



Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken

19 september 2013

Nr. BLKB2013/1686M

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M (Stcrt. 2009, nr. 11140). Actualisering is onder andere noodzakelijk als gevolg van gewezen jurisprudentie en gewijzigde regelgeving.

De volgende inhoudelijke en beleidsmatige wijzigingen zijn opgenomen:

In § 3.1.2 is het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) van 15 november 2012, zaak C-532/11 (Leichenich) verwerkt.

In § 3.2.2 is een voorbeeld toegevoegd over een kantoorgebouw dat boven een ondergrondse parkeergarage wordt gebouwd.

In § 3.3 wordt benadrukt dat de arresten van de Hoge Raad (HR) van 12 september 2008, nr. 43.011, 7 oktober 2011, nr. 09/02214 en 21 oktober 2011, nr. 10/05228 niet in de weg staan aan het uitgangspunt dat bij een zogenoemde deelbare onroerende zaak de ingebruikneming gefaseerd plaatsvindt. Dat de HR in deze arresten concludeerde dat een onroerende zaak maar één keer voor de eerste keer in gebruik kan worden genomen, doet hieraan niet af. In genoemde zaken stond voor de HR namelijk niet ter discussie dat sprake was van één (ondeelbare) onroerende zaak. Steun voor dit standpunt wordt ontleend aan het arrest van de HR van 8 maart 2013, nr. 12/02061. Ook is deze paragraaf gewijzigd naar aanleiding van het arrest van het HvJ van 12 juli 2012, zaak C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV).

In § 4.1 is de btw-behandeling van een appartementsrecht verduidelijkt. De levering van een appartementsrecht op grond in volle eigendom valt onder artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de wet. Daarentegen valt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een appartementsrecht op erfpachtgrond of een opstalrecht onder artikel 3, tweede lid, van de wet.

§ 4.2 is ingevoegd naar aanleiding van het arrest van het HvJ van 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco). Deze paragraaf beschrijft welke gevolgen dit arrest heeft voor de zogenoemde koop-/aannemingsovereenkomsten.

Ingevoegd is § 4.3.2 die beschrijft welke invloed het Don Bosco-arrest van het HvJ heeft op het tijdstip waarop sprake is van onbebouwde grond. In deze paragraaf is ook het arrest van het HvJ van 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel) en het arrest van de HR van 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, verwerkt.

§ 4.3.3 (voorheen § 4.2.2) is ook gewijzigd naar aanleiding van het Don Bosco-arrest van het HvJ. Ook is deze paragraaf gewijzigd naar aanleiding van het Woningstichting Maasdriel-arrest. Uit dit arrest blijkt dat door sloophandelingen een bouwterrein kan ontstaan, als het terrein daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd.

§ 4.3.4 (voorheen § 4.2.3) is gewijzigd naar aanleiding van de met ingang van 1 oktober 2010 in werking getreden Wet algemene bepalingen omgevingsrecht. Als gevolg hiervan is de term 'bouwvergunning' in artikel 11, vierde lid, van de wet vervangen door 'omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht'.

Ter voorkoming van onbedoeld gebruik zijn in § 4.6.1 (voorheen § 4.5.1) en § 7.3.1 de (werk)kamer en de pantry uitdrukkelijk uitgesloten van de goedkeuring om bij levering en verhuur te kiezen voor btw-heffing.

De goedkeuring voor de verlaging van de 90%-norm naar 70% voor belaste levering en verhuur op verzoek die in § 4.6.2 (voorheen § 4.5.2) staat is uitgebreid naar postvervoersbedrijven en openbare



radio- en televisieorganisaties. Deze uitbreiding werkt ook door naar de op verzoek belaste verhuur (§ 7.3.2).

In § 4.6.4 is een goedkeuring getroffen voor als een onroerende zaak op verzoek belast is geleverd maar als gevolg van werkzaamheden aan de onroerende zaak niet binnen de wettelijke referentieperiode voor belaste prestaties wordt gebruikt.

In § 5.2 wordt het begrip 'werk van stoffelijke aard' nader toegelicht en wordt verwezen naar de Leidraad Invordering 2008 en de relevante jurisprudentie.

In § 5.3 is het arrest van de HR van 15 maart 2013, nr. 11/01760, over oneigenlijke lossing verwerkt.

In § 5.4 is de goedkeuring voor het niet toepassen van de veilingregeling bij onroerende zaken uitgebreid. Die geldt nu ook als ondernemers onroerende zaken aanbrengen bij veilingen.

In § 7.1 wordt nader ingegaan op de btw-gevolgen van de terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte.

In § 7.2 is verduidelijkt wanneer bij de ter beschikking stelling van een onroerende zaak niet langer sprake is verhuur. Daarbij wordt verwezen naar de arresten van de HR van 23 november 2012, nr. 11/03 325, 30 november 2012, nr. 11/02842 en 30 november 2012, nr. 10/05559 over het ter beschikking stellen van kamers aan raamprostituees. Het arrest van 7 december 2012, nr. 10/02532, over de ter beschikking stelling van een theater is ook in deze paragraaf verwerkt. Ten slotte is aangegeven dat geen (verhuur)prestatie ten grondslag ligt aan de verrekening van lopende huurtermijnen tussen de overdrager en de verkrijger bij de tussentijdse overdracht van een verhuurde onroerende zaak.

De overgangsregeling die voorheen in § 7.3.5 stond is ingetrokken omdat die zijn belang heeft verloren.

§ 7.3.5 (voorheen § 7.3.6) is gewijzigd naar aanleiding van het arrest van de HR van 9 maart 2012, nr. 10/04834. De uitzondering van de goedkeuring voor bepaalde instellingen is daarbij vervallen. De goedkeuring dat de verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte belast is, zonder dat de verhuurder en huurder hoeven te opteren, geldt voortaan alleen als zo'n ruimte voor maximaal één maand wordt gehuurd. De huurder moet de gehuurde ruimte ook uitsluitend gebruiken als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte.

Voor de goedkeuringen in § 7.3.6 en § 7.3.7 (voorheen § 7.3.7 en § 7.3.8) is de voorwaarde vervallen dat de leegstand moet zijn opgetreden vóór de aanvang van de herzieningstermijn.

De toelichting in § 7.4.1 is verduidelijkt door te vermelden dat voor de vraag of sprake is van een verblijf voor een korte periode ook rekening dient te worden gehouden met het middelpunt van iemands maatschappelijk leven.

§ 7.4.3 is gewijzigd naar aanleiding van de met ingang van 1 juli 2011 in werking getreden gewijzigde uitvoeringsverordening btw (nr. 282/2011). Als gevolg hiervan is de verhuur van een ligplaats voor een woonboot die bestemd is duurzaam ter plaatse te blijven liggen niet langer belast, maar vrijgesteld (artikel 38 van de uitvoeringsverordening). Ook wordt hierbij verwezen naar het Leichenich-arrest van het HvJ.

§ 7.4.4 verduidelijkt wanneer sprake is van een afzonderlijke prestatie bij het in rekening brengen van servicekosten. Gebleken is dat servicekosten in de zakelijke vastgoedbranche en bij de commerciële verhuuractiviteiten van woningbouwcoöperaties veelal betrekking hebben op van de huur apart in aanmerking te nemen prestaties. Servicekosten die aan huurders van woningen in rekening worden gebracht hebben veelal betrekking op handelingen/voorzieningen die opgaan in de verhuurdienst. Hiermee kan met ingang van de inwerkingtreding van het besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M rekening worden gehouden.

In § 8 is verduidelijkt wanneer sprake is van een belastbare dienst of een onbelastbare (schade)vergoeding bij de ontbinding of wijziging van een overeenkomst. Daarbij wordt niet langer onderscheid gemaakt of de ontbinding of wijziging van de overeenkomst vóór, tijdens of na het verrichten van de overeengekomen prestatie heeft plaatsgevonden.

De overgangsregeling die voorheen in § 10 stond is ingetrokken omdat die zijn belang heeft verloren.



1 Inleiding

Dit besluit gaat in op de heffing van btw 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 interpretaties van bepaalde relevante begrippen en de nationale en Europese jurisprudentie. Dit besluit bevat geen richtlijnen over het recht op aftrek van btw bij de levering en verhuur van onroerende zaken. Deze richtlijnen zijn opgenomen in het besluit 'Aftrek van omzetbelasting' van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

btw: omzetbelasting

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)

HvJ: Hof van Justitie van de Europese Unie

HR: Hoge Raad der Nederlanden

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)

uitvoeringsbeschikking: Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

uitvoeringsbesluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

uitvoeringsverordening: Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de Raad van de Europese Unie van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2011, L77)

wet: Wet op de omzetbelasting 1968

WBR: Wet op belastingen van rechtsverkeer

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

2 Juridisch kader

De levering van onroerende zaken en de daarop rustende rechten is volgens artikel 11, eerste lid, onderdeel a, aanhef, van de wet in beginsel 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 van de wet en in artikel 6 van de uitvoeringsbeschikking.

De verhuur van onroerende zaken is volgens artikel 11, eerste lid, onderdeel b, aanhef, van de wet in beginsel vrijgesteld. De situaties waarin sprake is van belaste verhuur zijn vermeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 1° tot en met 5°, van de wet. In artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 1° tot en met 4°, van de wet zijn de situaties vermeld van de 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.

Enkele begrippen die relevant zijn voor de btw-heffing bij de levering van onroerende zaken zijn omschreven in artikel 11, derde en vierde lid van de wet. Het gaat om de begrippen 'gebouw', 'bij een gebouw behorend terrein', 'eerste ingebruikneming' bij een verbouwing die leidt tot een vervaardiging van een (gedeelte van een) gebouw en 'bouwterrein'.

De btw-heffing bij bepaalde handelingen die betrekking hebben op onroerende zaken wordt op grond van artikel 12, derde en vijfde lid van de wet verlegd naar de afnemer. Artikel 12, derde lid, van de wet geldt voor presterende ondernemers die niet in Nederland wonen of zijn gevestigd, terwijl artikel 12, vijfde lid, van de wet ook geldt voor de in Nederland wonende of gevestigde ondernemers. Artikel 12, vijfde lid, van de wet is nader uitgewerkt in de artikelen 24b en 24ba van het uitvoeringsbesluit. De btw-heffing bij het uitvoeren van werkzaamheden van stoffelijke aard aan onroerende zaken wordt op grond van artikel 24b van het uitvoeringsbesluit verlegd. De btw-heffing bij de levering van een onroerende zaak die op verzoek van de partijen wordt belast en bij de executoriale verkoop van onroerende zaken wordt verlegd op grond van artikel 24ba van het uitvoeringsbesluit.

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 btw-heffing 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 Unierechtelijke betekenissen

De wettelijke bepalingen over de levering en verhuur van onroerende zaken moeten worden uitgelegd conform de daarmee corresponderende btw-richtlijnbevestigingen. Volgens vaste jurisprudentie van het HvJ vormen de in de btw-richtlijn opgenomen vrijstellingen en de daarbij gehanteerde termen meestal autonome unierechtelijke 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' unierechtelijke 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 (HvJ 7 september 2006, zaak C-166/05 (Heger)). Grond vormt als zodanig een onroerende zaak (HvJ 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. Een zaak is vast met de grond verbonden als de zaak niet gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen. Het is niet noodzakelijk dat een zaak onlosmakelijk met de grond is verbonden (HvJ 16 januari 2003, zaak C-315/00 (Maierhofer)). Met 'niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen' wordt bedoeld 'zonder inspanningen en zonder aanzienlijke kosten' (HvJ 15 november 2012, zaak C-532/11 (Leichenich), r.o. 23). Zaken die relatief gemakkelijk zijn te verplaatsen, zijn roerend. In beginsel kan daarbij worden gedacht aan portocabins, woonboten, stacaravans, en sommige warmtekrachtkoppelinginstallaties voor zogenoemde grootverbruikers³. Alleen in de uitzonderlijke omstandigheden dat deze roerende zaken zodanig zijn verbonden aan de grond dat ze niet gemakkelijk kunnen worden losgemaakt, uitsluitend bestemd zijn om op die plaats duurzaam te worden gebruikt en op verschillende nutsvoorzieningen zijn aangesloten, is sprake van een onroerende zaak⁴.

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. Uit de wetsgeschiedenis bij artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de wet blijkt dat het begrip 'gebouw' niet alleen betrekking heeft op woningen en bedrijfspanden, maar ook op constructies zoals bruggen, viaducten, wegen, atletiekbanen en kunstgrasvelden⁵. Ook constructies die zich (gedeeltelijk) onder de grond of het water bevinden, zoals tunnels, sluizen, parkeergarages, leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken⁶, vormen een 'gebouw'. Een bouwwerk dat nog niet is voltooid vormt voor de btw-heffing (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 btw-technisch opzicht ook (nog) een gebouw (HR 7 maart 2003, nr. 37.525; zie ook § 4.3.3). Voor de btw-heffing wordt geacht geen gebouw te zijn geleverd, maar onbebouwde grond, als op het moment van de levering fysiek weliswaar nog een oud gebouw aanwezig is, maar de leverancier heeft afgesproken een onbebouwd terrein te leveren en het gebouw daartoe door de leverancier of in zijn opdracht wordt gesloopt (HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco), zie ook § 4.3.2).

¹ HvJ 12 september 2000, zaak C-358/97 (Commissie tegen Ierland), HvJ 16 januari 2003, zaak C-315/00, Maierhofer), en HvJ 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 Vgl. HvJ 15 november 2012, zaak C-532/11 (Leichenich).

⁵ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, blz. 4.

⁶ Zie echter § 4.3.2 voor een situatie waarin sprake is van onbebouwde grond ondanks de aanwezigheid van leidingen.



3.1.5 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 (HvJ 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, boilers⁷, geisers en inbouwkeukens. Hierbij is niet relevant of bij het installeren van bestanddelen in of aan onroerende zaken 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 btw-heffing op zijn eigen merites worden beoordeeld.

3.2 Zelfstandigheid van (gedeelten van) onroerende zaken

3.2.1 Begrip 'zelfstandigheid'

Voor het bepalen van de btw-gevolgen van transacties met onroerende zaken is het van belang te weten of een zaak zelfstandigheid bezit of niet. Zo kan de (on)zelfstandigheid van invloed zijn op de vraag of sprake is van de levering van een nieuwe of oude onroerende zaak⁸, onbebouwde grond of van een bouwterrein, of kan worden gekozen voor belaste verhuur (zie § 7.3.1). 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 (HR 14 oktober 2005, nr. 41.015 (korfbalvelden-arrest) en HR 25 april 2008, nr. 41.798 (sportcomplex-arrest)). Daarnaast blijkt dat een gebouw dat horizontaal (appartementenrechten) of verticaal is gesplitst als even zoveel zelfstandige onroerende zaken moet worden aangemerkt (HR 8 maart 2013, nr. 12/02061). Met 'fysiek gescheiden' wordt bedoeld dat de onroerende zaak in bouwkundig opzicht is te onderscheiden als een zelfstandig (gedeelte van een) bouwwerk of afgebaand terrein.

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 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 niet beschikt over een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig)⁹. Een dergelijke kamer is qua gebruik volledig geïntegreerd in het gebruik van de woning zelf. Een ander voorbeeld waar geen sprake is van een zelfstandig te gebruiken deel van een onroerende zaak is een pantry.

3.2.2 Over- of onderbebouwing van gebouwen

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

Om vast te stellen welk btw-regime geldt voor de over- of onderbebouwing, is allereerst van belang of de over- of onderbebouwing zelfstandig is ten opzichte van het te over- of onderbouwen gebouw. Als de over- of onderbebouwing een zelfstandige zaak vormt, krijgt het gebouw een eigen btw-status (nieuwbouw). Als de over- of onderbebouwing geen zelfstandige zaak vormt omdat deze opgaat in de al aanwezige bebouwing, krijgt de over- of onderbebouwing dezelfde kwalificatie als het over- of onderbebouwde gebouw. Gaat de aanwezige bebouwing echter op in de over- of onderbebouwing dan krijgt de al aanwezige bebouwing dezelfde status als de nieuwbouw. Voor het bepalen van de zelfstandigheid van de over- of onderbebouwing geldt het in § 3.2.1 beschreven criterium.

Meestal wordt een gebouw pas na verloop van enige tijd over- of onderbebouwd. Ten behoeve van de nog te realiseren over- of onderbebouwing worden vaak beperkte zakelijke rechten gevestigd op de

⁷ Uitgezonderd keukenboilers, vanwege hun aanvullende functie, zie Gerechtshof Arnhem 27 september 1995, nr. 94/0937.

⁸ 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 na afloop van de hiervoor bedoelde tweejaarstermijn, waarvan de levering is vrijgesteld.

⁹ Vgl. o.a. HR 25 mei 2012, nr. 11/01427.



onroerende zaak. Het beperkt zakelijk recht dat als levering kwalificeert (zie § 2) volgt de btw-status die geldt voor de onroerende zaak waarop het recht komt te rusten. Als voor de te realiseren nieuwbouw een dergelijk beperkt recht wordt gevestigd, is alleen de status van het maaiveld relevant, mits de te realiseren nieuwbouw zelfstandig is ten opzichte van de bestaande bebouwing. Als een beperkt zakelijk recht wordt gevestigd op een gebouw dat zich al onder de grond bevindt, zoals een tunnel, bepaalt het zelfstandige ondergrondse gebouw de btw-status 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.

De uitwerking van deze algemene uitgangspunten wordt hierna toegelicht aan de hand van enkele voorbeelden¹⁰.

1. Een trein- of metroverbinding op pilaren wordt over een perceel grond heen gebouwd. Rondom de pilaren van de trein/metroverbinding zijn winkels gepland. De trein- of metroverbinding, die in fysiek opzicht kan worden onderscheiden van het perceel grond waarop de winkels zijn voorzien, is een zelfstandig te gebruiken zaak. De trein- of metroverbinding vormt voor de btw-heffing dus een zelfstandige onroerende zaak met een eigen btw-status (nieuw gebouw). De grond rondom de pilaren van de trein- of metroverbinding is zelfstandig te gebruiken en heeft daarom ook een eigen btw-status (onbebouwde grond, zodat een kwalificatie als bouwterrein mogelijk is). 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 btw-status 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 wordt in een boog over de snelweg aangebracht en zal rusten op de pijlers 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 de snelweg (de gemeente) vestigt een opstalrecht. Het opstalrecht wordt gevestigd omdat de brug van het bruggebouw boven de snelweg zal liggen. De snelweg en het bruggebouw, die in fysiek opzicht van elkaar kunnen worden onderscheiden, zijn zelfstandig te gebruiken zaken en vormen dus aparte onroerende zaken met een eigen btw-status. 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 btw-regime 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 zal plaatsvinden via overdracht van de eigendom van het naast de snelweg gelegen terrein en de overdracht van het opstalrecht. Voor het btw-regime van deze levering is de status van het bruggebouw relevant. Dit betekent dat de overdracht van het opstalrecht belast is, als het bruggebouw zich in de tweejaarstermijn (zie § 3.3) bevindt.
3. Boven een ondergrondse parkeergarage is een zelfstandig te gebruiken kantoorgebouw gepland. De parkeergarage is ook voor anderen dan de bezoekers van het kantoorgebouw toegankelijk, omdat de parkeergarage naast de inpandige ingang naar het kantoorgebouw ook toegankelijk is voor derden via een andere ingang. In bouwkundig opzicht komt het kantoorgebouw al dan niet te rusten op de parkeergarage. Ten behoeve van het kantoorgebouw wordt een erfpachtrecht op de grond gevestigd. Op het tijdstip van de vestiging is een omgevingsvergunning voor het bouwen van een bouwwerk verleend (zie § 4.3.4). De parkeergarage en het te realiseren kantoorgebouw vormen zelfstandig te gebruiken gebouwen, omdat deze voldoende fysiek gescheiden zijn en zich, door de aparte ingangen, lenen voor zelfstandig gebruik. Alsdan wordt voor de – als levering kwalificerende – vestiging van het erfpachtrecht aangesloten bij de btw-status van het maaiveld. Dat zich (vlak) onder het maaiveld een parkeergarage bevindt staat niet in de weg aan de kwalificatie van het maaiveld als onbebouwde grond, die vanwege de verleende omgevingsvergunning een bouwterrein vormt. De vestiging van het erfpachtrecht is daarom van rechtswege belast met btw. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het uitsteken boven het maaiveld van enige ondergeschikte onderdelen van de parkeergarage, zoals een luchtpijp of een nooduitgang, niet tot een andere uitkomst leidt.

3.2.3 Bij een gebouw behorend terrein

Voor een bij een gebouw behorend terrein geldt het btw-regime dat van toepassing is op het gebouw¹¹. Van een bij een gebouw behorend terrein is sprake als het onbebouwde 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

¹⁰ Tenzij anders is opgemerkt, wordt in dit besluit aangenomen dat geen sprake is van een samengestelde prestatie.

¹¹ HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98 (Breitsohl).



voorbeeld van een bij een gebouw behorend terrein.

3.3 Eerste ingebruikneming

De levering van een vervaardigde onroerende zaak is van rechtswege belast als deze plaatsvindt binnen de zogenoemde tweejaarstermijn. Met de term 'tweejaarstermijn' wordt bedoeld: voor, op of uiterlijk twee jaar na 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 waarbij mensen tijdelijk in een pand wonen, ter voorkoming van het kraken van een vervaardigde onroerende zaak leidt vanwege het tijdelijke karakter van dit gebruik evenmin tot het in gebruik nemen van de zaak. Het bewakingselement moet hierbij uitdrukkelijk voorop staan. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit beperkende voorwaarden die in de bewakingsovereenkomst staan.

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 kantoorpand in woning). Als de eigenaar van het pand wel (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 bestaat uit meerdere zelfstandige gedeelten (dat wil zeggen fysiek gescheiden en zelfstandig te gebruiken onroerende zaken (zie § 3.2.1), een zogenoemde deelbare zaak), vindt de ingebruikneming gefaseerd plaats en wel per in gebruik genomen zelfstandig deel van de zaak. Naar mijn mening staan de arresten van de HR van 12 september 2008, nr. 43.011, 7 oktober 2011, nr. 09/02214 en 21 oktober 2011, nr. 10/05228 niet aan deze uitleg in de weg. Voor de HR stond in deze zaken namelijk niet ter discussie dat sprake was van één ondeelbare onroerende zaak. Steun voor deze opvatting ontleen ik aan het arrest van de HR van 8 maart 2013, nr. 12/02061. Daaruit blijkt dat als een gebouw horizontaal is gesplitst (appartementenrechten) of verticaal is gesplitst, het appartement of gedeelte afzonderlijk van het overige gebouw als een zelfstandige onroerende zaak in aanmerking moet worden genomen voor de toepassing van artikel 11, derde lid, onderdeel b van de wet. Van een gefaseerde ingebruikneming kan sprake zijn bij een nieuw kantoorgebouw dat bestaat uit meerdere fysiek gescheiden en zelfstandig te gebruiken verdiepingen, die fasewijs in gebruik worden genomen (zie § 3.2.1). Met de eerste ingebruikneming van een zelfstandig deel van een onroerende zaak wordt ook de gemeenschappelijke ruimte in zo'n kantoorpand (zoals de entree, receptie, liften, kantine e.d.) die dienstbaar is aan dit zelfstandig deel in gebruik genomen. Per ingebruikgenomen zelfstandig deel geldt een afzonderlijke herzieningstermijn.

Als een onroerende zaak voor de btw-heffing niet is te splitsen in zelfstandige gedeelten als hiervoor bedoeld, wordt de zaak voor de btw-heffing 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), of dat de fysiek gescheiden gedeelten zich niet lenen voor zelfstandig gebruik. Bij ondeelbare onroerende zaken vindt de eerste ingebruikneming van de gehele zaak plaats als het eerste deel van de zaak conform de objectieve bestemming duurzaam in gebruik wordt genomen¹².

Na een verbouwing die heeft geleid tot een vervaardiging (van een zelfstandig gedeelte van een gebouw) wordt het (gedeelte van het) gebouw als nieuw aangemerkt, zie art. 11, derde lid, onderdeel b van de wet. Uit het arrest van Komen en Zonen Beheer van het HvJ (12 juli 2012, zaak C-326/11) blijkt dat de lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het criterium 'eerste ingebruikneming' op de verbouwing van gebouwen alsmede het begrip 'erbij behorend terrein' kunnen bepalen. In deze zaak zijn voor de levering in opdracht en voor rekening van de leverancier *een aantal sloophandelingen* verricht met het oog op de verbouwing van een 'oude' onroerende zaak tot een nieuw gebouw. Na de levering zijn de werkzaamheden – buiten de leverancier om – voortgezet in opdracht en voor rekening van de koper. Het geheel van de aan de onroerende zaak door de verkoper en koper verrichte werkzaamheden heeft tot een nieuw gebouw geleid, zonder dat tijdens die werkzaamheden onbebouwde grond is ontstaan. Het HvJ heeft geoordeeld dat in deze situatie sprake is van de levering van

¹² Vgl. HR 12 september 2008, nr. 43.011, 7 oktober 2011, nr. 09/02214 en 21 oktober 2011, nr. 10/05228.



een vrijgesteld (oud) gebouw in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van de wet¹³.

Naar mijn mening kan in de voorgaande situatie eerst sprake zijn van een vervaardigde onroerende zaak als de (oude) onroerende zaak niet enkel zijn oude functie heeft verloren, maar ook een nieuwe functie heeft verkregen. Hiervan is sprake als de (constructieve) verbouwingswerkzaamheden voltooid zijn, of ten minste zo ver gevorderd dat al een substantieel 'ander' gebouw is ontstaan dat in gebruik kan worden genomen.

De situatie die zich voordeed bij Komen en Zonen Beheer moet worden onderscheiden van het geval dat de leverancier zich op het tijdstip van de levering heeft verplicht tot de verbouwing van een bestaand gebouw tot een 'nieuw' gebouw (vernieuwbouw). Uit het Don Bosco-arrest volgt dat in dat geval een van rechtswege belaste levering van een 'nieuw' gebouw plaatsvindt. In dit geval kan eventueel gebruik worden gemaakt van de overgangsregeling van § 4.2, zodat de levering van het 'oude' gebouw als vrijgestelde levering in aanmerking kan worden genomen.

4 Levering van onroerende zaken

4.1 Begrip 'levering'

De levering van een goed doet zich onder meer voor bij 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 onder andere 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 op grond in volle eigendom vormt de levering van een specifiek deel van een onroerende zaak (het appartement)¹⁴. De mede-eigendom in het appartementencomplex¹⁵ 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). Daarentegen valt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een appartementsrecht op erfpachtgrond of een opstalrecht onder artikel 3, tweede lid, van de wet. Afhankelijk van de hoogte van de vergoeding is voor dit appartementsrecht dan sprake van een levering of een dienst. De toekenning van lidmaatschapsrechten in een coöperatieve flatvereniging vormt geen levering, maar een verhuurdienst (zie ook § 7.1).

4.2 Koop-/aannemingsovereenkomst

De Hoge Raad heeft op 22 maart 2013, nr. 12/02180, geoordeeld dat in het licht van het arrest van het Hof van Justitie van 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco), bij een koop-/aannemingsovereenkomst de handelingen van de aannemer met betrekking tot de overdracht van de grond en de bouw van een appartement tezamen als één prestatie moeten worden beschouwd, en wel als de belaste levering van een onroerende zaak op het moment van oplevering. Bij koop-/aannemingsovereenkomsten bestond voor dit arrest de mogelijkheid dat geen omzetbelasting werd voldaan over de grond, namelijk als die grond voor de btw-heffing nog geen bouwterrein was. De – na de juridische levering verrichte – aanneming werd apart van de grondlevering in acht genomen. Door de uitspraak van de Hoge Raad is aan die mogelijkheid een einde gekomen. Als de grondlevering en de bouw door dezelfde belastingplichtige plaatsvinden (waaronder een fiscale eenheid) kan niet langer worden gesplitst in een levering van grond (belast met enkel overdrachtsbelasting) en de (oplevering van) nieuwbouw (belast met btw). Er is dan sprake van één belaste oplevering van een nieuwe onroerende zaak. Als de grond door een derde wordt geleverd (bijv. de gemeente) en de bouw plaatsvindt door de aannemer of meerdere aannemers, dan kan de grond nog wel tegen 6% overdrachtsbelasting worden geleverd (mits uiteraard geen sprake is van een bouwterrein voor de btw-heffing).

In bepaalde gevallen waarin de leverancier zich door middel van een koop-/aannemingsovereenkomst jegens de koper heeft verbonden tot de levering van de grond in de overdrachtsbelasting en de bouw van een nieuwe onroerende zaak, acht ik het wenselijk een overgangsregeling te treffen. Met toepassing van artikel 63 van de AWR keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de juridische levering van grond en de bouw van een nieuwe onroerende zaak binnen het regime van een koop-/aannemingsovereenkomst tot 1 januari 2016 als afzonderlijke prestaties kunnen worden behandeld.

¹³ Zie ook HR 11 januari 2013, nr. 08/02791bis.

¹⁴ Vgl. HR 8 maart 2013, nr. 12/02061.

¹⁵ 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.



Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. De ondernemer (leverancier) die de grond levert heeft de macht om als eigenaar over die grond te beschikken verworven vóór 22 maart 2013 of heeft zich vóór 22 maart 2013 tegen een bepaalde prijs verbonden tot afname van de grond onder de afspraak dat de grond door middel van een zogenoemde abc-transactie wordt geleverd aan de klant van de ondernemer.
2. De grond wordt geleverd tegen de marktwaarde (de waarde in het economische verkeer).
3. De grond wordt juridisch geleverd voorafgaand aan de (vernieuw)bouw van de nieuwe onroerende zaak.
4. De verkrijger van de grond doet geen beroep op de vrijstelling van overdrachtsbelasting in de zin van artikel 15, lid 1, onderdeel a, van de WBR. Beide partijen (leverancier en verkrijger) behandelen de verkrijging van de grond voor de btw-heffing ook verder als een afzonderlijke levering die van btw is vrijgesteld en accepteren alle daarbij behorende btw-gevolgen.
5. Er is sprake van een lopend project waarbij de verkoop vóór 22 maart 2013 is gestart.
6. Er is in btw-technisch opzicht op het tijdstip van de juridische levering geen sprake van een bouwterrein of een gebouw dat nog geen twee jaar in gebruik is. Bij deze beoordeling blijven de na de juridische levering van de grond te verrichten werkzaamheden buiten beschouwing.
7. Als gebruik wordt gemaakt van deze goedkeuring betekent dat voor de toepassing van artikel 13 van de WBR dat afzonderlijk tijdvakken gaan lopen, namelijk vanaf het moment van de btw-levering van de grond en vanaf het moment van de – apart in acht te nemen – oplevering van de opstal¹⁶.

Mits aan alle hiervóór gestelde voorwaarden wordt voldaan valt onder de overgangsregeling ook de situatie dat een koop-/aannemingsovereenkomst is gesloten waarbij eerst grond met daarop een oud gebouw wordt geleverd aan de verkrijger, dit gebouw vervolgens door de leverancier van de grond wordt gesloopt en daarna door die leverancier een nieuwe onroerende zaak wordt opgeleverd.

Bij toepassing van deze goedkeuring kan in geval de ondernemer toetreedt tot of uitreedt uit een fiscale eenheid als volgt worden gehandeld. Bij toetreding mag de fiscale eenheid in de plaats worden gesteld van de ondernemer. Bij uittreding mag de ondernemer die eigenaar blijft van de grond in de plaats worden gesteld van de fiscale eenheid.

4.3 Begrip 'bouwterrein'

4.3.1 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. Als niet aan één of meerdere criteria van artikel 11, vierde lid, van de wet is voldaan, kan wettelijk gezien geen sprake zijn van een bouwterrein. Ook niet als een belastingplichtige toch van mening is dat een bouwterrein wordt geleverd omdat er andere feiten bestaan die leiden tot de conclusie dat de koper een intentie heeft om het terrein in de toekomst te gebruiken voor de bouw van een onroerende zaak¹⁷. Of sprake is van een bouwterrein, moet worden beoordeeld op het tijdstip van levering van het betrokken perceel grond. Als sprake is van een door één ondernemer afgesloten koop-/aannemingsovereenkomst gaat de levering van de grond op in de handelingen van de aannemer. De prestatie vindt plaats op het moment van de oplevering¹⁸. (zie § 4.3.2).

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

4.3.2 Onbebouwde grond

Van onbebouwde grond is onder meer sprake bij een perceel (onbebouwde) grond waarin zich nog oude heipalen bevinden die in de grond blijven zitten en die geen functie meer vervullen voor een nieuw te realiseren opstal. Ook is sprake van onbebouwde grond bij een perceel grond waar alleen reguliere (doorgaande) leidingen voor bijvoorbeeld gas, elektra, water of kabelnetwerken liggen die niet enkel dienstbaar zijn aan het betreffende perceel en die geen functie (meer) vervullen voor een op dat perceel eventueel nieuw te realiseren opstal¹⁹.

Op basis van de criteria die gelden bij het leerstuk van de eenheid van prestatie heeft het HvJ in het

¹⁶ Voor de volledigheid wordt hierbij gewezen op het besluit 'Verkrijging binnen zes maanden na vorige verkrijging; doorverkoop grond met woning in aanbouw' van 7 maart 2007, nr. CPP2006/933M (Stcrt. 2007, nr. 53).

¹⁷ Wellicht dat in dergelijke omstandigheden wel sprake is van een bouwterrein op grond van de btw-richtlijn.

¹⁸ Vgl. HR 22 maart 2013, nr. 12/02180.

¹⁹ Overigens kan hier niet a contrario uit worden afgeleid dat sprake is van bebouwde grond als leidingen wel dienstbaar zijn aan een perceel of een functie vervullen voor een op dat perceel eventueel nieuw te realiseren opstal. Dit zou niet overeenstemmen met de wetsgeschiedenis bij artikel 11, vierde lid, onderdeel b, van de wet (Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3, blz. 10).



Don Bosco-arrest bepaald dat voor de vaststelling of de levering van een onroerende zaak is vrijgesteld of belast, rekening moet worden gehouden met eventueel door de verkoper van een onroerende zaak verrichte bijkomende prestaties. Van belang daarbij is of de door de verkoper verrichte handelingen nauw met elkaar zijn verbonden en wat het economische doel van deze handelingen is.

Uit het Don Bosco-arrest blijkt dat de levering van een terrein waarop een door of in opdracht van de leverancier volledig te slopen oud gebouw staat niet de levering van het bestaande gebouw vormt, maar de levering van onbebouwde grond. Uit het arrest van het HvJ van 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel) en het arrest van de HR van 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, blijkt vervolgens dat sprake is van een bouwterrein als onbebouwde grond wordt geleverd die is ontstaan doordat de leverancier de daarop staande bebouwing heeft gesloopt met het oog op de toekomstige bebouwing en het terrein ten tijde van de (op)levering daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd.

Uit het verwijzingsarrest van de HR in de Don Bosco zaak²⁰ blijkt dat voor beantwoording van de vraag of sprake is van de levering van een bouwterrein niet van belang is hoever de sloop van het oude gebouw ten tijde van de verkrijging van het terrein was gevorderd, maar beslissend is de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan de koper is/wordt opgeleverd. Uit het Woningstichting Maasdriel-arrest blijkt dat door sloophandelingen met het oog op de toekomstige bebouwing een bouwterrein kan ontstaan, als het terrein op het tijdstip van de levering daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd. De volgende paragraaf gaat onder meer op dit aspect in.

4.3.3 Slopen

Voor het bepalen van de btw-gevolgen van sloophandelingen is het van belang om onderscheid te maken naar de mate waarin een gebouw wordt gesloopt. Hierna wordt afzonderlijk op de verschillende (sloop)handelingen ingegaan.

Gedeeltelijk slopen

Grond waarop zich een gedeeltelijk gesloopt gebouw bevindt, vormt voor de btw-heffing in beginsel nog steeds bebouwde grond (HR 7 maart 2003, nr. 37.525 en HvJ 12 juli 2012, zaak C-326/11 (Komen en Zonen Beheer)). Het gedeeltelijk slopen²¹ van bestaande gebouwen leidt als zodanig dan ook niet tot het ontstaan van onbebouwde grond of een bouwterrein. Dit geldt ook als de door of in opdracht van de leverancier in de toekomst, na de juridische levering, verrichte handelingen zich beperken tot slechts *gedeeltelijke* sloop.

Geheel slopen

Zoals in § 4.3.2 is aangegeven, volgt uit het Woningstichting Maasdriel-arrest dat door sloophandelingen een bouwterrein kan ontstaan, als het terrein op het tijdstip van de levering daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd. De bestemming van bebouwing van de grond moet blijken uit een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie, met inbegrip van de intentie/wilsverklaring van de partijen met betrekking tot de btw-behandeling van de transactie, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens. De door de verkoper aangegane sloopverplichting vormt een dergelijk gegeven, mits duidelijk is dat de sloop heeft plaatsgevonden met het oog op de toekomstige bebouwing.

Geheel slopen + realiseren nieuw gebouw

Als de leverancier zich ten tijde van de juridische levering van het perceel naast de sloop ook heeft verbonden om een nieuw gebouw te realiseren, zal de prestatie bestaan uit de oplevering van een nieuw gebouw.

4.3.4 Omgevingsvergunning

Sinds 1 oktober 2010 is het begrip 'bouwvergunning' in artikel 11, vierde lid, onderdeel d, van de wet vervangen door 'omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid,

²⁰ HR 10 juni 2011, nr. 41.510bis. Na verwijzing besliste Gerechtshof Den Haag op 2 maart 2012, nr. 11/00384, dat sprake is van een bouwterrein omdat bewerkingen met het oog op de bebouwing van de grond hebben plaatsgevonden (de aanwezige bomen en struiken zijn gerooid). Vgl. ook HR 10 juni 2011, nr. 08/02606. Na verwijzing besliste Gerechtshof Den Haag ook in die procedure op 24 februari 2012, nr. 11/00385, dat sprake is van een bouwterrein, omdat volgens het Gerechtshof uit de gedingstukken blijkt dat, naast de sloophandelingen, handelingen aan de grond zijn te onderkennen die zijn verricht met het oog op de bebouwing van de grond.

²¹ Bij een gedeeltelijke sloop is op of in de grond nog een constructie aanwezig (bijvoorbeeld (restanten van) muren en/of fundering).



onderdeel a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht'. Artikel 2.1, eerste lid, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht luidt:

'Het is verboden zonder omgevingsvergunning een project uit te voeren, voor zover dat geheel of gedeeltelijk bestaat uit:

- a. het bouwen van een bouwwerk,
(...)'

Een omgevingsvergunning kan voor een project met meerdere (bouw)activiteiten worden verleend, of voor afzonderlijke deelprojecten.

Voor de vraag of sprake is van een bouwterrein in de zin van artikel 11, vierde lid, onderdeel d, van de wet is van belang wanneer de omgevingsvergunning is verleend. Veelal zal dit het tijdstip zijn waarop de beslissing van het bevoegd gezag om de omgevingsvergunning te verlenen, wordt bekendgemaakt aan de aanvrager²². Dat de omgevingsvergunning mogelijk op een later tijdstip in werking treedt, bijvoorbeeld door bezwaar- of beroepsprocedures, doet daar niet aan af. Als op het moment van levering van een perceel onbebouwde grond een omgevingsvergunning verleend is, is de levering van het perceel belast. Het schorsen of intrekken van de omgevingsvergunning na de levering van het betrokken perceel grond heeft geen invloed op de btw-heffing bij die levering²³.

Bij bouwprojecten die op basis van de Crisis- en herstelwet worden uitgevoerd, wordt geen omgevingsvergunning verleend. Een projectuitvoeringsbesluit vervangt onder andere de omgevingsvergunning. Als een dergelijk besluit dient ter vervanging van een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht, dan is daarmee voldaan aan artikel 11, vierde lid, onderdeel d, van de wet.

4.3.5 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 vervallen van de bouwbestemming leidt er toe dat het betrokken perceel de status van bouwterrein verliest²⁴. Het perceel verliest daarnaast de status van bouwterrein zodra 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 een publiekrechtelijk afgedwongen wijziging van de bouwbestemming – waardoor de oorspronkelijke bestemming in de voorziene toekomst niet meer mogelijk is – blijft enkel sprake van een bouwterrein als de bewerkingen die hebben plaatsgevonden of de voorzieningen die zijn getroffen met het oog op de eerdere bouwbestemming het perceel grond ook een geschiktheid hebben gegeven voor de nieuwe bouwbestemming²⁵.

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

De levering van een (gedeelte van een) gebouw en het erbij behorende terrein is van rechtswege belast als deze levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaar nadat (het gedeelte van) het gebouw voor het eerst in gebruik is genomen (de zogenoemde tweejaarstermijn van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de wet). Het opnieuw belasten van de tweede of volgende levering van het (gedeelte van het) gebouw en het erbij behorende terrein binnen die tweejaarstermijn kan leiden tot cumulatie van btw-druk. Deze cumulatie treedt op als een particulier een gebouw en het erbij behorende terrein – dat hij met btw belast verkreeg – levert aan een ondernemer²⁶ die de onroerende zaak binnen de tweejaarstermijn voor de tweede of volgende keer met btw belast levert aan een (andere) particulier. Ter voorkoming van deze cumulatie keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat de verkoper/ondernemer bij de volgende belaste levering van het (gedeelte van het) gebouw en het erbij behorende terrein alleen btw voldoet voor zover de vergoeding voor deze levering de vergoeding overtreft waarover bij de eerste en eventueel latere leveringen btw is voldaan.

²² Vgl. HR 4 december 1985, nr. 23.368.

²³ Gerechtshof Arnhem MK II, 14 juli 2006, nr. 04/00417.

²⁴ Vgl. o.a. HvJ 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel) waaruit blijkt dat de doelstelling van artikel 135, eerste lid, onderdeel k, van de btw-richtlijn is dat enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van btw zijn vrijgesteld. Het is dus noodzakelijk dat alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn als ondergrond voor een opstal, en, bijgevolg, om te worden bebouwd, onder de nationale definitie van bouwterrein vallen.

²⁵ HR 24 december 2004, nr. 39.489 (dijkverzwarningsarrest).

²⁶ Het kan hierbij gaan om de oorspronkelijke verkoper/(bouw)ondernemer, maar ook om een andere verkoper/ondernemer.



Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. Bij het vaststellen van de vergoeding van de eerste of vorige levering moet rekening worden gehouden met aanpassingen van de vergoeding, zoals een vermindering van de vergoeding als bedoeld in artikel 29, eerste lid, onderdeel b, van de wet.
2. De verkoper/ondernemer voldoet overdrachtsbelasting over het bedrag dat bij de (latere) levering buiten de btw-heffing blijft²⁷.

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

4.5 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 btw-heffing via een gezamenlijk door hen ingediend verzoek aan de inspecteur of in 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 de onroerende zaak voor 90% of meer gebruikt voor handelingen waarvoor recht bestaat op aftrek van btw 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 btw (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 btw-heffing betrokken privégebruik van de onroerende zaak wordt beschouwd als gebruik voor handelingen waarvoor geen recht bestaat op aftrek van btw.

4.6 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.

4.6.1 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). Met toepassing van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden 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 wel 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.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. Ter voorkoming van onbedoeld gebruik is deze goedkeuring niet van toepassing op één of meer (werk)kamer(s) in een woning of een pantry.
2. In het optieverzoek of in de notariële akte van levering van de betrokken onroerende zaak moet het bewuste gedeelte van de onroerende zaak duidelijk worden omschreven.
3. De optie is alleen mogelijk voor zover de afnemer bij het gebruik van het hiervoor bedoelde gedeelte van de onroerende zaak voldoet aan de 90%-norm en voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm (zie § 4.5 en § 4.6.2).
4. Partijen aanvaarden de gevolgen die wet- en regelgeving verbinden aan het doen van de hier bedoelde optie.

Als sprake is van de levering van een gebouw met een erbij behorend terrein, kunnen dat gebouw en terrein voor de btw-heffing niet van elkaar worden gescheiden (HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98

²⁷ De goedkeuring tast de toepassing van artikel 13 van de WBR niet aan.



(Breitsohl)). De optie voor de belaste levering kan daarom niet worden toegepast op alleen het gebouw of alleen het bijbehorende terrein.

4.6.2 Verlaging 90%-norm naar 70%

Het vasthouden aan de 90%-norm leidt in bepaalde branches en sectoren tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de 90%-norm voor de belaste levering van een onroerende zaak 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.
- Juridisch zelfstandige arbodiensten.
- Postvervoersbedrijven.
- Openbare radio- en televisieorganisaties.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. 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 ten minste 70% recht heeft op aftrek van btw volgens artikel 15 van de wet.

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

2. 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 btw, als ondernemers die niet aan deze 90%-norm voldoen maar wel voor 70% of meer recht hebben op aftrek van btw. Verder moet de branche of sector aantonen dat de ondernemers die voor 70% of meer recht hebben op aftrek van btw, een belangrijk deel vormen van de branche of sector.

4.6.3 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 btw²⁸. 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 btw-druk. Dit gevolg is niet gewenst. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat bij de levering van oude onroerende zaken aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties btw wordt berekend zonder dat hoeft te worden geopteerd en zonder dat deze btw-heffing wordt verlegd naar de afnemer²⁹.

²⁸ Zie o.a. § 5.3 van het besluit 'Diplomatieke vrijstellingen van omzetbelasting, accijns, belasting op personenauto's en motorrijwielen, motorrijtuigenbelasting, overdrachtsbelasting, regulerende energiebelasting en belasting op leidingwater' van 21 januari 2003, nr. IFZ02/1208M.

²⁹ 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 na afloop van de hiervoor bedoelde tweejaarstermijn, waarvan de levering is vrijgesteld.



Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. de leverancier brengt aan de diplomatieke instelling/internationale organisatie btw in rekening voor de levering van de onroerende zaak op een factuur die voldoet aan de wettelijke eisen; en
2. de betrokken instelling/organisatie toont bij de voor haar bevoegde inspecteur aan, dat zij recht heeft op de hiervoor bedoelde btw-vrijstelling; en
3. de betrokken instelling/organisatie moet bij de voor haar bevoegde inspecteur een verzoek in om teruggaaf van de btw 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.

4.6.4 Opschorting ingangsdatum referentieperiode in verband met werkzaamheden aan onroerende zaak

Uit het vierde en vijfde lid van artikel 6 van de uitvoeringsbeschikking blijkt dat de afnemer de onroerende zaak moet gaan gebruiken in het boekjaar volgende op het boekjaar van levering van de onroerende zaak (de zogenoemde wettelijke referentieperiode). Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat aan de omstandigheid dat een onroerende zaak als gevolg van werkzaamheden aan de onroerende zaak niet door de afnemer in gebruik is genomen voor het einde van het boekjaar³⁰ volgende op het boekjaar waarin de onroerende zaak met toepassing van de optieregeling is geleverd, geen gevolgen worden verbonden.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. In het jaar van feitelijke aanwending en het daaropvolgende boekjaar voldoet de afnemer voor het gebruik van de onroerende zaak aan de 90%-norm.
2. De leverancier en afnemer stemmen ermee in dat wordt gehandeld alsof rechtsgeldig is gekozen voor een belaste levering en aanvaarden de gevolgen die wet- en regelgeving hieraan verbinden, zoals het opnieuw gaan lopen van de herzieningstermijn bij de afnemer.
3. De instemming van de afnemer moet blijken door middel van een gedateerde en door de afnemer ondertekende verklaring die deze binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in zijn boekhouding heeft opgenomen.
4. De leverancier stemt ermee in dat de naheffingstermijn en de termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de geleverde onroerende zaak wordt herzien, evenals de naheffingstermijn van artikel 12a van de wet, pas ingaat in het boekjaar dat de afnemer de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties. De instemming van de leverancier moet blijken door middel van een gedateerde en door de leverancier ondertekende verklaring die de leverancier binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in zijn boekhouding heeft opgenomen.

Deze goedkeuring heeft tot gevolg dat de levering belast kan plaatsvinden, als de afnemer de onroerende zaak met inachtneming van de hiervoor gestelde voorwaarden feitelijk in gebruik neemt buiten de wettelijke referentieperiode.

Als niet voldaan wordt aan (één van) de hiervoor opgesomde voorwaarden, is de levering van de onroerende zaak vrijgesteld. De afnemer moet dan alsnog aan de leverancier en de inspecteur de verklaring overleggen die is bedoeld in artikel 6, zesde lid, van de uitvoeringsbeschikking.

5 Verlegging van de btw-heffing 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 btw-heffing verlegd naar de afnemer, als deze ondernemer is voor de btw-heffing (artikel 12, derde en vijfde lid, in samenhang met de artikelen 24b en 24ba van het uitvoeringsbesluit). In de volgende paragrafen worden enkele situaties besproken waarin de btw-heffing wordt verlegd.

³⁰ Het boekjaar van de afnemer.

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 btw-heffing verlegd (artikel 12, vijfde lid, van de wet, in samenhang met artikel 24b, eerste en vijfde lid, van het uitvoeringsbesluit). De btw-heffing wordt verlegd in de relatie tussen onderaannemer en aannemer (waaronder de eigenbouwer)³¹ 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 opleveren van vervaardigde onroerende zaken, maar ook werkzaamheden die worden uitgevoerd in het kader van het onderhoud aan onroerende zaken³². 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 zaken³³.

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 btw-heffing verlegd naar de afnemer (artikel 12, vijfde 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)³⁴. Deze verkoop vindt zowel binnen als buiten faillissement plaats.
 - De verkoop van een onroerende zaak door de curator waarop een hypotheek rust, waarbij sprake is van een zogenoemde oneigenlijke lossing. Van oneigenlijke lossing is sprake als de curator met de hypotheekhouder een overeenkomst tot onderhandse verkoop sluit waarbij de curator zich verbindt om namens de hypotheekhouder de onroerende zaak te verkopen³⁵. Daarnaast is sprake van oneigenlijke lossing als een dergelijke overeenkomst tussen de curator en de hypotheekhouder ontbreekt maar de hypotheekhouder heeft ingestemd met de verkoop van de onroerende zaak³⁶. Deze verkopen vinden plaats in het kader van een faillissement.
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)³⁷. Het gaat hier om de levering van een onroerende zaak op last van de schuldeiser die in het bezit is van een executoriale titel. 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 gerechtelijke uitspraak (een executoriale titel) overgaat tot verkoop via een openbare veiling. Deze verkoop vindt plaats buiten een 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. De gerechtelijke faillissementsuitspraak 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

³¹ Voor de volledigheid wordt verwezen naar § 35.3.1 van de Leidraad Invordering 2008 op grond waarvan het aan de ontvanger is om, in overleg met de inspecteur waaronder de eigenbouwer ressorteert, te beoordelen of sprake is van eigenbouwerschap.

³² Verwezen wordt o.a. naar HR 20 januari 2012, nr. 10/00488, waaruit blijkt dat een werk van stoffelijke aard een autonoom criterium is 'waarmee beoogd is tot uitdrukking te brengen dat niet slechts wordt gedoeld op het vervaardigen of veranderen van een stoffelijk object, maar veeleer, meer in het algemeen, op het verrichten van arbeid met betrekking tot een dergelijk object'.

³³ 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 na afloop van de hiervoor bedoelde tweejaarstermijn, waarvan de levering is vrijgesteld.

³⁴ De hypotheekhouder heeft het wettelijke recht van parate executie, d.w.z. dat hij kan verkopen zonder voorafgaand beslag en zonder executoriale titel.

³⁵ Vgl. HR 25 februari 2011, nr. 10/01435.

³⁶ Vgl. HR 15 maart 2013, nr. 11/01760.

³⁷ Uit het arrest van het HvJ van 13 juni 2013, zaak C-125/12 (Promociones y Construcciones) blijkt dat aan artikel 199, eerste lid, onderdeel g, van de btw-richtlijn, waarop dit onderdeel van de Nederlandse verleggingsregeling is gebaseerd, een ruime werkingsfeer moet worden gegeven.



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/commissionair 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). Gelet op de praktische bezwaren die verbonden zijn aan toepassing van de veilingregeling³⁸ keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat artikel 3, vijfde lid, van de wet buiten toepassing blijft bij veilingen van onroerende zaken.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. Uit de feiten en omstandigheden moet blijken dat alle betrokken partijen (leverancier, koper en veilinghouder) deze handelwijze (dat wil zeggen het niet toepassen van de veilingregeling) volgen en de daarbij behorende btw-gevolgen accepteren.
2. De veilinghouder moet btw voldoen over de provisie die hij ontvangt voor de veiling (het veilinghonorarium).
3. Degene die de onroerende zaak via de veiling verkrijgt geldt als 'directe' afnemer bij de toepassing van de verlegging bij executoriale leveringen (zie § 5.3).

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 in een (koop)overeenkomst van een onroerende zaak ten behoeve van de koper (belegger) een zogenoemde huurgarantieclausule opnemen. 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).

In de praktijk komt het ook 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. Zo'n aanvullende huurovereenkomst vormt feitelijk geen huur, maar een rendementsgarantie van de projectontwikkelaar aan de belegger(s). Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat de bedragen die een projectontwikkelaar betaalt omdat niet wordt voldaan aan de resultaatsverplichtingen opgenomen in een huurgarantieclausule (al dan niet in de vorm van een aanvullende huurovereenkomst), worden beschouwd als een vermindering van de vergoeding voor de (belast) geleverde onroerende zaak als bedoeld in artikel 29, eerste lid, onderdeel b, van de wet.

³⁸ De bezwaren zijn o.a. onduidelijkheid over de mogelijkheid om te kunnen opteren voor btw-heffing, financiële risico's voor de veilinghouder (als bijvoorbeeld ten onrechte wordt geoordeeld dat sprake is van een 'oude' onroerende zaak) die niet in een redelijke verhouding staan tot de opbrengst die hij uit de transactie verkrijgt.



Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat de afnemer van de projectontwikkelaar in zoverre artikel 29, tweede lid, van de wet van toepassing acht en de in aftrek gebrachte btw alsnog op aangifte voldoet. De voldoening moet plaatsvinden in het aangiftetijdvak waarin de garantiebetalings/verrekening heeft plaatsgevonden.

De oorspronkelijk tussen de projectontwikkelaar en de belegger overeengekomen vergoeding is beslissend voor artikel 3, tweede lid, van de wet.

De verhuur van een (gedeelte van een) onroerende zaak in het kader van een huurgarantie als hiervoor bedoeld 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 dergelijke 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^o, van de wet.

De omstandigheid dat de vergoeding beneden de waarde in het economische verkeer zakt als gevolg van de betalingen op basis van de huurgarantie leidt niet tot de strafheffing van artikel 15, vierde lid, van de WBR³⁹.

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.

6.2 Boete voor te late oplevering onroerende zaak

In (koop-)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. Als tussen de betaling van de wegens te late oplevering uitgekeerde bedragen (de boete) en de prestaties die de aannemer op grond van de koop-/aannemingsovereenkomst verricht een rechtstreeks verband bestaat, dan is de boete/betaling wegens te late oplevering aan te merken als een vermindering van de vergoeding als bedoeld in artikel 29, eerste lid, onderdeel b, van de wet⁴⁰. Van een rechtstreeks verband kan worden uitgegaan als de betaling van de boete in het contract is opgenomen. Ontbreekt een dergelijk rechtstreeks verband dan is de boete in beginsel te beschouwen als een onbelaste schadevergoeding.

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 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 btw 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 btw over de rente worden voldaan.

7 Verhuur van onroerende zaken

7.1 Begrip 'verhuur'

Van de 'verhuur' van een onroerende zaak – een unierechtelijk begrip – is sprake als de eigenaar van een onroerende zaak 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 gebruiken⁴¹. 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. Onderverhuur kan ook als verhuur worden aangemerkt.

³⁹ Zie § 5, onderdeel f, van het besluit 'Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop' van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, Stcrt. 2012, nr. 22696.

⁴⁰ Vgl. HR 15 januari 2010, nr. 08/01868.

⁴¹ HvJ 12 september 2000, zaken C-358/97 en C-359/97 (Commissie tegen Ierland en Commissie tegen het Verenigd Koninkrijk), HvJ 18 januari 2001, zaak nr. C-150/99 (Stockholm Lindöpark), HvJ 16 januari 2003, zaak C-315/00, (Maierhofer), HvJ 12 juni 2003, zaak C-275/01 (Sinclair Collis), HvJ 9 oktober 2001, zaak nr. C-409/98 (Mirror Group), HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99 (Cantor Fitzgerald), HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03 (Temco Europe), HvJ 3 maart 2005, zaak C-428/03 (FML), HvJ 7 september 2006, zaak C-166/05 (Heger), HvJ 6 december 2007, zaak C-451/06 (Walderdorff) en HvJ 16 december 2010, zaak C-270/09 (MacDonald Resort).

Het HvJ 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 toekennen en overdragen van lidmaatschapsrechten in een coöperatieve flatvereniging vormt geen levering maar een (verhuur)dienst, omdat de lidmaatschapshouder niet als eigenaar over de betrokken flat kan beschikken, maar wel zal voldoen aan de voorwaarden die gelden voor verhuur. Bij de terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte (waarin bijvoorbeeld gelegenheid is om te vergaderen, doceren, overleggen, etc.) geldt als uitgangspunt dat sprake is van verhuur. Dit is slechts anders als naast de terbeschikkingstelling van de ruimte andere handelingen worden verricht waardoor het passieve karakter van de verhuur verloren gaat. Daartoe is vereist dat de terbeschikkingstelling en de andere handelingen één prestatie vormen en dat het passieve karakter van de verhuur verloren gaat doordat de verhuur niet meer de *overwegende* prestatie is. Anders gezegd, de ene handeling, waarvan de terbeschikkingstelling van de ruimte onderdeel uitmaakt, heeft niet langer *in hoofdzaak* de passieve terbeschikkingstelling ten doel⁴². Dit moet worden beoordeeld vanuit het standpunt van de gemiddelde consument⁴³. Als diensten slechts bijkomend zijn hebben zij geen invloed op de aard van de prestatie van de hoofddienst. Als de hoofddienst de verhuur van een onroerende zaak is, dan kunnen bijkomende diensten daar dus niet aan afdoen. Van bijkomende diensten is sprake wanneer een dienst geen doel op zich is maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

Bij de terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte worden naast de ruimte vaak ook andere voorzieningen aangeboden waarvan men, al dan niet verplicht, gebruik kan/moet maken. Voorbeelden zijn de schoonmaak, bewaking, ehbo-voorziening, catering, terbeschikkingstelling van (schrijf)materiaal, beamer en geluidsinstallatie en de terbeschikkingstelling van kluisjes. Voor de btw-heffing moet worden beoordeeld of door deze handelingen het passieve karakter van de verhuur verloren gaat. Dit is niet het geval voor diensten die zelfstandig in aanmerking moeten worden genomen naast de verhuur. Dit is hier aan de orde voor de schoonmaak en bewaking⁴⁴. Deze prestaties hebben derhalve geen invloed op de duiding van de apart in acht te nemen verhuurprestatie. Bijkomende prestaties beïnvloeden het passieve karakter van de hoofddienst, de verhuur, evenmin. Dat is hier aan de orde voor de terbeschikkingstelling van (schrijf)materiaal, beamer en geluidsinstallatie. Vanuit de modale consument gezien zijn deze afzonderlijke diensten immers niet overheersend. Hetzelfde geldt voor een EHBO-voorziening en eenvoudige catering (bijvoorbeeld koffie, thee en water). Meer luxe catering (bijvoorbeeld broodjes, snacks, e.d.) moet als afzonderlijke prestatie in aanmerking worden genomen, die aan de terbeschikkingstelling van de ruimte ook niet het karakter van verhuur ontnemt. De terbeschikkingstelling van een kluisje dient in beginsel als een bijkomstige dienst te worden aangemerkt⁴⁵. In een dergelijk geval is dan ook onverkort sprake van een verhuurprestatie.

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.

Het HvJ neemt als uitgangspunt dat de verhuur van een onroerende zaak in de regel een betrekkelijk passieve activiteit is, die enkel verband houdt met het tijdsverloop en geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Deze handeling moet daarom worden onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben (zoals de uitzonderingen van artikel 135, tweede lid, onderdeel a tot en met d, van de btw-richtlijn), ofwel een voorwerp hebben dat beter gekarakteriseerd wordt door het leveren van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed.

⁴² Zie o.a. HvJ 18 januari 2001, zaak C-150/99 (Stockholm Lindöpark) r.o. 26 en HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03 (Temco Europe) r.o. 27.

⁴³ Zie o.a. HvJ 21 februari 2013, zaak C-18/12 (Město Žamberk) r.o. 30.

⁴⁴ Vgl. o.a. HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07 (RLRE Tellmer Property sro).

⁴⁵ Vgl. in dezen ook de btw-heffing bij de terbeschikkingstelling van een kluisje door een ondernemer die gelegenheid geeft tot sportbeoefening of baden in de toelichting bij post b 3 van Tabel I (Besluit Omzetbelasting. Toelichting Tabel I, nr. BLKB2011/26M, d.d. 27 oktober 2011 (Stcrt. 2011, nr. 19798)).



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 verplaatsbare sigarettenautomaat in een horeca-richting (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 sporters⁴⁶, videoconferencingruimtes⁴⁷ en het ter beschikking stellen van een theaterzaal, de foyer en kleedkamers, waarbij ook theatertechnici ter beschikking worden gesteld, de licht- en geluidsinstallatie van de theaterzaal ten gebuik wordt gesteld en het bezoekend publiek wordt begeleid (HR 7 december 2012, nr. 10/02532).
- 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 prostitutiebeoefening zijn ingericht en per dagdeel beschikbaar zijn en uit het bieden van een veilige en schone⁴⁸ werkomgeving aan de prostituees en hun klanten. De beheerder beschikt over een vergunning tot het uitoefenen van een raamprostitutiebedrijf, op basis waarvan hij toeziet op de veiligheid van de prostituees en hun klanten (HR 23 november 2012, nr. 11/03 325, HR 30 november 2012, nr. 11/02842 en HR 30 november 2012, nr. 10/05559)).
- het zogenoemde inscharringsrecht dat uitsluitend recht geeft 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.

Bij de tussentijdse overdracht van een verhuurde onroerende zaak door de oude verhuurder aan een nieuwe verhuurder komt het voor dat de lopende huurtermijn tussen hen wordt verrekend. Aan de huursomverrekening tussen de oude en de nieuwe eigenaar/verhuurder ligt geen (verhuur)prestatie ten grondslag. De huursomverrekening vormt een verrekening van de kosten en opbrengsten van het pand tussen de overdrager en de verkrijger.

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 voldoet (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 over het boekjaar voldoet aan de zogenoemde 90%-norm (artikel 6a, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking). Voor de uitleg van de 90%-norm verwijs ik naar § 4.5. De huurder en de verhuurder kunnen opteren voor btw-heffing via een gezamenlijk door hen ingediend verzoek aan de inspecteur of in 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 37d 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 zelfstandige onroerende zaak. Noodzakelijk daarvoor is dat de onroerende zaak fysiek is (af)gescheiden van een andere onroerende zaak en in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken is (zie § 3.2.1). Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden 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 wel zelfstandig is te gebruiken of te

⁴⁶ Zie de toelichting bij post b 3 van Tabel I (Besluit Omzetbelasting. Toelichting Tabel I, nr. BLKB2011/26M, d.d. 27 oktober 2011 (Stcrt. 2011, nr. 19798)).

⁴⁷ 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.

⁴⁸ De beheerder zorgt voor het schoonmaken van de kamer en het verstrekken van schoon linnengoed.



exploiteren. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om een unit in een kantoorpand of bedrijfsverzamelgebouw, die via flexibele wanden is begrensd.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. Ter voorkoming van onbedoeld gebruik is deze goedkeuring niet van toepassing op één of meer (werk)kamer(s) in een woning of een pantry.
2. In het optieverzoek of de tussen partijen gesloten schriftelijke huurovereenkomst moet het bewuste gedeelte van de onroerende zaak duidelijk worden omschreven.
3. De optie is alleen mogelijk voor zover de huurder bij het gebruik van het hiervoor bedoelde gedeelte van de onroerende zaak voldoet aan de 90%-norm en voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm (zie § 4.5, § 4.6.2 en § 7.3.2).
4. Partijen aanvaarden de gevolgen die wet- en regelgeving verbinden aan het doen van de hier bedoelde optie.

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, worden verhuurd via één (schriftelijke) verhuurovereenkomst die ook betrekking heeft op andere (gedeelten van) onroerende zaken die niet voor (belaste) economische activiteiten worden gebruikt. Te denken valt aan een verhuurovereenkomst die betrekking heeft op een café-/winkelpand met bovenwoning. Ook in deze situatie is – met inachtneming van de (wettelijke) gestelde voorwaarden – de optie voor de belaste verhuur mogelijk per zelfstandige onroerende zaak of zelfstandig te gebruiken/exploiteren gedeelte van een onroerende zaak. Zo zal in de verhuurovereenkomst (het gedeelte van) de onroerende zaak waarvoor wordt gekozen voor btw-heffing, duidelijk moeten worden omschreven.

7.3.2 Verlaging van 90%-norm naar 70%

In § 4.6.2 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 § 4.6.2 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 hebben ingediend. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de inspecteur de datum van ingang volgt die is genoemd in het optieverzoek van de partijen, als deze ingangsdatum niet meer dan drie maanden vóór de datum van indiening van het optieverzoek ligt. Hetzelfde geldt als partijen hebben geopteerd voor btw-heffing 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 waarop de huurovereenkomst schriftelijk is vastgelegd.

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 op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur 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 Verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte

Bij de verhuur van onroerende zaken die dienen als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimten is meestal sprake van kortdurende verhuur aan veel en telkens wisselende huurders, die niet steeds in



dezelfde mate recht hebben op btw-aftrek. Voor ondernemers die congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte verhuren is het in de praktijk niet goed werkbaar om bij kortdurende verhuur aan veel en telkens wisselende huurders na te gaan of deze voldoen aan de voorwaarden voor belaste verhuur. Vanwege deze praktische problemen keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de verhuur van congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte wordt belast zonder dat de verhuurder en de huurder hiervoor hoeven te opteren. De verhuurder hoeft ook niet na te gaan in welke mate de huurders recht hebben op btw-aftrek.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. De huurder huurt de congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte voor maximaal één maand. Of voldaan is aan deze voorwaarde dient per afzonderlijke locatie te worden beoordeeld.
2. De huurder gebruikt de gehuurde ruimte uitsluitend als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte.
3. De verhuurder maakt aan de huurder expliciet kenbaar 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 – onder de gestelde voorwaarden – ook voor andere onroerende zaken, zoals ruimten in een hotel-, café- en restaurantbedrijf, voor zover die in het kader van de betreffende verhuur uitsluitend als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte worden gebruikt.

Voor de volledigheid merk ik op dat als niet wordt voldaan aan de voorwaarden van de hiervoor genoemde goedkeuring, verhuurder en huurder desgewenst op de gebruikelijke wijze kunnen opteren voor belaste verhuur. Uiteraard moet daarbij voldaan zijn aan de ter zake gestelde voorwaarden (zie § 7.3).

7.3.6 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 boekjaar waarin hij deze belast is gaan huren (de zogenoemde wettelijke referentieperiode). Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat aan de omstandigheid dat een onroerende zaak niet door de huurder in gebruik is genomen voor het einde van het boekjaar⁴⁹ waarin de huurder de onroerende zaak met toepassing van de optieregeling is gaan huren, geen gevolgen worden verbonden.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. De huurder gebruikt de betrokken onroerende zaak bij het eerste gebruik ten minste gedurende een aaneengesloten periode van zes maanden voor het verrichten van uitgaande prestaties (het voornemen daartoe volstaat dus niet).
2. De huurder voldoet voor dit gebruik aan de 90%-norm in het boekjaar/de boekjaren waarin zich de periode van zes maanden bevindt.
3. De verhuurder stemt ermee in dat de naheffingstermijn en de (resterende) termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, evenals de naheffingstermijn van artikel 12a van de wet, pas ingaat in het boekjaar dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties. De instemming van de verhuurder moet blijken door middel van een gedateerde en door de verhuurder ondertekende verklaring die de verhuurder binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in zijn boekhouding heeft opgenomen.

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.

Als niet voldaan wordt 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

⁴⁹ Het boekjaar van de huurder.



artikel 6a, zevende lid, eerste volzin, van de uitvoeringsbeschikking.
Bij wisseling van de persoon van de verhuurder keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde 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.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat de nieuwe verhuurder binnen vier weken na de wisseling een verklaring afgeeft aan de voor hem bevoegde inspecteur. De nieuwe verhuurder geeft daarin aan dat hij ermee instemt dat de naheffingstermijn en de termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, evenals de naheffingstermijn van artikel 12a van de wet, pas ingaan in het boekjaar dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken.

7.3.7 Ontbinding huurovereenkomst bij leegstand; uitstel btw-heffing

Het komt voor dat partijen bij de verhuur van een onroerende zaak opteren voor btw-heffing, maar dat de huurder de onroerende zaak niet in gebruik neemt⁵⁰. Als partijen de huurovereenkomst vervolgens ontbinden, wordt niet voldaan aan de 90%-norm (artikel 6a, zesde lid, van de uitvoeringsbeschikking). De verhuurder wordt op dat moment de btw verschuldigd die hij eerder in aftrek heeft gebracht met betrekking tot de verhuurde onroerende zaak of hij wordt btw verschuldigd op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de wet.

Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

In het geval de verhuurder binnen twee boekjaren na het boekjaar waarin de eerste huurovereenkomst is ontbonden een huurovereenkomst sluit met een andere huurder, keur ik onder de volgende voorwaarden goed dat voor de toepassing van artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking deze tweede huurovereenkomst in de plaats treedt van de eerste huurovereenkomst.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

1. De tweede huurder gebruikt de betrokken onroerende zaak bij het eerste gebruik ten minste gedurende een aaneengesloten periode van zes maanden voor het verrichten van uitgaande prestaties (het voornemen daartoe volstaat dus niet).
2. De tweede huurder voldoet voor dit gebruik aan de 90%-norm in het boekjaar/de boekjaren waarin zich de periode van zes maanden bevindt.
3. De verhuurder stemt ermee in dat de naheffingstermijn en de (resterende) termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien, evenals de naheffingstermijn van artikel 12a van de wet, pas ingaat in het boekjaar dat de tweede huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties. De instemming van de verhuurder moet blijken door middel van een gedateerde en door de verhuurder ondertekende verklaring die de verhuurder binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in zijn boekhouding heeft opgenomen.

7.3.8 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 btw-vrijstelling. 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 btw-druk. Dit gevolg is niet gewenst. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik daarom het volgende goed.

⁵⁰ Voor de vraag of de huurder een onroerende zaak in gebruik heeft genomen, wordt verwezen naar HR 23 september 2011, nr. 09/01909.



Goedkeuring

Bij de verhuur van onroerende zaken aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties wordt als volgt gehandeld⁵¹:

- de verhuurder brengt aan de diplomatieke instelling/internationale organisatie btw 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 voor haar bevoegde inspecteur aan dat zij recht heeft op de hiervoor bedoelde btw-vrijstelling; en
- verhuurder en huurder voldoen aan de overige voorwaarden om te kunnen opteren voor belaste verhuur⁵²; en
- de betrokken instelling/organisatie dient bij de voor haar bevoegde inspecteur een verzoek in om teruggaaf van de btw 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 kampeerterrainen'.

De term 'sectoren met een soortgelijke functie' moet ruim worden uitgelegd. Deze term heeft namelijk tot doel het belasten van het tijdelijk verstrekken van accommodatie 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 (HR 26 januari 2007, nr. 41.917). Bij een accommodatie voor het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebededingsbedrijf gaat het om accommodatie die de verhuurder in gemeubileerde/ingerichte staat aan de gasten verhuurt.

De aard en de duur van het verblijf zijn bepalend voor de vraag of sprake is van 'verblijf voor een korte periode'. Als de gasten feitelijk maximaal zes maanden in deze accommodatie verblijven en zij het middelpunt van hun maatschappelijk leven niet daarnaar verplaatsen, is in ieder geval sprake van een 'verblijf voor een korte periode' in een accommodatie in het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebededingsbedrijf. Hierbij is ook relevant of de verhuurder volgens het contract, met inachtneming van het huurrecht, een maximale huurtermijn van zes maanden heeft bedongen. Bij verhuur voor een langere periode dan zes maanden, rust op de verhuurder de bewijslast om tegenover de inspecteur aannemelijk te maken dat er toch sprake is van een 'verblijf voor een korte periode' zoals hiervoor bedoeld. Als de gast het middelpunt van zijn maatschappelijk leven overbrengt naar het verblijf bijvoorbeeld door daar permanent te gaan wonen, is geen sprake van een 'verblijf voor korte periode'.

Niet relevant is of het verstrekken van de ingerichte 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 btw-tarief⁵³.

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

⁵¹ Zonder de optie voor belaste verhuur (al dan niet via de huurovereenkomst).

⁵² Dit betekent o.a. dat deze goedkeuring niet van toepassing is op (ambts)woningen. Zie ook § 5.3.3 van het besluit 'Diplomatieke vrijstellingen van omzetbelasting, accijns, belasting op personenauto's en motorrijwielen, motorrijtuigenbelasting, overdrachtsbelasting, regulerende energiebelasting en belasting op leidingwater' van 21 januari 2003, nr. IFZ02/1208M.

⁵³ Zie de toelichting bij post b 11 van Tabel I (Besluit Omzetbelasting. Toelichting Tabel I, nr. BLKB2011/26M, d.d. 27 oktober 2011 (Stcrt. 2011, nr. 19798)).

7.4.2 Verhuur van vakantiewoningen; artikel 4, vierde 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, vierde 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 zelf alleen kan gebruiken via het afsluiten van een verhuurovereenkomst op commerciële basis met de betrokken tussenpersoon. De enkele verhuur van de vakantiewoningen valt bij alle contractuele relaties⁵⁴ onder de verhuur bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet⁵⁵. 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 voor de exploitant van het vakantiewoningencomplex bevoegde inspecteur beoordeelt of de eigenaars/verhuurders van de vakantiewoningen als zelfstandig zijn te beschouwen ten opzichte van de exploitant van het complex. De voor de individuele eigenaar/verhuurder van de vakantiewoning bevoegde inspecteur 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 (HvJ 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 (HvJ 3 maart 2005, zaak nr. C-428/02 (FML)).

Zoals is aangegeven in de antwoorden op Kamervragen⁵⁶ is de verhuur van een ligplaats voor een woonboot die bestemd is duurzaam ter plaatse te blijven liggen met ingang van 1 juli 2011 niet langer belast, maar vrijgesteld. De reden voor deze wijziging ligt in de gewijzigde uitvoeringsverordening die 1 juli 2011 in werking trad. In artikel 38 van de verordening is opgenomen dat de verhuur van een voertuig dat bestemd is voor stationair gebruik, niet als voertuig kan worden aangemerkt. Onder voertuig wordt ook een vaartuig begrepen. In dit verband verwijs ik ook naar het arrest van het HvJ van 15 november 2012, zaak C-532/11 (Leichenich)⁵⁷. Voor de volledigheid merk ik op dat deze gewijzigde uitleg geen gevolgen heeft voor de verhuur van ligplaatsen voor bijvoorbeeld recreatieve vaartuigen in een jachthaven. Deze verhuur is en blijft belast.

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 woningcomplex). 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/lig- en bergplaatsen. Deze verhuur is vrijgesteld (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet), tenzij partijen opteren voor btw-heffing 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 voor voertuigen/lig- en bergplaats voor vaartuigen te

⁵⁴ 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.

⁵⁵ Als naast het ter beschikking stellen van de vakantiewoning ook andere diensten worden verricht, wordt verwezen naar de Reisbureauregeling (besluit van 22 maart 2012, nr. BLKB2012/272M (Stcrt. 2012, nr. 6200).

⁵⁶ Zie brief van de staatssecretaris van Financiën van 1 april 2011, met kenmerk RVOB/2011/100.

⁵⁷ Daaruit blijkt dat niet de oorspronkelijke bestemming van een zaak, maar de concrete en actuele functie van belang is om te beoordelen of sprake is van een voertuig. In deze zaak was sprake van een woonboot die de laatste dertig jaar niet als vervoermiddel was gebruikt en al die tijd permanent op dezelfde plek lag. Bovendien was er ook niet het voornemen om de woonboot als vervoermiddel te gebruiken. Onder die omstandigheden kan de woonboot niet als voertuig worden aangemerkt.



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. Hierbij zijn in beginsel twee situaties mogelijk: de verhuur van de parkeerruimte vormt een afzonderlijke (belaste) prestatie of de verhuur van de parkeerruimte gaat op in de verhuur van de andere onroerende zaak waarop de huurovereenkomst primair betrekking heeft⁵⁸. In deze laatste situatie volgt de verhuur van de parkeerruimte het btw-regime 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 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.

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 voor door of namens/in opdracht van de verhuurder te verzorgen bijkomende leveringen en diensten. Servicekosten kunnen in de huur zijn verdisconteerd of los van de huur in rekening worden gebracht. Voor de btw-heffing komt de vraag aan de orde welk btw-regime voor deze kosten geldt. Daarvoor moet worden bepaald of de prestaties waarvoor de servicekosten in rekening worden gebracht afzonderlijke prestaties vormen of bijkomende prestaties die het btw-regime van de verhuurdienst volgen. In dit kader verwijs ik naar het arrest van Field Fischer Waterhouse van het HvJ (27 september 2012, zaak C-392/11) dat in het bijzonder ingaat op deze vraag. Ook verwijs ik naar de algemene criteria die in § 3.2 van de Toelichting Tabel I⁵⁹ zijn genoemd om te beoordelen of sprake is van één of meer prestatie(s).

Uit het Field Fischer Waterhouse-arrest blijkt dat de inhoud van een huurovereenkomst een belangrijke aanwijzing kan vormen of sprake is van één enkele dienst. Bij de beoordeling of bij servicekosten sprake is van een afzonderlijke prestatie (los van de verhuurdienst) kan ook van belang zijn of de huurder, individueel dan wel gezamenlijk met andere huurders, de mogelijkheid heeft om met een ander dan de verhuurder een serviceovereenkomst te sluiten. Ontbreekt een dergelijke mogelijkheid dan kan dat een aanwijzing zijn dat sprake is van een bijkomende prestatie die opgaat in de verhuurdienst. Rekening houdend met de criteria uit het Field Fischer Waterhouse-arrest en § 3.2 van de Toelichting Tabel I is gebleken dat de servicekosten in de zakelijke vastgoedbranche (dat wil zeggen kantoren, winkels, e.d.) en bij de commerciële verhuuractiviteiten van woningbouwcoöperaties (niet zijnde de verhuur van woningen) veelal betrekking hebben op van de huur apart in aanmerking te nemen prestaties. Deze servicekosten moeten voor de btw-heffing op hun eigen merites worden beoordeeld en zullen daarom veelal belast zijn met btw.

Servicekosten die aan huurders van woningen in rekening worden gebracht hebben meestal betrekking op handelingen/voorzieningen die opgaan in de verhuurdienst. Een uitzondering vormen 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, en dergelijke). Over deze servicekosten is btw verschuldigd.

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. De ontbinding of wijziging van 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 daarna door de partijen zijn overeengekomen. Bij de ontbinding of wijziging van overeenkomsten tegen vergoeding moet voor de btw-heffing worden nagegaan of sprake is van een belastbare dienst tegen vergoeding (artikel 4, eerste lid, van de wet) of niet. Als er sprake is van een belastbare dienst, moet

⁵⁸ HvJ 4 juni 2009, zaak C-102/08 (Salix).

⁵⁹ Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M (Stcrt. 2011, 19798).



worden beoordeeld welk btw-regime geldt voor deze dienst.

8.2 Een belastbare dienst bij de ontbinding of wijziging van een overeenkomst

Als een overeenkomst wordt ontbonden of gewijzigd, moet worden beoordeeld of het hiervoor ontvangen bedrag (zie § 8.1) is aan te merken als een vergoeding voor een belastbare dienst of niet. 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.

De dienst van de wederpartij bestaat uit het vrijwillig meewerken aan de ontbinding van de eerder gesloten overeenkomst of uit het vrijwillig afstand doen van zijn recht om te eisen dat de andere partij de overeenkomst nakomt.

Als de dienst die bestaat uit vrijwillig meewerken aan de ontbinding of wijziging van een overeenkomst 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 btw-regime van de oorspronkelijk overeengekomen prestatie⁶⁰. 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.

In andere gevallen valt de dienst bestaande uit het vrijwillig meewerken aan het ontbinden of wijzigen van een overeenkomst onder het reguliere btw-regime en is de dienst belast. Hierbij is niet relevant of:

- de ontbinding of wijziging plaatsvindt voor of na het uitvoeren van de overeenkomst;
- bij de ontbonden of gewijzigde overeenkomst sprake is van een levering of een dienst;
- de leverancier/dienstverrichter of de afnemer verzoekt om ontbinding van de overeenkomst;
- de overeenkomst geheel of gedeeltelijk wordt ontbonden;
- er sprake is van een éénmalige prestatie of van een doorlopende prestatie.

8.3 Onbelastbare (schade)vergoeding bij de ontbinding of wijziging van een overeenkomst

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 voordat 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. 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).

Deze annuleringsvergoedingen zijn aan te merken als een niet belastbare schadevergoeding als een rechtstreeks verband met enige prestatie ontbreekt. Daarvan is onder andere sprake als:

- het aangaan van de overeenkomst niet afhankelijk is van de betaling van het voorschot/reserveringsbedrag; of
- de verplichting om de overeenkomst uit te voeren niet afhangt van de betaling van het voorschot/reserveringsbedrag; of
- het voorschot/reserveringsbedrag kan worden aangemerkt als een forfaitaire schadeloosstelling⁶¹.

Een voorbeeld van niet belaste annuleringskosten zijn de boetebedragen die kopers betalen bij ontbinding van 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.

9 Ingetrokken regeling

Het besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

⁶⁰ Vgl. HvJ 15 december 1993, zaak C-63/92 (Lubbock Fine), HvJ 9 oktober 2001, zaak C-409/98 (Mirror Group) en HvJ 9 oktober 2001, C-108/99 (CFI).

⁶¹ Vgl. HvJ 18 juli 2007, zaak C-277/05 (Société thermale d'Eugénie-les-Bains)



10 Inwerkingtreding

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

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 19 september 2013

*De staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*