (artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de wet). Het begrip 'goederen' omvat onroerende zaken en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen (met uitzondering van hypotheek en grondrente, zie artikel 3, tweede lid, van de wet). De levering van een appartementsrecht vormt de levering van een specifiek deel van een onroerende zaak (het appartement). Deze levering valt onder artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de wet. De mede-eigendom in het appartementencomplex⁷ verschaft aan de houder van het appartementsrecht namelijk de macht om als eigenaar te beschikken over een specifiek deel van het appartementencomplex (het appartement van de rechthebbende).

4.2 Begrip 'bouwterrein'

4.2.1 Algemeen

Een perceel onbebouwde grond dat voldoet aan één of meerdere criteria die zijn opgenomen in artikel 11, vierde lid van de wet, vormt een bouwterrein. Of een bouwterrein wordt geleverd, moet worden beoordeeld op het tijdstip van levering van het betrokken perceel grond. Op dat tijdstip moet worden beoordeeld of een in artikel 11, vierde lid van de wet bedoelde handeling is verricht met het oog op de bebouwing van dat perceel.

In de volgende drie paragrafen komen bepaalde aspecten aan de orde die ook van belang zijn voor bouwterreinen.

4.2.2 Afbakening sloopfase ten opzichte van bouwfase

Sloophandelingen vormen als zodanig geen bewerkingen aan onbebouwde grond als bedoeld in artikel 11, vierde lid, onderdeel a, van de wet. Het is niet relevant met welk (subjectief) doel de sloophandelingen zijn verricht. Met name is niet van belang of de sloophandelingen plaatsvinden met het oog op de bouw van nieuwe gebouwen (Hoge Raad 10 augustus 2001, nr. 36.686). Tot de sloopfase behoren naast het verwijderen van de op en in het perceel grond aanwezige onroerende constructies⁸ in beginsel ook het zuiveren van het perceel grond van (sloop)puin en het opvullen van de gaten in de grond die zijn ontstaan na het verwijderen van de fundering⁹.

⁷ Het appartementsrecht heeft een hybride karakter: enerzijds vormt het recht een aandeel in de onverdeelde eigendom van een onroerende zaak (een appartementencomplex), anderzijds verschaft dit recht de houder het exclusieve gebruiksrecht op een appartement en eventueel een parkeerplaats in het appartementencomplex.

⁸ D.w.z. het verwijderen van de boven en onder maaiveldniveau aanwezige constructies, zoals de muren en de fundering.

⁹ Gerechtshof Den Haag 6 oktober 2000, nr. 99/00575, Gerechtshof 's-Hertogenbosch 13 december 2002, nr. 00/0268 en Hoge Raad 10 augustus 2001, nr. 36.686.



Het geheel of gedeeltelijk slopen van bestaande gebouwen leidt dus niet tot het ontstaan van een bouwterrein. Grond waarop zich een gedeeltelijk gesloopt gebouw bevindt, vormt voor de belastingheffing nog steeds bebouwde grond (Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37.525)¹⁰. Bij een gedeeltelijke sloop is op of in de grond nog een constructie aanwezig (bijvoorbeeld (restanten van) muren en/of de fundering).

Bewerkingen aan grond nadat die door sloop onbebouwd is geraakt, kunnen aan de grond het karakter van bouwterrein verlenen, ook als deze bewerkingen van gering kaliber zijn (Hoge Raad 14 november 2008, nrs. 42.860 en 43.246). De bewerkingen dienen wel te worden verricht met het oog op de bebouwing van de grond. Bij deze bewerkingen valt te denken aan het egaliseren van grond, het reinigen van vervuilde grond en het voorbelasten van grond via het aanbrengen van een zandlaag.

4.2.3 Bouwvergunning

Van een bouwterrein is onder meer sprake als voor onbebouwde grond een bouwvergunning is verleend (artikel 11, vierde lid, onderdeel d, van de wet). Als op het moment van levering van een perceel onbebouwde grond een bouwvergunning aanwezig is, is de levering van het perceel belast. Het schorsen of intrekken van de bouwvergunning ná de levering van het betrokken perceel grond heeft geen invloed op de belastingheffing bij die levering (Gerechtshof Arnhem MK II, 14 juli 2006, nr. 04/00417).

De vereiste bouwvergunning is aanwezig als er hetzij een lichte bouwvergunning¹¹, hetzij een reguliere bouwvergunning is verleend. Een reguliere bouwvergunning kan in twee fasen worden verleend¹². Bij een gefaseerd verleende bouwvergunning worden in de eerste fase de ruimtelijke- en welstandstechnische aspecten beoordeeld en in de tweede fase de bouwtechnische aspecten. Pas na het verlenen van de bouwvergunning tweede fase mogen de bouwwerkzaamheden beginnen en is volledig zeker dat de grond als bouwgrond mag worden gebruikt. Aan het bouwvergunningvereiste van artikel 11, vierde lid, onderdeel d, van de wet is bij een reguliere bouwvergunning pas voldaan, als zowel de bouwvergunning eerste fase als de bouwvergunning tweede fase is verleend.

Een bouwvergunning kan voor één perceel grond worden verleend of voor een complex van percelen grond. Als een perceel grond wordt geleverd dat onderdeel vormt van een groter perceel waarvoor een bouwvergunning is afgegeven, is ook het geleverde perceel een bouwterrein (Gerechtshof Arnhem 19 april 2002, nr. 01/01699).

4.2.4 Wijziging of vervallen van de bouwbestemming van grond

Het is mogelijk dat de bouwbestemming die op een perceel onbebouwde grond rust, vóór de levering van het perceel wijzigt of vervalt. Het wijzigen of vervallen van de bouwbestemming leidt er op zichzelf niet toe dat het betrokken perceel de status van bouwterrein verliest. Het perceel verliest wel de status van bouwterrein als de/alle in artikel 11, vierde lid, van de wet bedoelde handeling(en) ongedaan is/zijn gemaakt die het perceel de status van bouwterrein bezorgde(n). Bij wijziging van de bouwbestemming blijft sprake van een bouwterrein als de bewerkingen die hebben plaatsgevonden met het oog op de eerdere bouwbestemming het perceel grond ook een geschiktheid hebben gegeven voor de nieuwe bouwbestemming (Hoge Raad 24 december 2004, nr. 39.489 (dijkverzwaringarrest)).

4.3 Wettelijk belaste levering; goedkeuringen voor opeenvolgende leveringen van onroerende zaken binnen tweejaarstermijn en opeenvolgende leveringen van bouwterreinen

De levering van een onroerende zaak is van rechtswege belast als deze levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaar nadat de onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1^o, van de wet). Het opnieuw belasten van de tweede of volgende levering van een onroerende zaak binnen de tweejaarstermijn kan leiden tot cumulatie van belastingdruk. Deze cumulatie treedt op als een ondernemer¹³ een onroerende zaak heeft verkregen van een particulier en hij de onroerende zaak binnen de tweejaarstermijn voor de tweede of volgende keer levert aan een (andere) particulier.

Ter voorkoming van deze cumulatie keur ik goed dat de verkoper/ondernemer bij de volgende belaste

¹⁰ De Hoge Raad heeft prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie over de belastbaarheid van de levering van grond waarop zich een gebouw bevindt dat gedeeltelijk is gesloopt met het oog op een nieuw op te richten gebouw (Hoge Raad 3 oktober 2008, nr. 41.510).

¹¹ Een lichte bouwvergunning wordt in één keer verleend voor minder ingrijpende verbouwingen.

¹² Zie het vanaf 1 januari 2003 geldende artikel 56a, eerste lid, van de Woningwet.

¹³ Het kan hierbij gaan om de oorspronkelijke verkoper/(bouw)ondernemer, maar ook om een andere verkoper/ondernemer.



levering van de onroerende zaak alleen belasting voldoet voor zover de vergoeding voor deze levering de vergoeding overtreft van de vorige levering. Bij het vaststellen van de vergoeding van de eerste of vorige levering dient rekening te worden gehouden met een vermindering van de vergoeding als bedoeld in artikel 29, eerste lid, onderdeel b, van de wet. Ik verbind aan deze goedkeuring de voorwaarde dat de verkoper/ondernemer overdrachtsbelasting voldoet over het bedrag dat bij de (latere) levering buiten de belastingheffing blijft¹⁴.

Deze goedkeuring kan ook worden toegepast bij de opeenvolgende levering van bouwterreinen waarbij de hiervoor bedoelde cumulatie van belasting optreedt.

4.4 Optie voor belaste levering; 90%-norm

De levering van onroerende zaken en de daarop gevestigde rechten wordt op verzoek van de betrokken partijen belast als de partijen aan bepaalde voorwaarden voldoen (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 2°, en vijfde lid van de wet en artikel 6 van de uitvoeringsbeschikking). De partijen kunnen opteren voor belastingheffing via een gezamenlijk door hen ingediend verzoek aan de inspecteur of via de notariële akte van levering van de betrokken onroerende zaak.

De optie voor de belaste levering van een onroerende zaak is alleen mogelijk als de afnemer bij het gebruik van de onroerende zaak voldoet aan de 90%-norm. De afnemer voldoet aan de 90%-norm als hij voor de onroerende zaak voor 90% of meer recht heeft op aftrek van belasting. Met 'voor 90% of meer recht op aftrek' wordt bedoeld dat de afnemer de onroerende zaak voor 90% of meer gebruikt voor handelingen waarvoor recht bestaat op aftrek van belasting op grond van artikel 15 van de wet.

Bij het beoordelen of de afnemer voldoet aan de 90%-norm worden bepaalde handelingen niet in aanmerking genomen als handelingen waarvoor recht bestaat op aftrek van belasting (zie artikel 11, vijfde lid, van de wet in samenhang met artikel 3, derde lid, en artikel 4, tweede lid, van de wet). Dit betekent onder meer dat bij de toetsing aan de 90%-norm het in de belastingheffing betrokken privégebruik van de onroerende zaak wordt beschouwd als gebruik voor handelingen waarvoor geen recht bestaat op aftrek van belasting.

4.5 Optie voor belaste levering; goedkeuringen

In bepaalde situaties is het niet wenselijk om vast te houden aan de wettelijke voorwaarden die gelden voor de optie voor het belast leveren van onroerende zaken. In verband hiermee sta ik toe dat deze wettelijke voorwaarden in bepaalde gevallen worden versoepeld. Hieronder komen deze versoepelingen aan de orde.

4.5.1. Optie voor gedeelte van onroerende zaak

De optie voor het belast leveren van een onroerende zaak is mogelijk voor een zelfstandige onroerende zaak (zie § 3.2.1). Ik keur goed dat de optie voor een belaste levering ook mogelijk is voor een gedeelte van een onroerende zaak, dat volgens § 3.2.1 niet is te beschouwen als een zelfstandige onroerende zaak, maar dat in economisch opzicht wél zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren. Het gaat hier bijvoorbeeld om een unit in een kantoorpand of bedrijfsverzamelgebouw, die via flexibele wanden is begrensd. De optie is uiteraard alleen mogelijk voor zover de afnemer bij het gebruik van het hiervoor bedoelde gedeelte van de onroerende zaak voldoet aan de 90%-norm (zie § 4.4).

Als sprake is van de levering van een gebouw met een erbij behorend terrein, kunnen dat gebouw en terrein voor de belastingheffing niet van elkaar worden gescheiden (Hof van Justitie 8 juni 2000, zaak C-400/98 (Breitsohl)). De optie voor de belaste levering kan dan niet worden toegepast op alleen het gebouw of alleen het bijbehorende terrein.

4.5.2. Verlaging 90%-norm naar 70%

Het vasthouden aan de 90%-norm leidt in bepaalde branches en sectoren tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen. Ik keur daarom goed dat de 90%-norm voor de volgende branches en sectoren wordt verlaagd naar 70%:

- Organisaties die de belangen behartigen van hun leden die deze belangen hebben in de hoedanigheid van werkgever.
- Makelaardij in onroerende zaken, hieronder begrepen het bemiddelen bij hypotheek en verzekeringen.
- Reisbureaubranche, hieronder begrepen het als tussenpersoon bemiddelen bij verzekeringen.

¹⁴ De goedkeuring laat de toepassing van artikel 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer onverlet.



- Juridisch zelfstandige arbodiensten.

Bij de optie voor de belaste levering van de onroerende zaak moet de afnemer aan de leverancier duidelijk maken dat:

- zijn onderneming deel uitmaakt van één van de aangewezen branches en sectoren en
- hij voor tenminste 70% recht heeft op aftrek van belasting volgens artikel 15 van de wet.

De afnemer moet dit duidelijk maken via een door hem ondertekende schriftelijke verklaring aan de leverancier, die is gevoegd bij het optieverzoek of de notariële akte van de levering.

Bij het uitoefenen van de optie voor de belaste levering zijn de regels uit artikel 6 van de uitvoeringsbeschikking van overeenkomstige toepassing.

Een branche of sector die onder de 70%-norm wil vallen en niet in deze paragraaf is genoemd, moet het verzoek hiervoor richten aan het ministerie van Financiën. De betrokken branche of sector moet aantonen dat binnen de branche of sector zowel ondernemers werkzaam zijn die voor 90% of meer recht hebben op aftrek van belasting, als ondernemers die niet aan deze 90%-norm voldoen maar wel voor 70% of meer recht hebben op aftrek van belasting. Verder moet de branche of sector aantonen dat de ondernemers die voor 70% of meer recht hebben op aftrek van belasting, een belangrijk deel vormen van de branche of sector.

4.5.3 Levering van onroerende zaken aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties

Diplomatieke instellingen en internationale organisaties voldoen niet aan de 90%-norm. Deze instellingen en organisaties hebben op grond van internationale overeenkomsten en verdragen echter meestal recht op vrijstelling van belasting. Deze vrijstelling kan ook betrekking hebben op de aankoop van onroerende zaken. Het vasthouden aan de 90%-norm zou tot gevolg hebben dat de betrokken instellingen en organisaties bij de aanschaf van onroerende zaken worden geconfronteerd met belastingdruk. Dit gevolg is niet gewenst. In verband hiermee keur ik goed dat bij de levering van onroerende zaken aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties als volgt wordt gehandeld¹⁵.

- de leverancier brengt aan de diplomatieke instelling/internationale organisatie belasting in rekening voor de levering van de onroerende zaak via een factuur die voldoet aan de wettelijke eisen; en
- de betrokken instelling/organisatie toont bij de inspecteur waaronder zij ressorteert aan, dat zij recht heeft op de hiervoor bedoelde belastingvrijstelling; en
- de betrokken instelling/organisatie dient bij de inspecteur waaronder zij ressorteert een verzoek in om teruggaaf van de belasting die haar in rekening is gebracht voor de aankoop van de onroerende zaak. De instelling/organisatie gebruikt hierbij het teruggaafformulier Omzetbelasting/Accijns-Teruggaaf bij gebruik voor diplomatieke doeleinden en door internationale organisaties.

5 Verlegging van de belastingheffing bij bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende zaken

5.1 Algemeen

Bij bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende zaken of rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen wordt de heffing van de belasting verlegd naar de afnemer, als deze ondernemer is voor de belastingheffing (artikel 12, derde en vierde lid, in samenhang met de artikelen 24b en 24ba van het uitvoeringsbesluit). In de volgende paragrafen worden enkele situaties besproken waarin de belastingheffing wordt verlegd.

5.2 Verlegging bij uitvoeren van werken van stoffelijke aard met betrekking tot onroerende zaken

Bij het uitvoeren van werken van stoffelijke aard die betrekking hebben op onroerende zaken wordt de heffing van de belasting verlegd (artikel 12, vierde lid, van de wet, in samenhang met artikel 24b, eerste en vijfde lid, van het uitvoeringsbesluit). De belastingheffing wordt verlegd in de relatie tussen onderaannemer en aannemer (waaronder de eigenbouwer) en de relatie tussen uitlener en inlener van personeel. Voor de uitleg van de term 'werk van stoffelijke aard' uit artikel 24b, eerste lid, onderdeel b, van het uitvoeringsbesluit is artikel 35, tweede lid, van de Invorderingswet beslissend. Het begrip 'werk van stoffelijke aard' omvat niet alleen de werkzaamheden die betrekking hebben op het

¹⁵ Zonder een optie voor de belaste levering en zonder verlegging van belastingheffing naar de afnemer.



opleveren van nieuw vervaardigde onroerende zaken, maar ook werkzaamheden die worden uitgevoerd in het kader van het onderhoud aan onroerende zaken. Het uitvoeren van 'werken van stoffelijke aard' omvat bijvoorbeeld niet alleen het aanleggen van nieuwe tuinen, maar ook het plegen van onderhoud aan tuinen. Een ander voorbeeld van een werk van stoffelijke aard is het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden met betrekking tot zowel oude als nieuwe onroerende zaken¹⁶.

5.3 Verlegging bij executoriale verkoop van onroerende zaken

Vanaf 1 januari 2008 wordt bij de executoriale verkoop van onder meer onroerende zaken en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen de heffing van belasting verlegd naar de afnemer (artikel 12, vierde lid, van de wet, in samenhang met artikel 24ba, eerste lid, onderdelen d en e van het uitvoeringsbesluit). De verlegging geldt voor:

1. De levering van in zekerheid gegeven onroerende zaken of rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen tot executie van die zekerheid (artikel 24ba, eerste lid, onderdeel d, van het uitvoeringsbesluit). Het gaat hier om de levering op last van de zekerheidsgerechtigde. Bij deze levering gaat het met name om de volgende situaties:

- De verkoop van een onroerende zaak waarop een hypotheek rust door de hypotheekhouder (meestal een bank)¹⁷. Deze verkoop vindt zowel binnen als buiten faillissement plaats.
- De verkoop van een onroerende zaak waarop een hypotheek rust door de curator. Hierbij sluit de curator met de hypotheekhouder een overeenkomst waarbij de curator zich verbindt om namens de hypotheekhouder de onroerende zaak te verkopen (de zogenoemde 'oneigenlijke lossing'). Deze verkoop vindt plaats binnen faillissement.

In andere gevallen waarbij de curator een onroerende zaak onderhands verkoopt waarop een hypotheek rust, geldt de verlegging van artikel 24ba, eerste lid, onderdeel d, van het uitvoeringsbesluit niet¹⁸. Deze verkoop vindt namelijk niet plaats op last van een zekerheidsgerechtigde.

2. De levering van een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar (artikel 24ba, eerste lid, onderdeel e, van het uitvoeringsbesluit). Het gaat hier om de levering van een onroerende zaak op last van degene die een executoriale titel heeft. Bij deze levering gaat het met name om:

- De verkoop van een onroerende zaak door degene die beslag heeft gelegd op die zaak en die met een gerechtelijk vonnis (een executoriale titel) overgaat tot verkoop via een openbare veiling. Deze verkoop vindt plaats buiten faillissement.
- De verkoop van een onroerende zaak door de ontvanger van de Belastingdienst die op de onroerende zaak beslag heeft gelegd. Het dwangbevel van de ontvanger vormt hierbij de executoriale titel (artikel 14, tweede lid, Invorderingswet).
- De verkoop van een onroerende zaak door de curator in een faillissement die verkoopt via een openbare veiling. Het gerechtelijke faillissementsvonnis vormt hierbij de executoriale titel.

De verlegging van de heffing geldt bij de executoriale verkoop van onroerende zaken die van rechtswege zijn belast (zoals bouwterreinen en nieuwe onroerende zaken). Verder wordt de heffing verlegd bij de executoriale verkoop van onroerende zaken waarbij partijen hebben geopteerd voor een belaste levering. De verleggingsregeling geldt ook als de veilingregeling (artikel 3, vijfde lid, van de wet) of de commissairsbepaling (artikel 3, zesde lid, van de wet) van toepassing is (zie echter de in § 5.4 opgenomen goedkeuring). De verlegging geldt dus ook in de relatie tussen veilinghouder/ commissair en de koper.

5.4 Veilingregeling bij onroerende zaken

Goederen die over een veiling worden verhandeld, worden geacht aan en vervolgens door de houder van de veiling te zijn geleverd (artikel 3, vijfde lid, van de wet). De toepassing van de veilingregeling bij onroerende zaken¹⁹ leidt tot cumulatie van belastingdruk als een nieuwe onroerende zaak²⁰ door een ander dan een ondernemer via een veiling wordt verkocht aan een andere niet-ondernemer, die de belasting voor de geleverde onroerende zaak niet in aftrek kan brengen. Ter voorkoming van deze cumulatie keur ik goed dat artikel 3, vijfde lid, van de wet buiten toepassing blijft bij niet-ondernemers die nieuwe onroerende zaken aanbrenge bij veilingen. Overigens moet de veilinghouder in deze gevallen wél belasting voldoen over de provisie die hij ontvangt voor de bemiddeling bij de verkoop.

¹⁶ Voor de begrippen 'oude' en 'nieuwe' onroerende zaken wordt verwezen naar voetnoot 5.

¹⁷ De hypotheekhouder heeft het wettelijke recht van parate executie, d.w.z. dat hij kan verkopen zonder voorafgaand beslag en zonder executoriale titel.

¹⁸ Als de hypotheekhouder binnen de wettelijk vastgestelde termijn niet tot verkoop van de betrokken onroerende zaak overgaat, kan de curator de onroerende zaak opeisen en in het openbaar verkopen of met toestemming van de rechter-commissaris onderhands verkopen.

¹⁹ Onroerende zaken vallen niet onder de margeregeling.

²⁰ D.w.z. onroerende zaken die worden geleverd binnen de tweejaarstermijn bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de wet.



6 Toepassing artikel 29 van de wet bij levering van onroerende zaken

Bij de levering van onroerende zaken komt geregeld de vraag aan de orde of artikel 29 van de wet van toepassing is bij een vermindering of het niet ontvangen van de vergoeding voor deze levering. Hierna worden enkele situaties behandeld waarbij dit aspect speelt.

6.1 Huurgaranties

Het komt voor dat projectontwikkelaars een zogenoemde huurgarantieclausule opnemen in een overeenkomst tot het belast leveren van een onroerende zaak aan (een) belegger(s). Deze clausule houdt in dat de projectontwikkelaar garandeert dat de onroerende zaak volledig in verhuurde staat, met een bepaald rendement, aan de belegger wordt geleverd. Als de onroerende zaak op de datum van de levering niet volledig is verhuurd of is verhuurd tegen een lagere huur dan het gegarandeerde minimale rendement, is de projectontwikkelaar op grond van de overeenkomst verplicht aan de belegger een bedrag te betalen in verband met de gemiste huuropbrengst. Zo'n huurgarantieclausule vormt feitelijk een rendementsgarantie van de projectontwikkelaar aan de belegger(s). Uit praktische overwegingen keur ik goed dat de bedragen die een projectontwikkelaar betaalt op grond van een dergelijke huurgarantieclausule, worden beschouwd als een vermindering van de vergoeding voor de geleverde onroerende zaak als bedoeld in artikel 29, eerste lid, onderdeel b, van de wet. Als de projectontwikkelaar op het moment van levering van de onroerende zaak direct korting verleent in verband met een huurgarantie, moet hij het kortingsbedrag op de vergoeding voor de levering in mindering brengen. In die situatie is artikel 29 van de wet niet van toepassing.

In de praktijk komt het voor dat beleggers een huurgarantie de vorm geven van een aanvullende huurovereenkomst. Als ruimten op het moment van levering van de onroerende zaak niet zijn verhuurd, treedt voor deze ruimten een aanvullende huurovereenkomst in werking. Hierbij treedt de projectontwikkelaar op als huurder van de betrokken ruimten, zonder dat hij die ruimten daadwerkelijk in gebruik neemt. De aanvullende huurovereenkomst kan een looptijd van verschillende jaren hebben. Een dergelijke aanvullende huurovereenkomst vormt feitelijk geen huur, maar een rendementsgarantie van de projectontwikkelaar aan de belegger(s). Uit praktische overwegingen keur ik goed dat de bedragen die de projectontwikkelaar betaalt op grond van zo'n aanvullende huurovereenkomst ook worden beschouwd als een vermindering van de vergoeding voor de levering van de onroerende zaak als bedoeld in artikel 29, eerste lid, onderdeel b, van de wet. Ik heb er verder geen bezwaar tegen dat voor de toepassing van artikel 3, tweede lid, van de wet geen rekening wordt gehouden met de vermindering van de vergoeding die voortvloeit uit zo'n aanvullende huurovereenkomst. Voor artikel 3, tweede lid, van de wet is de oorspronkelijk tussen de projectontwikkelaar en de belegger overeengekomen vergoeding beslissend.

De verhuur van een (gedeelte van een) onroerende zaak in het kader van een huurgarantie heeft niet tot gevolg dat (het betrokken gedeelte van) de zaak is gebruikt als bedoeld in artikel 15, vierde lid, van de wet. De verhuur in het kader van een huurgarantie heeft ook geen gevolgen voor het tijdstip van eerste ingebruikneming van (het betrokken gedeelte van) de onroerende zaak als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de wet.

6.2 Boete voor te late oplevering onroerende zaak

In aannemingscontracten is meestal een bepaling opgenomen over de termijn van oplevering van een onroerende zaak. Als de aannemer zich niet aan die termijn houdt, moet hij vaak een boete betalen aan de koper. De boete is niet te beschouwen als een vermindering van de vergoeding voor de oplevering van de onroerende zaak als bedoeld in artikel 29, eerste lid, onderdeel b, van de wet. De boete verlaagt de vooraf vastgestelde hoogte van de overeengekomen koopprijs niet, maar vormt een schadevergoeding voor de koper omdat de aannemer wanprestatie pleegt. De boete vormt overigens geen vergoeding voor een belaste handeling en heeft geen invloed op de belasting die verschuldigd is voor de oplevering van de onroerende zaak²¹ (zie ook hoofdstuk 8).

6.3 Maatstaf van heffing bij uitgestelde levering onroerende zaak

Het komt voor dat de levering van een onroerende zaak op verzoek van de koper wordt uitgesteld en dat de koper voor dit uitstel aan de verkoper een vergoeding moet betalen voor de rentederving die de verkoper hierdoor ondervindt. De rente die de koper aan de verkoper moet betalen vormt een onderdeel van de vergoeding voor de toekomstige levering van de onroerende zaak. De mogelijkheid bestaat dat op het tijdstip waarop de koper de rente aan de verkoper betaalt nog niet vaststaat of de

²¹ In tegenovergestelde zin: Gerechtshof Den Haag 28 maart 2008, nrs. BK-2006/00181, BK 08/00079 en BK 08/00080. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld.



levering van de onroerende zaak belast of vrijgesteld zal plaatsvinden. Als op het tijdstip van de rentebetaling door de koper wordt verwacht dat de levering van de onroerende zaak vrijgesteld zal plaatsvinden, zal de leverancier over de rente geen belasting voldoen. Als op het tijdstip van levering van de onroerende zaak blijkt dat de levering van de onroerende zaak toch belast plaatsvindt, moet op dat tijdstip alsnog belasting over de rente worden voldaan.

7 Verhuur van onroerende zaken

7.1 Begrip 'verhuur'

Van de 'verhuur' van een onroerende zaak is sprake als de eigenaar van een onroerende zaak (de verhuurder of de onderverhuurder) aan een huurder onder bezwarende titel (d.w.z. tegen ontvangst van een vergoeding (huur)) voor een overeengekomen tijdsduur het recht verleent om een (gedeelte van een) onroerende zaak exclusief te gebruiken²². Met 'exclusief gebruik' wordt bedoeld dat de huurder de onroerende zaak mag gebruiken als ware hij de eigenaar van de zaak en het recht heeft om iedere andere persoon van het genot van dat recht uit te sluiten.

Het Hof van Justitie heeft de hiervoor opgesomde criteria voor de verhuur van een onroerende zaak in bepaalde opzichten genuanceerd. Zo is het niet noodzakelijk dat de partijen de tijdsduur van de huur vooraf bij het sluiten van de huurovereenkomst vastleggen. Ook kan het exclusieve gebruiksrecht van de huurder in bepaalde opzichten worden beperkt (zie het eerder genoemde Temco Europe-arrest en Sinclair Collis-arrest). Als een huurovereenkomst naast een exclusief gebruiksrecht op een bepaald gedeelte van een onroerende zaak ook het recht geeft op een niet-exclusief gebruiksrecht van gemeenschappelijke voorzieningen in of bij die onroerende zaak, zoals de kantine, de lift, de receptie e.d., dan gaat het gebruiksrecht van de gemeenschappelijke voorzieningen op in de verhuurdienst.

Het zogenoemde inscharringsrecht vormt geen verhuur van een onroerende zaak. Het inscharringsrecht geeft uitsluitend recht op het laten grazen van dieren op grasland. Vanwege de beperkte reikwijdte van het inscharringsrecht is geen sprake van een exclusief gebruiksrecht zoals hiervoor bedoeld.

7.2 Andere prestatie dan verhuur

In de praktijk komen geregeld vragen op wanneer niet langer sprake is van de (vrijgestelde) verhuur van een onroerende zaak maar van een andere (belaste) prestatie.

Het enkele feit dat de prestatieverrichter aan de afnemer een onroerende zaak ter beschikking stelt, betekent niet automatisch dat de prestatie dan bestaat uit de verhuur van een onroerende zaak. Het ter beschikking stellen van een onroerende zaak kan slechts een element vormen van het verrichten van een andere prestatie, waar het de afnemer in essentie om gaat. De terbeschikkingstelling van de onroerende zaak gaat dan op in die andere prestatie. Aan de hand van de feiten en omstandigheden moet worden beoordeeld om welke prestatie het eigenlijk gaat. Enkele voorbeelden van situaties waarbij geen sprake is van de verhuur van een onroerende zaak, maar van een andere prestatie zijn:

- het ter beschikking stellen van tolwegen (zie de hiervoor genoemde arresten Commissie tegen Ierland en Commissie tegen Verenigd Koninkrijk).
- het laten plaatsen en exploiteren van een sigarettenuutomaat in een horeca-inrichting (zie het eerder genoemde Sinclair Collis arrest).
- het exploiteren van een golfbaan (zie het eerder genoemde Stockholm Lindöpark arrest).
- het ter beschikking stellen van de (meestal technische) infrastructuur of faciliteiten voor het verrichten van bepaalde (beroeps)activiteiten. Te denken valt aan de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties aan sporters²³ en videoconferencingruimtes²⁴.
- het door beheerders van raamprostitutiebedrijven ter beschikking stellen van de faciliteiten die nodig zijn voor het beoefenen van prostitutie aan prostituees die op zelfstandige basis werkzaam zijn. De faciliteiten die de beheerder aanbiedt bestaan uit kamers die specifiek voor prostitutie-beoefening zijn ingericht en per dagdeel beschikbaar zijn en uit het bieden van een veilige en

²² Hof van Justitie 12 september 2000, zaken C-358/97 en C-359/97 (Commissie tegen Ierland en Commissie tegen het Verenigd Koninkrijk), Hof van Justitie 18 januari 2001, zaak nr. C-150/99 (Stockholm Lindöpark), Hof van Justitie 16 januari 2003, zaak C-315/00, (Maierhofer), Hof van Justitie 12 juni 2003, zaak C-275/01 (Sinclair Collis), Hof van Justitie 9 oktober 2001, zaak nr. C-409/98 (Mirror Group), Hof van Justitie 9 oktober 2001, zaak C-108/99 (Cantor Fitzgerald), Hof van Justitie 18 november 2004, zaak C-284/03 (Temco Europe), Hof van Justitie 3 maart 2005, zaak C-428/03 (FML), Hof van Justitie 7 september 2006, zaak C-166/05 (Heger) en Hof van Justitie 6 december 2007, zaak C-451/06 (Walderdorff).

²³ Zie de toelichting bij post b 3 van Tabel I (Besluit Omzetbelasting. Tabel I, nr. CPP 2007/536M, d.d. 27 september 2007 (Stcrt. 2007, 195)).

²⁴ Ruimte met specifieke communicatiemiddelen (o.a. camera's en geluidsapparatuur) die het mogelijk maakt om te vergaderen met personen die zich in een andere videoconferencingruimte (veelal in het buitenland) bevinden.



schone²⁵ werkomgeving aan de prostituees en hun klanten. De beheerder beschikt over een vergunning tot het uitoefenen van een raamprostitutiebedrijf, die hem verplicht om toe te zien op de veiligheid van de prostituees en hun klanten (Rechtbank Haarlem 6 februari 2009, nr. AWB 08/5532 en Gerechtshof 's-Hertogenbosch 15 april 2008, nr. 06/00421).

7.3 Optie voor belaste verhuur; goedkeuringen

De verhuur van onroerende zaken, andere dan woningen, wordt op verzoek van de huurder en de verhuurder belast als zij aan bepaalde voorwaarden voldoen (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, en vijfde lid van de wet en artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking). De verhuur kan alleen worden belast als de huurder bij het gebruik van de onroerende zaak in elk boekjaar voldoet aan de 90%-norm (artikel 6a, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking). Voor de uitleg van de 90%-norm verwijs ik naar § 4.4. De huurder en de verhuurder kunnen opteren voor belastingheffing via een gezamenlijk door hen ingediend verzoek aan de inspecteur of via de schriftelijke huurovereenkomst voor de betrokken onroerende zaak. Als partijen al dan niet via de huurovereenkomst hebben geopteerd voor belaste verhuur, kunnen zij niet op deze keuze terugkomen. De belaste verhuur loopt door bij een wisseling in de persoon van de verhuurder, ongeacht of sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 31 van de wet.

Het onverkort vasthouden aan de wettelijke voorwaarden voor de belaste verhuur van onroerende zaken is in bepaalde situaties niet wenselijk/noodzakelijk. In verband hiermee heb ik de wettelijke voorwaarden voor bepaalde situaties versoepeld. Hieronder komen deze versoepelingen aan de orde.

7.3.1. Optie voor gedeelte van onroerende zaak

De optie voor het belast verhuren van een onroerende zaak is mogelijk voor een (fysiek) zelfstandige onroerende zaak en voor een gedeelte van een onroerende zaak dat in economisch opzicht zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren (zie § 3.2.1). Ik keur goed dat de optie voor de belaste verhuur ook mogelijk is voor een gedeelte van een onroerende zaak, dat volgens § 3.2.1 niet is te beschouwen als een zelfstandige onroerende zaak, maar dat in economisch opzicht wél zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren. Bij een zelfstandig te gebruiken/exploiteren gedeelte gaat het bijvoorbeeld om een unit in een kantoorpand of bedrijfsverzamelgebouw, die via flexibele wanden is begrensd. In het optieverzoek of de tussen partijen gesloten schriftelijke huurovereenkomst moet het bewuste gedeelte van de onroerende zaak duidelijk worden omschreven.

Het is mogelijk dat twee of meer (fysiek) zelfstandige onroerende zaken of twee of meer gedeelten van een onroerende zaak die in economisch opzicht zelfstandig zijn te gebruiken of te exploiteren (zie § 3.2.1), worden verhuurd via één (schriftelijke) verhuurovereenkomst die ook betrekking heeft op andere (gedeelten van) onroerende zaken die niet voor economische activiteiten worden gebruikt. Te denken valt aan een verhuurovereenkomst die betrekking heeft op een café-/winkelpand met bovenwoning. Ook in deze situatie is de optie voor de belaste verhuur mogelijk per zelfstandige onroerende zaak of zelfstandig te gebruiken/exploiteren gedeelte van een onroerende zaak. In de verhuurovereenkomst moet (het gedeelte van) de onroerende zaak waarvoor wordt geopteerd voor belastingheffing, duidelijk worden omschreven. De optie voor de belaste verhuur is ook mogelijk voor een gedeelte van een onroerende zaak, dat volgens § 3.2.1 geen zelfstandige onroerende zaak vormt maar dat in economisch opzicht wél zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren (zoals de hiervoor bedoelde unit in een bedrijfspand), dat wordt verhuurd via één (schriftelijke) verhuurovereenkomst die ook betrekking heeft op andere gedeelten van een onroerende zaak die niet voor economische activiteiten worden gebruikt. Ook hierbij geldt als voorwaarde dat het betrokken gedeelte van de onroerende zaak duidelijk moet zijn omschreven in het optieverzoek of de huurovereenkomst.

7.3.2 Verlaging van 90%-norm naar 70%

In § 4.5.2 is goedgekeurd dat de 90%-norm bij de optie voor belaste levering van een onroerende zaak voor bepaalde branches en sectoren wordt verlaagd naar 70%. Deze goedkeuring geldt ook bij de optie voor belaste verhuur. De in § 4.5.2 gestelde voorwaarden en opgenomen uitgangspunten gelden hier ook, met inachtneming van de verschillen tussen de optie voor de belaste levering en de optie voor de belaste verhuur.

7.3.3 Ingangsdatum optie

De datum waarop de inspecteur het verzoek van de partijen inwilligt om de verhuur van een onroerende zaak te belasten, kan in principe niet liggen vóór de datum waarop de partijen het optieverzoek

²⁵ De beheerder zorgt voor het schoonmaken van de kamer en het verstrekken van schoon linnengoed.



hebben ingediend. Ik keur goed dat de inspecteur de datum van ingang volgt die is genoemd in het optieverzoek van de partijen, mits deze ingangsdatum niet meer dan drie maanden vóór de datum van indiening van het optieverzoek ligt. Hetzelfde geldt als partijen hebben geopteerd voor belastingheffing via de schriftelijke verhuurovereenkomst die zij hebben gesloten. Dit betekent dat de inspecteur kan aansluiten bij de datum van ingang die is genoemd in de schriftelijke verhuurovereenkomst, als deze niet meer dan drie maanden ligt vóór de datum van ingang van de huurovereenkomst.

7.3.4 Doorlopen optie na opzegging huurovereenkomst

Het komt voor dat een huurder die een onroerende zaak met toepassing van de optie belast huurt, de huurovereenkomst opzegt maar de huur voor deze onroerende zaak nog over een bepaalde periode doorbetaalt (bijvoorbeeld omdat hij de huurovereenkomst pas met inachtneming van een opzegtermijn kan beëindigen). Deze situatie doet zich niet alleen voor als de huurder een andere onroerende zaak gaat huren, maar ook als de huurder geen andere onroerende zaak gaat huren. Uit praktische overwegingen keur ik goed dat de optie voor belaste verhuur voor de eerder gehuurde onroerende zaak doorloopt tot de beëindiging van de huurovereenkomst voor deze onroerende zaak.

7.3.5 Overgangsregeling in verband met regimewijziging voor optie belaste verhuur

Met ingang van 1 januari 2009 (Fiscale Onderhoudswet 2009²⁶) wordt de verhuur van een onroerende zaak belast als partijen op grond van de schriftelijke huurovereenkomst daarvoor hebben gekozen of als partijen een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan.

Voor de verhuurovereenkomsten die zijn aangegaan vóór de inwerkingtreding van de Fiscale Onderhoudswet 2009, waarbij partijen geen verzoek bij de inspecteur hebben ingediend, keur ik goed dat de verhuur belast plaatsvindt als:

1. in de schriftelijke huurovereenkomst die door partijen is ondertekend, is aangegeven dat de verhuur belast is en de ingangsdatum van de belaste verhuur is vermeld. Deze ingangsdatum mag niet meer dan drie maanden vóór de datum van ondertekening van de huurovereenkomst liggen; en
2. overigens wordt voldaan aan de in artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking gestelde voorwaarden.

Als partijen op basis van een schriftelijke huurovereenkomst de huur eerst vrijgesteld van belasting hebben laten plaatsvinden en op enig moment de huur belast met belasting willen laten plaatsvinden, geldt eveneens de in punt 1 van deze paragraaf bedoelde termijn van drie maanden. Uiteraard dienen partijen hierbij ook te voldoen aan de hiervoor in artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking gestelde voorwaarden.

7.3.6 Verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte

Bij de verhuur van onroerende zaken die dienen als congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten is meestal sprake van kortdurende verhuur aan veel en telkens wisselende huurders, die meestal niet in dezelfde mate recht hebben op aftrek van belasting. Voor ondernemers die congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte verhuren is het in de praktijk ook onmogelijk om bij alle huurders na te gaan of deze voldoen aan de voorwaarden voor belaste verhuur. Vanwege deze praktische problemen keur ik goed, dat de verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte wordt belast. De verhuurder en de huurders hoeven niet te opteren voor belaste verhuur en de verhuurder hoeft niet na te gaan in welke mate de huurders recht hebben op aftrek van belasting. Deze goedkeuring geldt alleen voorzover:

- de congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte wordt verhuurd voor een korte periode; en
- de verhuurder aan de huurder expliciet kenbaar maakt dat de verhuur van de ruimte belast plaatsvindt. Dit kan de verhuurder bijvoorbeeld doen door een duidelijke vermelding op de prijslijst of een duidelijke bepaling in de huurovereenkomst.

Deze goedkeuring geldt ook voor onroerende zaken die naast congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte voor andere doeleinden worden gebruikt. Te denken valt aan ruimten die worden gebruikt in het kader van het hotel-, café- en restaurantbedrijf.

Deze goedkeuring mag ook worden toegepast door de ondernemer wiens (andere) hoofdactiviteit niet bestaat uit de verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte, maar uit het verrichten van belaste prestaties en voor wie de hiervoor bedoelde verhuur een nevenactiviteit vormt.

De goedkeuring voor het belast verhuren van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte kan niet

²⁶ Stb. 2008, 567.



worden toegepast door de hierna genoemde instellingen c.q. ten aanzien van de hierna genoemde onroerende zaken. De goedkeuring geldt niet omdat de exploitatie van de betrokken onroerende zaken veelal niet commercieel van aard is c.q. in belangrijke mate wordt gefinancierd door middel van subsidieregelingen of andere tegemoetkomingen. Het gaat om:

1. Kerkgenootschappen en andere organisaties/instellingen op religieuze of levensbeschouwelijke grondslag of daarmee verbonden lichamen dan wel andere gesubsidieerde instellingen die (kerk)gebouwen verhuren.
2. Buurthuizen, dorpshuizen en gebouwen van daarmee verwante instellingen.
3. Theaters, schouwburgen, ijsstadions en sporthallen.
4. (Kantoor)gebouwen die in gebruik zijn bij publiekrechtelijke lichamen of ondernemers die (nagenoeg) geen recht hebben op aftrek van belasting.

7.3.7 Opschorting ingangsdatum referentieperiode bij leegstand

Uit het vijfde, zesde en achtste lid van artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking blijkt dat de huurder de onroerende zaak moet gaan gebruiken in het jaar waarin hij deze is gaan huren (de zogenoemde wettelijke referentieperiode). In de gevallen dat de feitelijke ingebruikname van een onroerende zaak door de huurder pas plaats vindt ná het boekjaar waarin hij de zaak is gaan huren, keur ik goed dat voor de in de hiervoor genoemde artikelleden opgenomen zinsnede 'is gaan huren' wordt gelezen: 'is gaan gebruiken'. Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

- de huurder gebruikt de betrokken onroerende zaak tenminste gedurende een aaneengesloten periode van zes maanden; en
- de huurder voldoet in het boekjaar dat hij de onroerende zaak feitelijk in gebruik neemt aan de 90%-norm; en
- de verhuurder stemt ermee in dat de naheffingstermijn en de termijn waarin de aftrek van belasting ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, pas ingaat in het boekjaar dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken. De instemming van de verhuurder moet blijken door middel van een verklaring die de verhuurder aan de bevoegde inspecteur toezendt.

Deze goedkeuring heeft tot gevolg dat de verhuur belast kan plaatsvinden, als de huurder de onroerende zaak met inachtneming van de hiervoor gestelde voorwaarden feitelijk in gebruik neemt buiten de wettelijke referentieperiode. Deze goedkeuring ziet alleen op de leegstand die optreedt tot de aanvang van de herzieningstermijn met betrekking tot de onroerende zaak. De goedkeuring geldt niet bij leegstand die optreedt na het ingaan van de herzieningstermijn.

Als de huurder niet voldoet aan (één van) de hiervoor opgesomde voorwaarden, is de verhuur van de onroerende zaak vrijgesteld. De huurder moet dan alsnog de verklaring overleggen die is bedoeld in artikel 6a, zevende lid, eerste volzin, van de uitvoeringsbeschikking.

Ik keur goed dat de in deze paragraaf bedoelde opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode doorloopt bij een wisseling in de persoon van de verhuurder van de betrokken onroerende zaak. Hieraan verbind ik de voorwaarde dat de nieuwe verhuurder via een verklaring aan de bevoegde inspecteur aangeeft, dat hij ermee instemt dat de naheffingstermijn en de termijn waarin de aftrek van belasting ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, pas ingaan in het boekjaar dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken.

7.3.8 Ontbinding huurovereenkomst bij leegstand; uitstel belastingheffing

Het komt voor dat partijen bij de verhuur van een onroerende zaak opteren voor belastingheffing, maar dat de huurder de onroerende zaak niet in gebruik neemt. Als partijen de huurovereenkomst vervolgens ontbinden, wordt bij de verhuur niet voldaan aan de 90%-norm (artikel 6a, zesde lid, van de uitvoeringsbeschikking). De verhuurder wordt op dat moment de belasting verschuldigd die hij eerder in aftrek heeft gebracht met betrekking tot de verhuurde onroerende zaak of hij wordt belasting verschuldigd op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de wet.

In het geval echter dat de verhuurder binnen twee boekjaren na het boekjaar waarin de eerste huurovereenkomst is ontbonden een tweede huurovereenkomst sluit met een andere huurder, keur ik goed dat voor de toepassing van artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking de tweede huurovereenkomst in de plaats treedt van de eerste huurovereenkomst. De tweede huurder moet dan wel voldoen aan de in § 7.3.7 bedoelde voorwaarden. Verder geldt hierbij de voorwaarde dat de verhuurder ermee instemt dat de naheffingstermijn en de termijn waarin de aftrek van belasting ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, pas ingaan in het boekjaar dat de tweede huurder de onroerende zaak feitelijk in gebruik neemt. Een verhuurder die gebruik wil maken van deze uitstelregeling, moet dit melden via een schriftelijke verklaring aan de voor hem bevoegde inspecteur. In deze schriftelijke verklaring moet de verhuurder zich ook expliciet akkoord verklaren met de hiervoor bedoelde verschuiving van de naheffings- en herzieningstermijn.



7.3.9 Verhuur aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties

De optie voor belaste verhuur is alleen mogelijk als de huurder bij het gebruik van de onroerende zaak voldoet aan de 90%-norm (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, van de wet). Diplomatieke instellingen en internationale organisaties voldoen meestal niet aan de 90%-norm. Op grond van internationale overeenkomsten en verdragen hebben diplomatieke instellingen en bepaalde internationale organisaties meestal recht op vrijstelling van belasting. Deze vrijstelling kan ook betrekking hebben op de huur van onroerende zaken. Het vasthouden aan de 90%-norm zou tot gevolg hebben dat de betrokken instellingen en organisaties bij de huur van onroerende zaken worden geconfronteerd met belastingdruk. Dit gevolg is niet gewenst. In verband hiermee keur ik goed dat bij de verhuur van onroerende zaken aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties als volgt wordt gehandeld²⁷:

- de verhuurder brengt aan de diplomatieke instelling/internationale organisatie belasting in rekening voor de verhuur van de onroerende zaak via een factuur die voldoet aan de wettelijke eisen; en
- de betrokken instelling/organisatie toont bij de inspecteur waaronder zij ressorteert aan dat zij recht heeft op de hiervoor bedoelde belastingvrijstelling; en
- de betrokken instelling/organisatie dient bij de inspecteur waaronder zij ressorteert een verzoek in om teruggaaf van de belasting die haar in rekening is gebracht voor de verhuur van de onroerende zaak. De instelling/organisatie gebruikt hierbij het teruggaafformulier Omzetbelasting/Accijns-Teruggaaf bij gebruik voor diplomatieke doeleinden en door internationale organisaties.

7.4. Uitzonderingen op de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken

7.4.1 Verhuur binnen het kader van hotel-, pension-, kamp- en vakantiebededingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden

De verhuur van onroerende zaken binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebededingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden, is uitgezonderd van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet). De afbakening van de vrijgestelde verhuur van onroerende zaken ten opzichte van de belaste verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebededingsbedrijf komt regelmatig aan de orde. Hierbij geldt het volgende.

Het begrip 'hotel-, pension-, kamp- en vakantiebededingsbedrijf' in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet is gebaseerd op artikel 135, lid 2, onderdeel a, van de btw-richtlijn. Dit richtlijnartikel spreekt over: 'het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen'.

De term 'sectoren met een soortgelijke functie' moet ruim worden uitgelegd. Deze term heeft namelijk tot doel het tijdelijk verstrekken van accommodatie te belasten, die plaatsvindt op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf. Het gemeenschappelijke kenmerk van de in de richtlijn bepaling bedoelde accommodatie is dat het gaat om verblijfsruimten die zijn ingericht om daarin kort te verblijven, zonder dat de tijdelijke bewoner is belast met de zorg voor de inventaris (Hoge Raad 26 januari 2007, nr. 41.917). Bij een accommodatie voor het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebededingsbedrijf gaat het om accommodatie die de verhuurder zelf heeft ingericht en gemeubileerd aan de gasten verhuurt. Van een 'verblijf voor een korte periode' in een accommodatie in het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebededingsbedrijf is in ieder geval sprake als de gasten feitelijk maximaal zes maanden in deze accommodatie verblijven. Bij verhuur voor een langere periode dan zes maanden rust op de verhuurder de bewijslast om jegens de inspecteur aannemelijk te maken, dat er toch sprake is van een 'verblijf voor een korte periode' zoals hiervoor bedoeld. Niet relevant is of het verstrekken van de accommodatie gepaard gaat met bijkomend dienstbetoon dat gebruikelijk is in de hiervoor bedoelde sectoren (zoals het schoonmaken van de verblijfsruimte, het regelen van bed- en badlinnen en het bieden van een ontbijtgelegenheid). De verhuur aan gasten die korter dan zes maanden in de accommodatie verblijven is dus belast (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet). Deze uitleg geldt ook voor de toepassing van het verlaagde belastingtarief²⁸.

Uit het voorgaande vloeit voort dat de verhuur van gemeubileerde woningen en appartementen in ieder geval is vrijgesteld als deze verhuur plaatsvindt aan personen die daar langer dan zes maanden verblijven (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet).

²⁷ Zonder de optie voor belaste verhuur (al dan niet via de huurovereenkomst).

²⁸ De toelichting bij post b 11 van Tabel I zal op dit punt worden aangepast (Besluit Omzetbelasting, Tabel I, nr. CPP 2007/536M, d.d. 27 september 2007 (Stcrt. 2007, 195)).



7.4.2 Verhuur van vakantiewoningen; artikel 4, derde lid, van de wet; competentieregeling ondernemerschap eigenaars/verhuurders

De verhuur van vakantiewoningen binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden, kan op verschillende manieren plaatsvinden. De eigenaar kan de vakantiewoning rechtstreeks verhuren aan de gasten, maar kan de vakantiewoning ook verhuren via een tussenpersoon (bijvoorbeeld een reisbureau). Als de tussenpersoon bij de verhuur van de vakantiewoning niet op eigen naam optreedt, is sprake van rechtstreekse verhuur door de eigenaar aan de gast. Als de tussenpersoon de verhuurovereenkomst op eigen naam afsluit, maar voor rekening en risico van de eigenaar van de vakantiewoning, vindt de verhuur plaats aan en vervolgens door de tussenpersoon (artikel 4, derde lid, van de wet). Dit geldt ook als de eigenaar van de vakantiewoning de aan hem toebehorende vakantiewoning op commerciële basis verhuurt aan een tussenpersoon en de eigenaar de vakantiewoning alleen zelf kan gebruiken via het afsluiten van een verhuurovereenkomst op commerciële basis met de betrokken tussenpersoon. De verhuur van de vakantiewoningen valt bij alle contractuele relaties²⁹ onder de verhuur bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet. Dat de eigenaar de vakantiewoningen niet rechtstreeks aan de gasten verhuurt, vormt geen belemmering voor het toepassen van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet.

Voor de beoordeling van het ondernemerschap van de eigenaars/verhuurders van de vakantiewoningen die behoren tot een vakantiewoningencomplex, geldt de volgende competentieregeling. De inspecteur waaronder de exploitant van het vakantiewoningencomplex ressorteert, beoordeelt of de eigenaars/verhuurders van de vakantiewoningen als zelfstandig zijn te beschouwen ten opzichte van de exploitant van het complex. De inspecteur waaronder de individuele eigenaar/verhuurder van de vakantiewoning ressorteert, beoordeelt de andere criteria voor het ondernemerschap van de betrokken eigenaar/verhuurder.

7.4.3 Verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en lig- en bergplaatsen voor vaartuigen

De verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen is belast (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 3°, van de wet). Deze uitzondering op de vrijstelling heeft een ruime betekenis (Hof van Justitie 13 juli 1989, zaak nr. 173/88 (Morten Henriksen)). Het begrip 'voertuig' heeft niet alleen betrekking op vervoermiddelen voor over het land, maar ook op luchtvaartuigen en boten (Hof van Justitie 3 maart 2005, zaak nr. C-428/02 (FML)).

Het begrip 'parkeerruimte' heeft een ruime strekking. Onder dit begrip vallen:

- a. onroerende zaken die naar hun aard (d.w.z. qua inrichting) bestemd zijn om te worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen, en waarbij het gebruik als parkeerruimte tussen partijen niet is uitgesloten. Het gaat hierbij onder meer om open parkeerruimte en om overdekte of gesloten parkeerruimte (zoals parkeerruimte in een parkeergarage of onder een kantoor- of woning-complex). Ook zogenoemde 'zwerf'parkeerplaatsen (niet exclusief gebruikte parkeerplaatsen) vallen hieronder. De verhuur van multifunctionele ruimten die primair voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen (kunnen) worden gebruikt, vormt in principe geen verhuur van parkeerruimte. Deze verhuur is vrijgesteld (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet), tenzij partijen opteren voor belastingheffing of sprake is van de onder b bedoelde situatie.
- b. onroerende zaken die naar hun aard niet zijn bestemd om als parkeerruimte voor voertuigen te worden gebruikt, maar waarbij partijen zijn overeengekomen om die zaak voor de overeengekomen periode uitsluitend als parkeerruimte te gebruiken. Te denken valt aan multifunctionele ruimten en weilanden die volgens de tussen partijen gesloten overeenkomst worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen en kassen waarin caravans worden gestald.

Het is mogelijk dat de verhuur van parkeerruimte nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van een andere onroerende zaak, zoals een woning of een bedrijfspand. Het nauwe verband kan blijken uit het feit dat de verhuur van de parkeerruimte en de verhuur van de andere onroerende zaak plaatsvindt op basis van één verhuurcontract. Hierbij zijn twee situaties mogelijk:

1. De verhuur van de parkeerruimte gaat op in de verhuur van de andere onroerende zaak. In deze situatie volgt de verhuur van de parkeerruimte het belastingregime dat geldt voor de verhuur van de andere onroerende zaak. De verhuur van parkeerruimte gaat onder meer op in de verhuur van de andere onroerende zaak als:
 - de parkeerruimte voor voertuigen en de voor een ander gebruik bestemde onroerende zaak (zoals een woning) deel uitmaken van hetzelfde gebouwencomplex; en
 - de parkeerruimte en de andere onroerende zaak door dezelfde eigenaar aan dezelfde huurder

²⁹ D.w.z. de contractuele relaties tussen eigenaar en de gast, de eigenaar en de tussenpersoon, de tussenpersoon en de gast en tussen de tussenpersoon en de eigenaar.



worden verhuurd (zie het hiervoor genoemde Morten Henriksen-arrest).

De term 'deel uitmaken van hetzelfde gebouwencomplex' heeft een ruime betekenis. Hiervan is niet alleen sprake als de parkeerruimte zich bevindt in (meestal onder) de andere onroerende zaak, maar ook als de parkeerruimte zich bevindt in een afzonderlijk (garage)complex nabij de andere onroerende zaak, dat behoort tot hetzelfde gebouwencomplex.

2. De verhuur van de parkeerruimte vormt een afzonderlijke prestatie. In deze situatie is de verhuur belast. Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor als de eigenaar/huurder van een onroerende zaak een aparte overeenkomst afsluit met de exploitant van een parkeergarage voor de huur van een aantal parkeerplaatsen.

7.4.4 Verhuur van onroerende zaken; servicekosten

Bij de verhuur van onroerende zaken brengt de verhuurder in bepaalde gevallen ook servicekosten aan de huurder in rekening. Bij servicekosten gaat het om bedragen die de verhuurder aan de huurder doorberekent en die betrekking hebben op handelingen/voorzieningen die (nauw) samenhangen met het huurrecht/genot van de onroerende zaak. Servicekosten kunnen in de huur zijn verdisconteerd of los van de huur in rekening worden gebracht. Voor de belastingheffing komt de vraag aan de orde welk belastingregime voor deze kosten geldt.

Bij servicekosten zijn twee situaties mogelijk, te weten:

- a. de servicekosten hebben betrekking op handelingen/voorzieningen die opgaan in de verhuurdienst. Deze servicekosten volgen het belastingregime dat geldt voor de verhuurdienst. Het gaat om servicekosten waarbij huurders niet de mogelijkheid hebben om hiervoor een overeenkomst aan te gaan met een derde (Hof van Justitie 11 juni 2009, zaak C-572/07 (Tellmer Property)). Voorbeelden hiervan zijn:
 - servicekosten die betrekking hebben op het onderhoud dat de verhuurder verricht of laat verrichten met het oog op de instandhouding van de verhuurde onroerende zaak;
 - servicekosten die betrekking hebben op het gebruik van gemeenschappelijke ruimten en faciliteiten, waarbij huurders niet de mogelijkheid hebben om hiervoor een overeenkomst aan te gaan met een derde, zoals het salaris van de huismeester/portier en de kosten van het schoonmaken van liften, trappenhuisen en het onderhoud van de gemeenschappelijke tuin;
 - servicekosten die betrekking hebben op bestanddelen van onroerende zaken, waarbij huurders niet de mogelijkheid hebben om hiervoor een overeenkomst aan te gaan met een derde, zoals onderhoudscontracten voor cv-ketels, geisers, boilers e.d. (Hoge Raad 8 september 1993, nr. 28.993).
- b. de servicekosten hebben betrekking op afzonderlijke prestaties. Deze servicekosten moeten voor de belastingheffing op hun eigen merites worden beoordeeld. Het gaat om servicekosten waarbij huurders de mogelijkheid hebben om hiervoor een overeenkomst aan te gaan met een derde (zie het hiervoor aangehaalde Tellmer Property-arrest). Een voorbeeld hiervan zijn de servicekosten voor het zogenoemde huurdersonderhoud, het kleine onderhoud aan de gehuurde onroerende zaak dat volgens de huurovereenkomst en het Burgerlijk Wetboek voor rekening en risico van de huurder komt (zoals onderhoud aan de deurbel, de brievenbus, deurkrukken e.d.).

8 Ontbinden of wijzigen van overeenkomsten met betrekking tot onroerende zaken

8.1 Algemeen

Het komt voor dat overeenkomsten die betrekking hebben op onroerende zaken worden ontbonden of gewijzigd. Daarbij kan onderscheid worden gemaakt tussen overeenkomsten die worden ontbonden of gewijzigd vóórdat de in de overeenkomst bedoelde prestatie wordt verricht en overeenkomsten die worden ontbonden of gewijzigd op het moment dat de in de overeenkomst bedoelde prestatie³⁰ al wordt of is verricht. De ontbinding of wijziging van deze overeenkomsten kan gekoppeld zijn aan de voorwaarde dat de partij die de overeenkomst wil ontbinden of wijzigen, hiervoor een bedrag betaalt aan de wederpartij. De hoogte van een dergelijk bedrag kan vooraf in de overeenkomst zijn vastgelegd of achteraf door de partijen zijn overeengekomen. Voorbeelden van vooraf vastgestelde bedragen zijn boeteclausules die dienen als aansporing voor het nakomen van contractuele verplichtingen en voorschotten bij de reservering van accommodatie (gebruikelijk in de hotelbranche).

8.2 Ontbinding of wijziging van de overeenkomst vóór het verrichten van de overeengekomen prestatie

In het geval een overeenkomst wordt ontbonden of gewijzigd voordat de in de overeenkomst bedoelde prestatie wordt verricht, moet worden beoordeeld of het hiervoor ontvangen bedrag (zie

³⁰ De prestatie kan een éénmalig of doorlopend karakter hebben.



§ 8.1) is aan te merken als een vergoeding voor een dienst als bedoeld in artikel 4, eerste lid, van de wet, of niet. Als er sprake is van een dienst is het bedrag belast.

Van een dienst in de zin van artikel 4, eerste lid, van de wet is sprake als:

- één van de partijen de overeenkomst wil ontbinden of wijzigen; en
- de wederpartij vrijwillig instemt met deze ontbinding of wijziging; en
- de wederpartij hiervoor van eerstbedoelde partij een vergoeding bedingt en ontvangt die rechtstreeks verband houdt met zijn instemming tot ontbinding of wijziging.

Ondernemers kunnen de wederpartij – vooruitlopend op het door hen verrichten van een prestatie – verzoeken om betaling van een bedrag. Dit bedrag kan dienen als voorschot op en/of als betaling voor de reservering van deze prestatie. Het bedrag dat is verschuldigd voor de reservering is belast.

In de praktijk nemen partijen in de door hen gesloten overeenkomst voor het verrichten van een prestatie geregeld de mogelijkheid op om de overeenkomst te ontbinden vóórdat de prestatie is verricht. De ontbinding is meestal mogelijk tegen betaling van een contractueel vastgelegd bedrag (zogenoemde annuleringskosten). Het komt geregeld voor dat een bedrag dat is betaald als voorschot op en/of als reservering van een prestatie, bij de ontbinding van de overeenkomst wordt omgevormd tot annuleringskosten. De wederpartij van de annulerende partij mag het voorschot of reserveringsbedrag dan houden als forfaitaire schadevergoeding. Het komt ook voor dat de annulerende partij verplicht is na het ontbinden van de overeenkomst een bepaald bedrag aan annuleringskosten te betalen aan de wederpartij (eventueel naast het hiervoor bedoelde voorschot/reserveringsbedrag). In beide gevallen vormen de annuleringskosten een (niet belaste) schadevergoeding.

Een voorbeeld van niet belaste annuleringskosten zijn de boetebedragen die kopers betalen bij contracten voor het leveren van onroerende zaken in het geval zij niet aan hun contractuele verplichtingen voldoen. De door de kopers contractueel te betalen boete bedraagt meestal een bepaald percentage van de koopsom van de onroerende zaak.

8.3 Ontbinding of wijziging van de overeenkomst tijdens of na het verrichten van de overeengekomen prestatie

Als een overeenkomst wordt ontbonden of gewijzigd tijdens of na het verrichten van de overeengekomen prestatie, dient aan de hand van de in § 8.2 opgenomen criteria eerst te worden bepaald of het bij ontbinding of wijziging betaalde bedrag is aan te merken als een vergoeding voor een dienst. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord en deze dienst ertoe leidt dat de ene partij aan de andere partij de beschikkingsmacht teruggeeft over de (lichamelijk of onlichamelijke) zaak die het onderwerp vormt van de oorspronkelijke overeenkomst, dan geldt voor deze dienst het belastingregime van de oorspronkelijk overeengekomen prestatie. Met 'beschikkingsmacht' wordt de feitelijke beschikkingsmacht bedoeld, niet de juridische macht van de eigenaar. Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor als:

- een huurder (ondernemer) vrijwillig afstand doet van zijn huurrecht, door tegen ontvangst van een vergoeding (afkoopsom) in te stemmen met een voortijdige ontbinding van de huurovereenkomst;
- een verhuurder vrijwillig afziet van zijn recht om van een huurder te eisen dat hij de verhuurovereenkomst verder nakomt, door tegen ontvangst van een vergoeding van de huurder (afkoopsom) in te stemmen met het voortijdig ontbinden van de verhuurovereenkomst.

9 Ingetrokken regelingen

In de hierna volgende tabel zijn de besluiten opgesomd, die zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit. Per besluit is aangegeven om welke reden het besluit wordt ingetrokken. Als (gedeelten van) ingetrokken besluiten zijn terug te vinden in het onderhavige besluit, is dit aangegeven. De term 'verouderd' geeft aan dat de inhoud van het besluit is achterhaald vanwege tijdsverloop, gewijzigde wet- en regelgeving of door afwijzing of nuancering van de in het besluit opgenomen standpunten in de jurisprudentie. Met 'gebundeld' geef ik aan dat het betrokken besluit in dit besluit is verwerkt; bij bundeling is de tekst van het besluit meestal ingekort en geactualiseerd. De term 'beschrijvend/casuïstisch' heeft betrekking op besluiten die standpunten bevatten die rechtstreeks volgen uit de bestaande regelgeving of uit jurisprudentie van de Hoge Raad of het Hof van Justitie.



| Nummer | Datum | Verkorte titel | Reden intrekking; vindplaats in nieuw besluit |
|------------------------------------|--|--|--|
| D 68/7220, bijlage D | 8 november 1968 | Onroerende goederen | Grotendeels verouderd en/of beschrijvend/casuïstisch. § 18 van D 68/7220 is gebundeld in § 4.1. § 21 van D 68/7220 is gedeeltelijk geactualiseerd en gebundeld in § 7.4.4. § 19 van D 68/7220 vervalt met ingang van 1 januari 2011 (zie § 10) |
| 279-1252 | 31 januari 1979 | Verhuur van parkeerruimte voor voertuigen | Gedeeltelijk verouderd. Geactualiseerd en gebundeld in § 7.4.3 |
| 279-6164 | 27 april 1979 | Heffing van omzetbelasting ten aanzien van zgn. servicekosten, welke in de huurprijs van onroerend goed is begrepen | Grotendeels verouderd. Geactualiseerd en gebundeld in § 7.4.4 |
| 280-12233, gewijzigd bij 281-15988 | 8 september 1980, gewijzigd op 29 oktober 1981 | Voorwaardelijke levering, tijdelijke terbeschikkingstelling en andere vormen van ingebruikneming van woningen | Grotendeels verouderd en/of beschrijvend/casuïstisch. § 2 van 280-12233 is gebundeld in § 4.3 |
| 280-16254, gewijzigd bij 286-3514 | 27 april 1981, gewijzigd op 13 maart 1986 | Heffing van omzetbelasting ten aanzien van de medewerking door verhuurders en gemeenten aan de uitbetaling van zgn. individuele huursubsidie | Verouderd |
| 281-18065, gewijzigd bij 283-15784 | 18 januari 1982, gewijzigd op 21 november 1983 | Toepassing van artikel 3 van de wet op de omzetbelasting | Verouderd |
| 283-9975 | 18 juli 1983 | Heffing van omzetbelasting ten aanzien van verhuur van vakantiewoningen en dergelijke onroerende zaken | Grotendeels verouderd. § 5 van 283-9975 is gebundeld in § 7.4.2 |
| 286-14958 | 22 oktober 1986 | Voortbrengingskosten – terbeschikkingstelling voor verkoop bestemde woningen | Verouderd |
| 286-13413 | 20 januari 1987 | Levering van onr. goed – tijdstip van eerste ingebruikneming; bestemming en feitelijk gebruik | Gedeeltelijk verouderd. Geactualiseerd en gebundeld in § 3.3 |
| VB 91/1984 | 4 september 1991 | Vrijstelling levering onr. goed. Vervaardiging/bouwrijp maken van grond; samenloop overdrachtsbelasting en o.b. | Verouderd |
| VB 91/2071 | 11 september 1991 | Het vervaardigingsbegrip in de omzetbelasting ten aanzien van tot bebouwing bestemde grond; vrijstelling overdrachtsbelasting | Verouderd |
| VB 92/2592 | 12 november 1992 | Vervaardigen grond – bouwrijp gemaakte grond | Verouderd |
| PHS 4/27 | 8 maart 1994 | Bevoegde inspecteur vakantiewoningen | Gebundeld in § 7.4.2 |
| VB 95/767 | 21 maart 1995 | Toepassing van de veilingregeling bij veilingen van onroerende zaken | Geactualiseerd en gebundeld in § 5.4. Daarbij is de goedkeuring ingeperkt |
| VB 96/238 | 31 januari 1996 | Wijzigingswet 'bestrijding constructies onroerende zaken' (antwoord staatssecretaris op ter zake gestelde vragen) | Verouderd |
| VB 96/247 | 8 maart 1996 | Overgangsregeling van de wet bestrijding constructies met onroerende zaken | Verouderd |
| VB 96/776 | 16 april 1996 | Heffing van OB bij verhuur van onroerende zaken (overgangsregeling) | Verouderd |
| VB 96/1609 | 8 juli 1996 | Ingangsdatum belaste verhuur eerder dan drie maanden voor tijdstip verzoek | Verouderd |
| VB 97/264 | 4 februari 1997 | Doorlopen optie belaste verhuur | Gebundeld in § 7.3 |
| VB 97/1592 | 9 juli 1997 | Toepassing verzoek om belaste levering bij concurrentieverstoring | Gebundeld in § 4.5.2 en § 7.3.2 |
| VB 97/1668 | 24 september 1997 | Optie belaste verhuur (terugwerkende kracht ingangsdatum) | Verouderd |
| VB 98/1920 | 15 september 1998 | Verklaring bij op verzoek belaste verhuur onroerende zaken | Gedeeltelijk verouderd, gedeeltelijk beschrijvend. Gedeeltelijk gebundeld in § 7.3.7 |
| VB 99/284 | 24 maart 1999 | Heffing van omzetbelasting ten aanzien van het ontbinden van overeenkomsten | Gedeeltelijk verouderd, gedeeltelijk beschrijvend. Geactualiseerd en gebundeld in § 8.1 t/m § 8.3 |
| VB 99/571 | 24 maart 1999 | Belaste verhuur van onroerende zaken | Gedeeltelijk verouderd, gedeeltelijk beschrijvend. Gebundeld in § 7.3 en § 7.3.3. Zie ook § 7.3.5 voor overgangsregeling |
| VB 99/1177 | 1 september 1999 | Levering en verhuur van onroerende zaken aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties | Geactualiseerd en gebundeld in § 4.5.3 en § 7.3.9 |



| Nummer | Datum | Verkorte titel | Reden intrekking; vindplaats in nieuw besluit |
|----------------|------------------|--|---|
| VB 99/1930 | 4 oktober 1999 | Heffing van omzetbelasting bij huur-garanties | Gebundeld in § 6.1 |
| CPP 2001/3087M | 10 december 2001 | Boete wegens te late oplevering onroerende zaak | Gebundeld in § 6.2 |
| CPP 2002/802M | 13 maart 2002 | BTW-heffing ten aanzien van service-contracten | Gebundeld in § 7.4.4 |
| CPP 2003/1855M | 7 augustus 2003 | Vrijstelling voor verhuur van onroerende zaken binnen het kader van het hotel-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen, die daar slechts voor korte tijd verblijf houden; appartementen | Gedeeltelijk verouderd. Geactualiseerd en gebundeld in § 7.4.1 |
| CPP 2003/1857M | 7 augustus 2003 | Omzetbelasting. Vrijstelling voor levering van onroerende zaken; appartementen met een cascogarantie | Beschrijvend/casuïstisch |
| CPP 2003/2134M | 23 oktober 2003 | Verrekening van kosten van gas, water en electra bij de bouw van woningen | Beschrijvend/casuïstisch |
| CPP 2004/3090M | 7 januari 2004 | Verhuur van vakantiewoningen; verhuurorganisaties | Gebundeld in § 7.4.2 |
| DGB 2004/52M | 8 januari 2004 | Verhuur (bedrijfs)ruimte. Leegstand in de referentieperiode voorafgaande aan het gebruik en ontbinding van de huurovereenkomst | Gebundeld in § 7.3.7 en § 7.3.8. Hierbij zijn de goedkeuringen verruimd. |
| DGB 2004/4221M | 11 augustus 2004 | Omzetbelasting. Belaste verhuur en belaste levering van gedeelten van een onroerende zaak, verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten | De onderdelen 1 t/m 3 zijn geactualiseerd en gebundeld in § 7.3.1, § 7.3.6 en § 4.5.1 |
| CPP 2005/952M | 13 april 2005 | Omzetbelasting. Kwalificatie bouwterrein; gefaseerde bouwvergunning | Gebundeld in § 4.2.3 |

Het kan voorkomen dat nog andere publicaties met een beleidsmatig karakter over onroerende zaken (met uitzondering van de publicaties over het recht op aftrek van voorbelasting bij onroerende zaken) hebben plaatsgevonden, naast de in dit overzicht opgenomen besluiten. Dat kunnen bijvoorbeeld mededelingen in het voormalige infobulletin of brieven van de Staatssecretaris van Financiën zijn. Om onduidelijkheid te voorkomen over de vraag of dergelijke publicaties nog geldend beleid bevatten, trek ik deze publicaties met ingang van de dagtekening van dit besluit collectief in.

10 Lidmaatschapsrecht coöperatieve flatvereniging; overgangsregeling

Bij een coöperatieve flatvereniging (bijvoorbeeld een coöperatieve serviceflat) behoort een onroerende zaak (een flatgebouw) toe aan de coöperatie. De coöperatie kent tegen vergoeding (de zogeheten inleggelden) lidmaatschapsrechten toe in de flatvereniging. Zo'n lidmaatschapsrecht geeft aan de houder alleen het recht op het exclusieve gebruik van een specifiek deel (een flat) van het flatgebouw. De houder van het lidmaatschapsrecht heeft niet het recht om de flat die hij exclusief mag gebruiken, te verkopen of met hypotheek te bezwaren. Deze bevoegdheid berust bij de coöperatie. Ook voor het overdragen van het lidmaatschapsrecht heeft de houder van het lidmaatschapsrecht de toestemming van de flatcoöperatie nodig. Aangezien de lidmaatschapshouder niet als eigenaar over de betrokken flat kan beschikken (zie § 4.1), is het toekennen van een lidmaatschapsrecht in een coöperatieve flatvereniging niet te beschouwen als de levering van een onroerende zaak. Het toekennen en overdragen van zo'n recht vormt een verhuurdienst (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, laatste volzin van de wet en § 7.1). Om de betrokkenen de gelegenheid te geven zich voor te bereiden op de wijziging in het belastingregime, keur ik goed dat bij lidmaatschapsrechten die vóór 1 januari 2011 worden overgedragen, het gestelde in § 19 van het besluit van 8 november 1968, nr. D68/7220, nog mag worden toegepast.

11 Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 14 juli 2009

*De staatssecretaris van Financiën,
J.C. de Jager.*