



Omzetbelasting. Onroerende zaken (Besluit onroerende zaken omzetbelasting)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Stcrt. 2013, 26851). De actualisering houdt verband met gewezen jurisprudentie, gewijzigde regelgeving en beleidsmatige wijzigingen.

De volgende inhoudelijke en beleidsmatige wijzigingen zijn opgenomen.

§ 2. is geactualiseerd. Onder meer is opgenomen dat voor het begrip 'onroerende zaak' de definitie van 'onroerend goed' geldt zoals opgenomen in artikel 13 ter van de Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad 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, L 77) (hierna: uitvoeringsverordening).

In § 3.2 (voorheen § 3.1.2) is verwerkt artikel 13 ter van de uitvoeringsverordening.

In § 3.2.1 (voorheen § 3.1.3) is verwerkt artikel 13 ter van de uitvoeringsverordening. Ook is verduidelijkt wanneer klinkerbestrating kwalificeert als een gebouw. Verder is, onder verwijzing naar Hoge Raad (hierna: HR) 5 oktober 2018, nr. 16/04577, opgenomen dat een gebouw door sloop de functie van gebouw kan verliezen, waardoor het restant niet kan worden beschouwd als een oud gebouw.

In § 3.2.2 (nieuw) zijn de in de uitvoeringsverordening gehanteerde begrippen 'element', 'werktuig' en 'machine' opgenomen.

§ 3.3.1 (voorheen § 3.2.1) is geactualiseerd. Verduidelijkt is dat bij een opstalrecht waarbij het recht tot het hebben van de opstallen door partijen in de akte van vestiging van het opstalrecht is beperkt tot een deel van het totale perceel waarop het opstalrecht is gevestigd, alleen dit deel in aanmerking wordt genomen voor de beoordeling of sprake is van een bouwterrein en de bepaling van de waarde in het economische verkeer bij toepassing van artikel 3, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: wet). Verder is verduidelijkt dat voor de beoordeling van het btw-regime bij de overdracht van een appartementsrecht dat alleen nog op tekening bestaat, het deel van het perceel in aanmerking moet worden genomen waarop of -boven het toekomstige appartement komt te liggen.

In § 3.3.2 (voorheen § 3.2.2) is het tweede voorbeeld over een bruggebouw aangepast. De juridische eigendom van het bruggebouw ligt niet in het opstalrecht besloten maar behoort, via de (horizontale) natrekking, toe aan de eigenaar van de percelen waarop de pijlers staan zodat de overdracht van het bruggebouw plaatsvindt via de overdracht van die percelen.

In § 3.5 is verduidelijkt wanneer sprake is van de eerste ingebruikneming.

In § 3.5.1 (nieuw) is een deel van voorheen § 3.3 opgenomen over gefaseerde ingebruikneming.

In § 3.5.2 (nieuw) is de jurisprudentie van de HR over in wezen nieuwbouw verwerkt.

Aan § 4.1 is een passage toegevoegd over de samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting bij ABC-leveringen. Ook is verduidelijkt dat de overdracht van een appartementsrecht dat ziet op een nog te bouwen gebouw wordt behandeld als de levering van een onroerende zaak.

§ 4.2 (nieuw) voorziet in een goedkeuring om als levering aan te merken de vestiging e.d. van beperkte rechten¹ in geval van een vergoeding, vermeerderd met btw, die als gevolg van teruglo-

¹ Als in dit besluit wordt vermeld 'vestiging e.d.' van beperkte rechten wordt daarmee naast de vestiging ook bedoeld de overdracht, wijziging, afstand en opzegging van dergelijke rechten als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de wet.



pende marktomstandigheden lager is dan de kostprijs als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de wet.

In § 4.3 (voorheen § 4.2) is de overgangsregeling voor koop-/aannemingsovereenkomsten vervallen vanwege het tijdsverloop.

Voorheen § 4.3.4 waarin de omgevingsvergunning werd toegelicht, is vervallen omdat het geen wettelijk criterium meer is en het overigens van beschrijvende aard is.

In § 4.4 (voorheen § 4.3) en de onderliggende paragrafen is de wetswijziging met betrekking tot bouwterreinen per 1 januari 2017 verwerkt (artikel 11, zesde lid, van de wet).

De inhoud van voorheen §§ 4.3.2 en 4.3.3 is samengevoegd in § 4.4.2.

In § 4.6 (voorheen § 4.5) is verduidelijkt dat als een afnemer de vrijstelling voor kleine ondernemers toepast, niet wordt voldaan aan de 90%-norm.

In § 4.7.3 (voorheen § 4.6.3) is goedgekeurd dat bij toepassing van de goedkeuring voor diplomatieke instellingen en internationale organisaties om niet te hoeven opteren voor een btw-belaste levering, de diplomatieke vrijstelling niet alleen geëffectueerd kan worden door een teruggaafprocedure maar ook door het toepassen van het btw-nultarief (als voldaan is aan de voorwaarden daarvoor).

In § 4.7.4 (voorheen § 4.6.4) zijn de voorwaarden voor toepassing van de goedkeuring aangepast. Toegevoegd aan de voorwaarden is dat ook de afnemer moet instemmen met de opschorting van de naheffingstermijn.

§ 5.1 (voorheen deels § 7.1 en § 7.2) is geactualiseerd.

§§ 5.2 t/m 5.2.5 zijn deels nieuw, deels voorheen § 7.2. In §§ 5.2 t/m 5.2.3 is de situatie behandeld waarin naast de verhuur andere prestaties worden verricht. Daarbij is de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) en de HR leidend. In § 5.2.2 is opgenomen dat de verhuur van niet-geïntegreerde zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van de woning een bijkomende prestatie vormt bij de verhuur. Om bepaalde gevolgen van dit beleid te voorkomen is een overgangsregeling getroffen. In §§ 5.2.4 en 5.2.5 zijn ter verduidelijking (deels nieuwe) voorbeelden opgenomen.

In § 5.3 (deels nieuw, deels voorheen § 7.4.4) is jurisprudentie van het HvJ opgenomen waarin is aangegeven wanneer de bij de verhuur van een onroerende zaak verrichte leveringen van nutsvoorzieningen en servicekosten, afzonderlijke prestaties vormen. Om verhuurders de tijd te geven de wijzigingen door te voeren die deze jurisprudentie met zich meebrengt, is een overgangsregeling getroffen. Verder is opgenomen dat het door de verhuurder doorberekende vastrecht voor de levering van nutsvoorzieningen opgaat in de levering van die nutsvoorzieningen.

In § 5.3.1 (nieuw) is aangegeven dat de energieprestatievergoeding voor de btw-heffing onderdeel uitmaakt van de vergoeding voor de verhuur van de woning.

In § 5.5 (nieuw) is ter verduidelijking opgenomen dat als de vestiging e.d. van een beperkt recht volgens artikel 3, tweede lid, van de wet kwalificeert als dienst, deze dienst geldt als verhuur.

In § 5.7 (voorheen § 7.3 en § 7.3.1) is de goedkeuring om te opteren voor belaste verhuur voor een gedeelte van een onroerende zaak komen te vervallen vanwege het beschrijvende karakter als gevolg van het arrest van de HR van 4 oktober 2013, nr. 12/03696, ECLI:NL:HR:2013:783. Verduidelijkt is dat bij splitsing in appartementsrechten per appartement moet worden geopteerd. Opgenomen is verder dat bepaalde digitale huurovereenkomsten worden gelijkgesteld met een schriftelijke huurovereenkomst en dat bij de vestiging e.d. van beperkte rechten die kwalificeren als verhuur opteren via een akte volstaat. Ook is verduidelijkt dat als de huurder niet meer voldoet aan de 90%-norm of als de verhuurder kiest voor toepassing van de vrijstelling voor kleine ondernemers, de optie voor belaste verhuur vervalt.

In § 5.8.2 (voorheen § 7.3.3) en §§ 5.8.2.1 en 5.8.2.2 (nieuw) is de goedkeuring die geldt voor de datum van ingang van de optie belaste verhuur verruimd.

In § 5.8.4 (voorheen § 7.3.5) is verduidelijkt dat de termijn van één maand betrekking heeft op de feitelijke duur van de verhuur en niet op de looptijd van het huurcontract.

In § 5.8.5 (voorheen § 7.3.6) zijn de voorwaarden voor toepassing van de goedkeuringen voor het opschorten van de referentieperiode bij verhuur verduidelijkt.



In § 5.8.6 (voorheen § 7.3.7) is toegevoegd dat de goedkeuring voor situaties dat de huurder de zaak niet in gebruik neemt, niet alleen geldt als de huurovereenkomst is ontbonden maar ook als deze is verstreken. Ook zijn de voorwaarden voor toepassing van de goedkeuring verduidelijkt.

In § 5.9 (voorheen § 7.3.8) is goedgekeurd dat bij toepassing van de goedkeuring voor diplomatieke instellingen en internationale organisaties om niet te hoeven opteren voor een belaste verhuur, de diplomatieke vrijstelling niet alleen geëffectueerd kan worden door een teruggaafprocedure maar ook door het toepassen van het btw-nultarief (als voldaan is aan de voorwaarden daarvoor).

Aan § 5.10 (voorheen § 7.4) is § 5.10.1 toegevoegd. Deze paragraaf heeft betrekking op de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines.

In § 5.10.2 (voorheen § 7.4.1) is opgenomen dat ook een appartement dat of woning die is ingericht voor kort verblijf kwalificeert als accommodatie zoals bedoeld in deze paragraaf. Verder is opgenomen dat voor de uitleg van 'korte periode' wordt verwezen naar het besluit 'Omzetbelasting. Toelichting Tabel I' van 31 maart 2022, nr. 2022-6334 (Stcrt. 2022, 9114) (hierna: Toelichting Tabel I).

In § 5.10.3 (voorheen § 7.4.2) is de toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet bij tussenpersonen beperkt tot situaties waarin uit objectieve gegevens blijkt dat de tussenpersoon de vakantiewoning uitsluitend verhuurt aan personen die daar voor een korte periode verblijven.

In § 5.10.4 (voorheen § 7.4.3) is het per 1 januari 2017 gewijzigde artikel 11, eerste lid, onderdeel e, 2°, van de wet verwerkt.

In § 6.4 (voorheen § 5.4) is voorwaarde 1 (voorheen voorwaarde 3) aangepast waarmee wordt bereikt dat duidelijk is dat degene die de onroerende zaak via de veiling verkrijgt ook voor andere regelingen geldt als 'directe' afnemer.

In § 7.2 (voorheen § 6.2) is verduidelijkt dat een boete voor te late oplevering van een onroerende zaak alleen is te beschouwen als een onbelaste schadevergoeding als een rechtstreeks verband ontbreekt met de prestaties op grond van de (koop-/)aannemingsovereenkomst of enige andere prestatie.

§ 9. is een nieuwe paragraaf die gaat over de plaats van dienst voor diensten met betrekking tot onroerende zaken.

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 onder meer 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 'Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting' van 24 november 2020, nr. 2020-167584 (Stcrt. 2020, 63000).

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Awr	Algemene wet inzake rijksbelastingen
btw	omzetbelasting
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347)
EU	Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
tweejaarstermijn	De periode vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip waarop de onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen, als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968
uitvoeringsbeschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
uitvoeringsverordening	Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad 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, L 77).
wet	Wet op de omzetbelasting 1968
Wbr	Wet op belastingen van rechtsverkeer



2. Juridisch kader

De levering van onroerende zaken en de rechten waaraan deze zijn onderworpen 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 door een keuze van de partijen (leverancier en afnemer) wordt belast. Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 2°, van de wet is nader uitgewerkt in het zevende 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 waarin de verhuur wettelijk verplicht belast is. Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, van de wet heeft betrekking op de verhuur die door een keuze van de betrokken partijen wordt belast. Dit onderdeel is nader uitgewerkt in het zevende lid van artikel 11 van de wet 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, vijfde en zesde lid van de wet. Het gaat om de begrippen 'gebouw', 'eerste ingebruikneming' bij een verbouwing die leidt tot een vervaardiging van een (gedeelte van) een gebouw, 'bij een gebouw behorend terrein' en 'bouwterrein'.

Voor de toepassing van de wettelijke bepalingen over de levering en de verhuur van onroerende zaken geldt voor het begrip 'onroerende zaak' de definitie van 'onroerend goed' zoals opgenomen in artikel 13 ter van de uitvoeringsverordening. De uitvoeringsverordening heeft rechtstreekse werking en wordt daarom niet omgezet in nationale wetgeving.

Op grond van artikel 6b van de wet is de plaats van een dienst die betrekking heeft op een onroerende zaak, de plaats waar die onroerende zaak is gelegen. Deze bepaling is uitgewerkt in artikel 31 bis van de uitvoeringsverordening.

De btw-heffing wordt in bepaalde gevallen verlegd van de presterende ondernemer naar de afnemer. Deze verlegging kan zich ook voordoen bij handelingen die betrekking hebben op onroerende zaken. Dit is bijvoorbeeld het geval op grond van artikel 12, derde en vijfde lid, van de wet. Artikel 12, derde lid, van de wet geldt voor presterende ondernemers die niet in Nederland wonen of zijn gevestigd en daar geen vaste inrichting² hebben van waaruit de levering of de dienst wordt verricht. Er vindt verlegging plaats als de afnemer een ondernemer is die in Nederland woont of is gevestigd dan wel daar een vaste inrichting heeft, of een in Nederland gevestigd lichaam is. Artikel 12, vijfde lid, van de wet geldt ook voor handelingen die worden verricht door ondernemers die in Nederland wonen, zijn gevestigd of een vaste inrichting hebben. De gevallen waarin verlegging plaatsvindt op grond van artikel 12, vijfde lid, van de wet zijn, voor zover relevant, aangewezen in de artikelen 24b en 24ba van het uitvoeringsbesluit. Het betreft dan de heffing bij het uitvoeren van werkzaamheden van stoffelijke aard aan onroerende zaken, de heffing bij de levering van een onroerende zaak die op verzoek van de partijen wordt belast en de executoriale verkoop van onroerende zaken.

De hiervoor genoemde bepalingen uit de wet, het uitvoeringsbesluit, de uitvoeringsbeschikking en de uitvoeringsverordening zijn gebaseerd op de artikelen 12, leden 2 en 3, 14, lid 3, en 15, lid 2, onderdeel a, 47, 135, lid 1, onderdelen j t/m l en lid 2, en 137, lid 1, onderdelen b t/m d en lid 2 van de btw-richtlijn.

3. Algemene begrippen

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.

3.1 Unierechtelijke betekenis

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

² Volgens deze bepaling, vgl. artikel 12, vierde lid, van de wet.



autonome Unierechtelijke begrippen.³ Zo zijn de in dit hoofdstuk toegelichte begrippen 'onroerende zaak', 'element', 'eerste ingebruikneming' en het in § 5 besproken begrip 'verhuur' Unierechtelijke begrippen. Het begrip 'onroerende zaak' is gedefinieerd in de uitvoeringsverordening. Als sprake is van Unierechtelijke begrippen zijn de criteria uit het nationale civiele recht van de lidstaten van de EU⁴ niet relevant voor de uitleg van die begrippen.

3.2 Begrip 'onroerende zaak'

Als onroerende zaak wordt aangemerkt:⁵

- a. leder welbepaald boven- of ondergronds gedeelte van de aarde waaraan eigendoms- en bezitsrechten kunnen worden verbonden;⁶
- b. leder gebouw of iedere constructie dat of die vast met de grond verbonden is onder of boven zeeniveau en dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is;
- c. leder element dat is geïnstalleerd en een integrerend deel uitmaakt van een gebouw of constructie zonder welk het gebouw of de constructie onvolledig is, zoals deuren, ramen, daken, trappen en liften;
- d. leder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.

3.2.1 Begrip 'gebouw' (§ 3.2, onderdeel b)

In de wet⁷ en de btw-richtlijn⁸ is het begrip 'gebouw' omschreven als: ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Uit de wetsgeschiedenis bij artikel 11, vijfde lid, onderdeel a, van de wet volgt dat het begrip 'bouwwerk' niet alleen betrekking heeft op woningen en bedrijfspanden, maar ook op constructies zoals bruggen, viaducten, straten, wegen, pleinen, atletiekbanen en kunstgrasvelden.⁹ Ook constructies die zich (gedeeltelijk) onder de grond of het water bevinden, zoals tunnels, sluizen, parkeergarages, leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken, vormen een 'bouwwerk'.¹⁰ Slechts als een bouwwerk vast verbonden is met de grond kwalificeert het bouwwerk als gebouw. Een bouwwerk dat vast met de grond is verbonden maar 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. Het is niet noodzakelijk dat een zaak onlosmakelijk met de grond is verbonden.¹¹ Vast verbonden met de grond wil zeggen: niet makkelijk te demonteren of te verplaatsen, te weten zonder inspanningen en zonder aanzienlijke kosten.¹² Dit sluit gemakkelijk verplaatsbare (roerende) zaken uit van het begrip gebouw. Het kan hierbij bijvoorbeeld gaan om portacabins, woonboten en stacaravans. Uit de jurisprudentie van het HvJ kan worden afgeleid dat wel sprake is van de verhuur van een gebouw bij de verhuur van een woonboot met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger, die aan de oever en de bodem is vastgemaakt met kabels die niet gemakkelijk kunnen worden losgemaakt, op een afgebakende en identificeerbare ligplaats ligt en blijkens de bewoordingen van de huurovereenkomst uitsluitend bestemd is om aldaar duurzaam te worden gebruikt.¹³

Klinkerbestrating die onderdeel uitmaakt van een geheel waarbij bijvoorbeeld de toplaag is afgegraven en dat verder bestaat uit drainage en terreinverlichting, kwalificeert als een gebouw. Ook klinkerbestrating met een fundering die in asfalt is ingelegd is een gebouw. Als sprake is van een terrein met klinkers die geen onderdeel uitmaken van een geheel en die eenvoudig zijn te verwijderen, is geen sprake van een gebouw. Dit geldt ook voor een terrein dat is voorzien van stelconplaten.

Een gebouw wordt in al zijn samenstellende delen beschouwd als onroerende zaak. Dat wil zeggen dat ook bij het gebouw behoren geïnstalleerde elementen die een integrerend deel uitmaken van het gebouw, of daarin blijvend zijn geïnstalleerd, zodanig dat zonder deze elementen het gebouw onvolledig zou zijn of dat deze elementen niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw kunnen worden verplaatst (zie § 3.2.2).

³ HvJ 12 september 2000, C-358/97 (Commissie tegen Ierland), ECLI:EU:C:2000:425, HvJ 16 januari 2003, C-315/00 (Maierhofer), ECLI:EU:C:2003:23, en HvJ 12 juni 2003, C-275/01 (Sinclair Collis), ECLI:EU:C:2003:341.

⁴ In Nederland het Burgerlijk Wetboek.

⁵ Artikel 13 ter van de uitvoeringsverordening.

⁶ HvJ 3 maart 2005, C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), ECLI:EU:C:2005:126. Uit dit arrest volgt ook dat een onroerende zaak geheel of gedeeltelijk onder water kan liggen.

⁷ Artikel 11, vijfde lid, onderdeel a, van de wet.

⁸ Artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn.

⁹ Kamerstukken II 1995/96, 24703, nr. 3, p. 4.

¹⁰ Zie echter § 4.4.2 voor een situatie waarin sprake is van onbebouwde grond ondanks de aanwezigheid van leidingen.

¹¹ HvJ 16 januari 2003, C-315/00 (Maierhofer), ECLI:EU:C:2003:23.

¹² HvJ 15 november 2012, C-532/11 (Leichenich), ECLI:EU:C:2012:720, pt. 23.

¹³ HvJ 15 november 2012, C-532/11 (Leichenich), ECLI:EU:C:2012:720.



Voor de btw-heffing wordt geacht geen gebouw te zijn geleverd, maar onbebouwde grond (zie § 4.4.2 voor het begrip 'onbebouwde grond'), als op het moment van de (juridische) levering fysiek weliswaar nog een oud gebouw aanwezig is, maar de sloop van het gebouw behoort tot de door de leverancier tegenover de afnemer overeengekomen prestatie.¹⁴

Een gebouw kan door sloop de functie van gebouw verliezen, waardoor het restant niet kan worden beschouwd als een oud gebouw.¹⁵

3.2.2 Begrippen 'element', 'werktuig' en 'machine' (§ 3.2, onderdelen c en d)

Als onroerende zaak wordt ook aangemerkt ieder element dat is geïnstalleerd en een integrerend deel uitmaakt van een gebouw zonder welk het gebouw onvolledig is, zoals deuren, ramen, daken, trappen en liften.¹⁶ Hieronder vallen bijvoorbeeld ook cv-ketels in een woning.¹⁷ Als de verhuur van een element (bijvoorbeeld de verhuur van een cv-ketel) is aan te merken als een aparte prestatie is sprake van de verhuur van een (deel van een) onroerende zaak. Het btw-regime dat van toepassing is op deze verhuur moet afzonderlijk worden beoordeeld.

Ook wordt als onroerende zaak aangemerkt ieder element of werktuig dat of iedere machine die normaal een roerende zaak zou zijn, maar welke blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.¹⁸

Het HvJ heeft beslist dat zogenoemde serverkasten niet kwalificeren als element in de zin van artikel 13 ter, onder c en d, van de uitvoeringsverordening. Hieruit volgt dat de serverkasten niet kunnen worden aangemerkt als een integrerend element van het gebouw.¹⁹

3.3 Zelfstandigheid van (gedeelten van) onroerende zaken

3.3.1 Begrip 'zelfstandigheid'

Voor het bepalen van de btw-gevolgen van transacties met onroerende zaken is het van belang of een zaak zelfstandig in acht moet worden genomen of niet. Zo kan de afbakening van invloed zijn op de vraag of de transactie betrekking heeft op een nieuw of oud gebouw,²⁰ onbebouwde grond of op een bouwterrein. Voor elke onroerende zaak moet afzonderlijk worden bepaald welke gevolgen aan de transactie voor de heffing van btw moeten worden verbonden. Dat geldt ook als de transactie betrekking heeft op verschillende onroerende zaken die tegelijkertijd of nagenoeg tegelijkertijd worden geleverd aan dezelfde afnemer.²¹ De beoordeling of een onroerende zaak is aan te merken als zelfstandig moet plaatsvinden aan de hand van het samenstel van feiten en omstandigheden, in hun onderlinge samenhang bezien.

Als de onroerende zaken niet met elkaar zijn verbonden of wel verbonden zijn, maar juridisch of fysiek zijn te onderscheiden, moeten deze afzonderlijk in aanmerking worden genomen wanneer ze afzonderlijk (kunnen) worden gebruikt.²² Het komt voor dat een opstalrecht gevestigd wordt waarbij het recht tot het hebben van de opstallen door partijen in de akte van vestiging van het opstalrecht is beperkt tot een deel van het totale perceel waarop het opstalrecht is gevestigd. In dat geval moet het deel waartoe het recht tot het hebben van de opstallen in de akte is beperkt, afzonderlijk in aanmerking worden genomen voor bijvoorbeeld de beoordeling of sprake is van een bouwterrein.²³

Als een zaak horizontaal is gesplitst (in appartementsrechten), is deze 'juridisch gescheiden'.²⁴ Dit is ook zo in geval van een appartementsrecht met betrekking tot een nog te bouwen appartement dat alleen op tekening bestaat. Voor de beoordeling van het btw-regime bij de overdracht van een

¹⁴ HvJ 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco), ECLI:EU:C:2009:722 en HvJ 4 september 2019, C-71/18 (KPC Herning), ECLI:EU:C:2019:660.

¹⁵ HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866.

¹⁶ Artikel 13 ter, onder c, van de uitvoeringsverordening.

¹⁷ Uitgezonderd keukenboilers, vanwege hun aanvullende functie, zie Gerechtshof Arnhem 27 september 1995, ECLI:NL:GHARN:1995:AW0966.

¹⁸ Artikel 13 ter, onder d, van de uitvoeringsverordening.

¹⁹ HvJ 2 juli 2020, C-215/19 (Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö), ECLI:EU:C:2020:518, pt. 48.

²⁰ Met 'nieuw' wordt bedoeld: gebouwen binnen de tweejaarstermijn. Met 'oud' wordt bedoeld: gebouwen na afloop van de hiervoor bedoelde tweejaarstermijn, waarvan de levering in beginsel is vrijgesteld.

²¹ HR 19 oktober 2018, nrs. 17/02608 en 17/02609, ECLI:NL:HR:2018:1966.

²² HR 16 juni 2017, nr. 16/03358, ECLI:NL:HR:2017:1097 en HR 29 juni 2018, nr. 17/02087, ECLI:NL:HR:2018:1017.

²³ Voor de beoordeling of sprake is van een levering of een (verhuur)dienst in de zin van artikel 3, tweede lid, van de wet is bepalend de waarde in het economische verkeer van het deel van het perceel waartoe het recht tot het hebben van opstallen in de akte is beperkt.

²⁴ HR 19 oktober 2018, nrs. 17/02608 en 17/02609, ECLI:NL:HR:2018:1966, HR 29 mei 2015, nr. 13/02651, ECLI:NL:HR:2015:1355 en HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574.



dergelijk appartementsrecht, wordt het deel van het perceel in aanmerking genomen waarop of -boven het toekomstige appartement komt te liggen.

Met 'fysiek te onderscheiden' wordt bedoeld dat verschillende gedeelten kunnen worden onderkend. Zo kan een gebouw in bouwkundig opzicht zijn te onderscheiden in aparte delen wat onder meer het geval is bij een aaneengesloten rij woningen. Als een terrein naar maatschappelijke opvattingen behoort bij (dan wel dienstbaar is aan) het gebouw, is sprake van een bijbehorend terrein dat meeloopt in het btw-regime van het gebouw (paragraaf 3.4).

Met 'zelfstandig gebruik' wordt bedoeld: in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van 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. Fysiek te onderscheiden (delen van) etages van een kantoorpand die afzonderlijk kunnen worden gebruikt zijn zelfstandig.²⁵ De enkele omstandigheid dat er sprake is van huurderscheidende wanden is geen reden om te oordelen dat een gedeelte van een verdieping als een zelfstandige onroerende zaak is aan te merken. 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- of uitpandig).²⁶ Een ander voorbeeld waar geen sprake is van een zelfstandig te gebruiken deel van een onroerende zaak is een pantry.

3.3.2 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 gebouwen van een perceel bebouwde grond, dan wel onder maaiveldniveau van een perceel bebouwde grond. Voorbeelden zijn een treinverbinding op pilaren over landbouwgrond, waarbij rondom de pilaren van de treinverbinding winkels 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 deze zelfstandig is ten opzichte van het te over- of onderbebouwen gebouw (zie hiervoor § 3.3.1). Als de over- of onderbebouwing een zelfstandige zaak vormt, krijgt deze een eigen btw-status. Als dat niet het geval is, zijn twee situaties mogelijk:

1. De aanwezige bebouwing gaat op in de over- of onderbebouwing. Dit doet zich voor als sprake is van een ingrijpende verbouwing waardoor sprake is van een vervaardiging zodat het geheel de btw-status van 'nieuwe onroerende zaak' krijgt.
2. De over- of onderbebouwing gaat op in de al aanwezige bebouwing. In dit geval krijgt de over- of onderbebouwing dezelfde btw-status als de al aanwezige bebouwing. Er is geen sprake van vervaardiging.

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. De vestiging e.d. van het beperkte zakelijke recht dat als levering kwalificeert (zie § 4.1) volgt de btw-status die geldt voor de onroerende zaak waarop het recht komt te rusten. Als voor de op het maaiveld te realiseren nieuwe onroerende zaak een dergelijk beperkt recht wordt gevestigd, is alleen de btw-status van het maaiveld relevant, als de te realiseren nieuwe onroerende zaak zelfstandig is ten opzichte van de bestaande ondergrondse bebouwing. Als een beperkt zakelijk recht wordt gevestigd ten behoeve van 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.

Volgens artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn, artikel 11, vijfde lid, onderdeel a, van de wet en de jurisprudentie zijn gebouwen vast met de grond verbonden. Het is bij de vestiging van een zakelijk recht niet mogelijk om de luchtkolom boven een nog te overbebouwen gebouw voor de btw te beschouwen als een aparte onroerende zaak, zodat de btw-status van het te vestigen beperkt zakelijk recht daarop niet kan worden bepaald.

De uitwerking van deze algemene uitgangspunten wordt hierna toegelicht aan de hand van enkele voorbeelden.²⁷

1. Een treinverbinding op pilaren wordt over een perceel grond heen gebouwd. Onder de treinverbinding, rondom de pilaren, zijn winkels gepland. De treinverbinding, die in fysiek opzicht kan worden onderscheiden van het perceel grond waarop de winkels zijn voorzien, is een zelfstandig te

²⁵ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 14 mei 2019, nr. 18/00617, ECLI:NL:GHARL:2019:4125.

²⁶ HR 25 mei 2012, nr. 11/01427, ECLI:NL:HR:2012:BW6395.

²⁷ Tenzij anders is opgemerkt, wordt in dit besluit steeds aangenomen dat geen sprake is van een samengestelde prestatie.

- gebruiken zaak. De treinverbinding vormt voor de btw-heffing daarom een zelfstandige onroerende zaak met een eigen status (nieuw gebouw). De grond rondom de pilaren van de treinverbinding 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 treinverbinding rusten, zijn niet los van de treinverbinding te gebruiken. Deze stukken grond volgen na de aanleg van de verbinding de btw-status van de treinverbinding (bebouwde grond).
2. Een zogenoemd bruggebouw wordt over een bestaande geasfalteerde autosnelweg heen gebouwd (de snelweg bevindt zich buiten de tweejaarstermijn). Het bruggebouw wordt in een boog over de snelweg aangebracht en zal rusten op de pijlers die naast de snelweg worden gerealiseerd. De eigenaar van de percelen waarop de pijlers staan (bijvoorbeeld de provincie) wordt door (horizontale) natrekking eigenaar van het bruggebouw. De eigenaar van de autosnelweg (bijvoorbeeld de gemeente) vestigt op die zaak een opstalrecht ten behoeve van de brug van het bruggebouw die boven de snelweg zal liggen. De snelweg en het bruggebouw, die fysiek niet met elkaar zijn verbonden, 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 is bebouwde grond. Als zich een levering van de snelweg zou voordoen, zou deze levering zijn vrijgesteld omdat het gebouw (de snelweg) zich buiten de tweejaarstermijn bevindt. De stukken onbebouwde grond waarop de pijlers van het bruggebouw zullen rusten, zijn bestemd om te worden bebouwd en vormen een bouwterrein waarvan de levering is belast met btw. Het opstalrecht volgt het btw-regime dat zou gelden bij levering van de snelweg.²⁸ Het is niet mogelijk de luchtkolom boven de snelweg aan te merken als een bouwterrein waarop de btw-behandeling van het opstalrecht kan worden bepaald voor de nog te realiseren 'brug' van het bruggebouw. Een eventuele doorlevering van het bruggebouw kan plaatsvinden via overdracht van de eigendom van de percelen waarop de pijlers staan.²⁹ Voor het btw-regime van deze levering is dan de btw-status van het bruggebouw relevant. Dit betekent dat de overdracht van het perceel waarop de pijlers staan belast is, als het bruggebouw op het moment van levering ongebruikt is of zich in de tweejaarstermijn bevindt.
 3. Boven een ondergrondse parkeergarage is een zelfstandig te gebruiken kantoorgebouw gepland. Niet van belang is of het kantoorgebouw in bouwkundig opzicht komt te rusten op de parkeergarage. Ten behoeve van het kantoorgebouw wordt een erfpachtrecht op de grond gevestigd. Op het tijdstip van de vestiging e.d. is de grond kennelijk bestemd om te worden bebouwd met het kantoorgebouw. De parkeergarage en het te realiseren kantoorgebouw vormen zelfstandig te gebruiken gebouwen, omdat deze voldoende fysiek gescheiden zijn en zich lenen voor zelfstandig gebruik. In dat geval wordt voor de – als levering kwalificerende – vestiging e.d. 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 een bouwterrein vormt (de grond is immers kennelijk bestemd om te worden bebouwd met het kantoorgebouw). De vestiging e.d. 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.

3.4 Bij een gebouw behorend terrein

Voor een 'bij een gebouw behorend terrein' geldt het btw-regime dat van toepassing is op het gebouw.³⁰ Van een 'bij een gebouw behorend terrein' is sprake als het onbebouwde terrein naar maatschappelijke opvattingen behoort bij of dienstbaar is aan het gebouw.³¹ Een tuin bij een huis is een voorbeeld van een bij een gebouw behorend terrein.

3.5 Eerste ingebruikneming

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

Bij de eerste ingebruikneming gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van een gebouw in overeenstemming met de objectieve bestemming van het betrokken gebouw. Hiervan is al sprake zodra in de ruimte feitelijke handelingen worden verricht³² met het oog

²⁸ Als sprake is van een levering in de zin van artikel 3, tweede lid, van de wet. Zo niet, dan is in beginsel sprake van vrijgestelde verhuur. De btw-kwalificatie van de snelweg is dan niet relevant.

²⁹ De eigendom van het bruggebouw ligt niet in het opstalrecht besloten omdat het bruggebouw niet is verbonden met de grond waarop het opstalrecht rust.

³⁰ HvJ 8 juni 2000, C-400/98 (Breitsohl), ECLI:EU:C:2000:304.

³¹ Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, en artikel 11, vijfde lid, onderdeel c, van de wet.

³² Bijvoorbeeld als een huurder aan het werk gaat om de gehuurde ruimte gereed te maken voor het beoogde gebruik.

op het duurzame gebruik in overeenstemming met de objectieve bestemming. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een gebouw 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 vervaardigd gebouw 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 woningen). 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.

3.5.1 Gefaseerde ingebruikneming gebouw

Bij een gebouw dat bestaat uit meerdere zelfstandige gedeelten (zie § 3.3.1), kan de ingebruikneming gefaseerd plaatsvinden en wel per zelfstandig gedeelte van het gebouw. Van een gefaseerde ingebruikneming kan bijvoorbeeld sprake zijn bij een nieuw kantoorgebouw dat is gesplitst in appartementsrechten per verdieping, die fasegewijs in gebruik worden genomen. Per in gebruik genomen zelfstandig gedeelte moet de herziening afzonderlijk worden beoordeeld.

Als een gebouw voor de btw-heffing niet is te splitsen in zelfstandige gedeelten als hiervoor bedoeld, vindt de eerste ingebruikneming van het gehele gebouw plaats als het eerste deel van het gebouw in gebruik wordt genomen.³³

3.5.2 Voortbrenging vervaardigd goed door verbouwing

Als door een verbouwing van een (zelfstandig gedeelte van een) gebouw een vervaardigd goed is voortgebracht, wordt de ingebruikneming die daarna plaatsvindt als 'eerste ingebruikneming' aangemerkt.³⁴ De levering van een dergelijk (zelfstandig gedeelte van een) gebouw is dan ook van rechtswege belast tot twee jaar na die eerste ingebruikneming.

Vervaardiging houdt blijkens rechtspraak van het HvJ in dat een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond.³⁵ Met betrekking tot een bestaand gebouw houdt dit criterium volgens de HR in dat slechts sprake is van een vervaardigd goed als door de werkzaamheden aan dat gebouw in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.³⁶

Voor de beoordeling of door verbouwingen werkzaamheden aan een gebouw in wezen een nieuw gebouw is ontstaan, moet worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen tot de conclusie leiden dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan.³⁷ Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Een verbouwing zal niet snel zo ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd gebouw ontstaat. Wijzigingen in de (bouwkundige) identiteit, de uiterlijke herkenbaarheid en/of functie in de zin van aanwendingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen, de door verbouwing gerealiseerde meerwaarde en de naamsbekendheid van een gebouw voor en na de verbouwing kunnen, net als andere factoren, aanwijzingen zijn voor de constatering dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Doorslaggevend zijn zij echter niet, niet op zichzelf, en ook niet tezamen genomen, en ook niet noodzakelijk.

³³ HR 12 september 2008, nr. 43.011, ECLI:NL:HR:2008:BB5776, HR 7 oktober 2011, nr. 09/02214, ECLI:NL:HR:2011:BP6593 en HR 21 oktober 2011, nr. 10/05228, ECLI:NL:HR:2011:BT8766. In deze zaken stond niet ter discussie dat sprake was van een niet te splitsen onroerende zaak.

³⁴ Artikel 11, vijfde lid, onderdeel b, van de wet.

³⁵ HvJ 14 mei 1985, C-139/84 (Van Dijk's Boekhuis), ECLI:EU:C:1985:195, pt. 20.

³⁶ HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, ECLI:NL:HR:2013:BX664. Het arrest van het HvJ van 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba), ECLI:EU:C:2017:869, brengt hier geen verandering in.

³⁷ HR 4 november 2022, prejudiciële beslissing, nr. 22/01246, ECLI:NL:HR:2022:1577, HR 11 november 2022, nr. 20/01344, ECLI:NL:HR:2022:1609.



Voor de beoordeling of sprake is van een vervaardiging in het kader van een overeengekomen levering, is van belang welke werkzaamheden door de verkoper jegens de koper zijn overeengekomen.

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.³⁸ Het begrip "goederen" omvat onder andere onroerende zaken en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen.³⁹

De overdracht van een appartementsrecht dat een gesplitst eigendom betreft, leidt tot de overgang van de macht om over een onroerende zaak te beschikken en wordt voor de btw hetzelfde behandeld als de levering van een onroerende zaak.⁴⁰ Dat geldt ook als het appartementsrecht ziet op een nog te bouwen gebouw. Daarentegen valt de vestiging e.d. van een appartementsrecht op een erfpachtrecht 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 is geen levering, maar een dienst, omdat de lidmaatschapshouder niet als eigenaar over de betrokken flat kan beschikken.⁴¹

Het komt regelmatig voor dat leveringen van onroerende zaken over meerdere schakels lopen. Als sprake is van drie partijen wordt veelal de uitdrukking 'ABC-levering' gebruikt om aan te geven dat de koopovereenkomsten tussen A-B en B-C worden afgewikkeld door een rechtstreekse juridische levering van A aan C. Er kunnen ook meerdere tussenschakels zijn. Als zich geen economische eigendomsoverdracht voordoet in de tussenschakels dan verkrijgt C voor de overdrachtsbelasting uitsluitend van A (schakel A-C).⁴² Voor de btw kan de levering echter via de schakels (A-B en B-C) plaatsvinden, door toepassing van artikel 3, vierde lid, van de wet bij de doorverkoop van eenzelfde onroerend goed. Voor de btw is dan geen sprake van een levering van A aan C, maar van A aan B en van B aan C. Beide transacties moeten dan voor de btw op hun eigen merites worden beoordeeld. Als A bijvoorbeeld voor zijn transactie niet optreedt als ondernemer voor de btw of de transactie tegen een symbolische vergoeding plaatsvindt, dan blijft de levering van A aan B buiten de heffing van btw, terwijl de levering van B aan C tegen commerciële condities regulier onderworpen is aan btw-heffing.⁴³

4.2 Beperkte zakelijke rechten

De vestiging e.d. van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen⁴⁴ (beperkte zakelijke rechten), is op grond van artikel 3, tweede lid, van de wet onder voorwaarden een levering van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Van een levering is sprake als de vergoeding voor het vestigen e.d. van het betrokken recht (inclusief de eventueel volgens artikel 8, vijfde lid, onderdeel b van de wet in samenhang met artikel 5 en Bijlage A, van het uitvoeringsbesluit bij te tellen waarde van de periodieke schuldplichtigheid), vermeerderd met de btw, ten minste gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarop het recht wordt gevestigd. De 'waarde in het economische verkeer' bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van de btw, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling met betrekking tot het recht.⁴⁵ Als de vergoeding voor de handeling met betrekking tot het beperkte zakelijke recht lager is dan deze waarde, wordt de handeling aangemerkt als de verhuur van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.⁴⁶

Het kan voorkomen dat als gevolg van teruglopende marktomstandigheden de vergoeding vermeerderd met de btw voor de handelingen met betrekking tot rechten op onroerende zaken minder

³⁸ Artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de wet.

³⁹ Met uitzondering van hypotheek en grondrente, zie artikel 3, tweede lid, van de wet.

⁴⁰ HR 19 oktober 2018, nrs. 17/02608 en 17/02609, ECLI:NL:HR:2018:1966, HR 29 mei 2015, nr. 13/02651, ECLI:NL:HR:2015:1355 en HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574.

⁴¹ Zie voor de vraag of sprake is van een verhuurdienst § 5.4.

⁴² § 2.2.10 van het besluit 'Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop' van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 (Stcrt. 2017, 16579).

⁴³ Voor de overdrachtsbelasting is dan onder voorwaarden voorzien in een goedkeuring voor toepassing van de samenloopvrijstelling bij de juridische eigendomsverrijking door C. Zie § 2.2.10 van het besluit 'Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop' van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 (Stcrt. 2017, 16579).

⁴⁴ Met uitzondering van hypotheek en grondrente.

⁴⁵ Artikel 3, tweede lid, van de wet.

⁴⁶ Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, laatste volzin, van de wet.



bedraagt dan de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. De uitwerking van artikel 3, tweede lid, van de wet is niet wenselijk voor dit soort gevallen, waarin geen sprake is van een btw-besparende constructie.⁴⁷ Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de handeling (vestiging e.d.) met betrekking tot rechten op onroerende zaken tegen een vergoeding die lager is dan de kostprijs wordt aangemerkt als een levering in de zin van artikel 3, tweede lid, van de wet.⁴⁸

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

1. De vergoeding, verhoogd met de waarde van de schuldplichtigheid⁴⁹ en inclusief de verschuldigde btw, voor de handeling (vestiging e.d.) met betrekking tot het recht op de onroerende zaak bedraagt bij het overeenkomen daarvan ten minste de waarde in het economische verkeer, inclusief btw, van de betrokken onroerende zaak, waarbij deze door teruglopende marktomstandigheden onder de kostprijs is gedaald.
2. De leverancier en afnemer stemmen ermee in dat wordt gehandeld alsof sprake is van een van rechtswege belaste levering en aanvaarden daarmee de gevolgen die wet- en regelgeving hieraan verbindt, zoals het gaan lopen van de herzieningstermijn bij de afnemer. De instemming van de leverancier en afnemer moet blijken uit de feiten en omstandigheden.

4.3 Koop-/aannemingsovereenkomst

De HR heeft op 22 maart 2013, nr. 12/02180, geoordeeld dat in het licht van het arrest van het HvJ van 19 november 2009, 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. Als bij een koop-/aannemingsovereenkomst de grondlevering en de nieuwbouw door dezelfde belastingplichtige plaatsvinden (waaronder een fiscale eenheid), kan niet worden gesplitst in een levering van grond (vrijgesteld van btw en belast met overdrachtsbelasting⁵⁰) en de (oplevering van) nieuwbouw (belast met btw). Er is dan sprake van één met btw belaste oplevering van een nieuwe onroerende zaak. Als de (bebouwde) grond door een derde wordt geleverd en de bouw plaatsvindt door de aannemer of meerdere aannemers, dan kan de grond nog wel vrijgesteld van btw en belast met overdrachtsbelasting worden geleverd⁵¹.

4.4 Begrip 'bouwterrein'

4.4.1 Algemeen

Een perceel onbebouwde grond dat kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met één of meer gebouwen of een gedeelte van een gebouw, vormt een bouwterrein.⁵² Onder 'bebouwen van grond' wordt verstaan het (doen) oprichten van een gebouw (zie § 3.2.1) en het inrichten van het terrein dat als erbij behorend terrein gaat kwalificeren (zie § 3.4).⁵³

Er is in ieder geval sprake van een bouwterrein als met het oog op de bebouwing⁵⁴ van de grond sprake is van onbebouwde grond:

1. Waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;
2. Ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;
3. In de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of

⁴⁷ De achtergrond van artikel 3, tweede lid, van de wet is het tegengaan van btw-besparende constructies.

⁴⁸ Voor de volledigheid wordt daarbij gewezen op § 5, onder e, in het besluit 'Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop' van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 (Stcrt. 2017, 16579). Daarin wordt aangegeven dat onder voorwaarden de strafheffing van artikel 15, vierde lid, van de Wbr achterwege kan blijven.

⁴⁹ Op basis van artikel 8, vijfde lid, onderdeel b van de wet in samenhang met artikel 5 en bijlage A van het uitvoeringsbesluit.

⁵⁰ Tenzij sprake is van een bouwterrein.

⁵¹ Tenzij sprake is van een bouwterrein.

⁵² Artikel 11, zesde lid, van de wet en MvT, Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, p. 93 (Belastingplan 2017).

⁵³ HR 12 december 2014, nr. 13/01646, ECLI:NL:HR:2014:3566, r.o. 3.4.2.

⁵⁴ Bebouwing zoals volgt uit artikel 11, lid 5, letter a, van de wet.

4. Ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit is verleend.⁵⁵

Naast de vier hiervoor genoemde situaties, kunnen ook andere omstandigheden erop wijzen dat sprake is van een bouwterrein. Het woord 'kennelijk' geeft namelijk aan dat bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een bouwterrein een beoordeling dient plaats te vinden van alle omstandigheden ter zake van de transactie voorafgaand aan en ten tijde van de levering – met inbegrip van de intentie van partijen, als deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – waaruit blijkt dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd is te worden bebouwd.⁵⁶ Dat is bijvoorbeeld het geval bij een aangevraagde (maar nog niet verleende) omgevingsvergunning of gemaakte architectkosten die zien op het te bouwen gebouw op het betreffende terrein.

De enkele omstandigheid dat de betrokken partijen geen intentie hebben om het terrein zelf te bebouwen hoeft er niet aan in de weg te staan dat met inachtneming van alle omstandigheden het betrokken terrein daadwerkelijk is bestemd om te worden bebouwd.

4.4.2 Onbebouwde grond

Voor de btw moet onderscheid gemaakt worden tussen grond die is bebouwd met een gebouw (zie § 3.2.1) en onbebouwde grond. Onbebouwde grond is alle grond waarop of waarin zich geen gebouw bevindt. Het bewerken van een terrein met natuurlijke materialen en het uitgraven van een terrein om een verdieping aan te brengen of een waterpartij aan te leggen zijn geen werkzaamheden die ertoe leiden dat een gebouw ontstaat.⁵⁷ Er blijft sprake van onbebouwde grond.

De volledige sloop van een gebouw leidt tot onbebouwde grond. Grond waarop of waarin zich een gedeeltelijk gesloopt gebouw bevindt, vormt voor de btw-heffing in beginsel nog steeds bebouwde grond. Van onbebouwde grond is wel sprake bij een perceel grond waarin zich alleen nog oude heipalen bevinden die in de grond blijven zitten en die geen functie meer vervullen voor een nieuw te realiseren opstal.

Wanneer ten tijde van de overdracht een terrein nog bebouwd is maar deze levering onderdeel uitmaakt van een samengestelde prestatie met sloop, kan het voorwerp van de levering onbebouwde grond zijn.⁵⁸ Het is daarbij niet van belang of de sloop op het moment van de juridische levering al is aangevangen.

Als op het moment van de levering sloop- en verbouwingswerkzaamheden zijn verricht, is van belang of deze behoren tot de door de verkoper tegenover de koper overeengekomen prestatie. Als dat niet het geval is, wordt bij de beoordeling of sprake is van (on)bebouwde grond of een bouwterrein geen rekening gehouden met die werkzaamheden.⁵⁹

In specifieke gevallen kan toch sprake zijn van onbebouwde grond ook als er een gebouw op het terrein staat. Dat is bijvoorbeeld het geval als de bebouwing dienstbaar is aan de onbebouwde grond. Te denken valt daarbij aan een drainagebuis in de grond of een hekwerk rond een weiland.⁶⁰ Ook is sprake van onbebouwde grond als de aard en de omvang van de bebouwing in verhouding tot de omvang van de onroerende zaak zo gering is dat deze bebouwing als verwaarloosbaar moet worden beschouwd.⁶¹ Van onbebouwde grond is bijvoorbeeld sprake bij een terrein waar alleen reguliere (doorgaande) leidingen voor bijvoorbeeld gas, elektra, water of kabelnetwerken liggen.

4.4.3 Wijziging of vervallen van de bouwbestemming van grond

Als de bouwbestemming die bestond op het moment van het sluiten van de koopovereenkomst is komen te vervallen, dan moet op het tijdstip van de levering van de grond beoordeeld worden of er gezien de nieuwe bestemming nog steeds sprake is van een bouwterrein. Als de grond op het tijdstip van de levering niet meer is bestemd voor bebouwing met een gebouw, kwalificeert het terrein niet meer als bouwterrein.⁶² Dat geldt ook als er handelingen zijn verricht met het oog op de vervallen

⁵⁵ Bij bouwprojecten die op basis van de Crisis- en herstelwet worden uitgevoerd, wordt geen omgevingsvergunning verleend. Als een projectuitvoeringsbesluit dient ter vervanging van onder andere de omgevingsvergunning, is ook sprake van een bouwterrein.

⁵⁶ Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, p. 87. Zie ook HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866, r.o. 2.4.2.

⁵⁷ HR 12 december 2014, nr. 13/01646, ECLI:NL:HR:2014:3566.

⁵⁸ HvJ 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco), ECLI:EU:C:2009:722, HvJ 4 september 2019, C-71/18 (KPC Herning), ECLI:EU:C:2019:660.

⁵⁹ HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866.

⁶⁰ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 30 maart 2018, nr. 17/00432, ECLI:NL:GHSHE:2018:1401, HR 12 december 2014, nr. 13/01646, ECLI:NL:HR:2014:3566 en HR 12 april 2019, nr. 18/01700, ECLI:NL:HR:2019:582.

⁶¹ HR 7 december 2018, nr. 17/01767, ECLI:HR:2018:2260, r.o. 2.3.2.

⁶² HvJ 17 januari 2013, C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), ECLI:EU:C:2013:20.



bouwbestemming die niet ongedaan (kunnen) worden gemaakt.

4.5 Opeenvolgende van rechtswege belaste leveringen afkomstig uit de niet-ondernemersfeer

De levering van een (gedeelte van een) gebouw en het erbij behorende terrein is van rechtswege belast als deze levering plaatsvindt binnen de tweejaarstermijn. 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 afnemer een gebouw niet in de hoedanigheid van ondernemer – belast met btw – heeft aangeschaft en binnen de tweejaarstermijn levert aan een ondernemer⁶³ die de onroerende zaak voor de tweede of volgende keer binnen de tweejaarstermijn belast met btw levert aan een niet-ondernemer. Ter voorkoming van deze cumulatie keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat een verkoper/ondernemer die een gebouw binnen de tweejaarstermijn zonder btw geleverd krijgt van een niet-ondernemer (die de onroerende zaak belast met btw heeft aangeschaft) en het gebouw binnen de tweejaarstermijn met btw belast levert aan een niet-ondernemer, als volgt handelt. Bij de belaste levering van het (gedeelte van het) gebouw en het erbij behorende terrein aan de niet-ondernemer voldoet de verkoper/ondernemer alleen btw voor zover de vergoeding voor deze levering de vergoeding overtreft waarover bij de eerste en eventuele latere leveringen btw is voldaan.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

1. Bij het vaststellen van de vergoeding van de eerste en eventuele latere met btw belaste leveringen moet rekening worden gehouden met aanpassingen van de vergoeding, zoals een vermindering van de vergoeding als bedoeld in artikel 29, eerste lid, van de wet; en
2. De verkoper/ondernemer voldoet overdrachtsbelasting over het bedrag dat bij de (latere) levering buiten de btw-heffing blijft.⁶⁴

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

Voorbeeld

Een particulier heeft op 1 februari een nieuwe woning (vóór de eerste ingebruikname) geleverd gekregen voor een koopsom van € 400.000 vermeerderd met € 84.000 btw. De btw is door de verkoper van de woning voldaan. Op 1 november van dat jaar wordt de woning door de particulier aan een ondernemer geleverd voor een koopsom van € 475.000. Op 1 juni van het volgende jaar wordt de woning door de ondernemer belast met btw geleverd aan een andere particulier voor een koopsom van € 550.000 exclusief btw.

Fiscale behandeling verkoop door ondernemer aan tweede particulier

De ondernemer is btw verschuldigd over de koopsom verminderd met het bedrag waarover bij de levering aan de eerste particuliere koper btw is voldaan. De maatstaf van heffing voor de btw bedraagt derhalve € 150.000 (€ 550.000 verminderd met € 400.000). Over € 400.000 is de ondernemer overdrachtsbelasting verschuldigd.

4.6 Optie voor belaste levering; 90%-norm

De van rechtswege vrijgestelde levering van onroerende zaken⁶⁵ wordt toch belast als de partijen aan bepaalde voorwaarden voldoen.⁶⁶ Partijen kunnen daarvoor kiezen door opname in de notariële akte van levering of daartoe een gezamenlijk verzoek doen aan de inspecteur.

De optie voor de belaste levering van een onroerende zaak is alleen mogelijk als de afnemer de

⁶³ Het kan hierbij gaan om de oorspronkelijke verkoper/(bouw)ondernemer, maar ook om een andere verkoper/ondernemer.

⁶⁴ De goedkeuring tast de toepassing van artikel 13 van de Wbr niet aan.

⁶⁵ Daaronder begrepen rechten waarvan de vestiging e.d. als levering kwalificeert op grond van artikel 3, tweede lid, van de wet.

⁶⁶ Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 2°, en zevende lid van de wet en artikel 6 van de uitvoeringsbeschikking.



onroerende zaak gebruikt voor handelingen waarbij voor 90% of meer recht op aftrek van btw bestaat op grond van artikel 15 van de wet (de zogenoemde 90%-norm). Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer zowel in het boekjaar van de levering als in het daarop volgende boekjaar (de zogenoemde wettelijke referentieperiode bij levering) aan de 90%-norm is voldaan.⁶⁷ 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.⁶⁸ Als een afnemer de vrijstelling voor kleine ondernemers toepast⁶⁹ wordt niet voldaan aan de 90%-norm. De afnemer heeft dan immers geen recht op aftrek van btw.⁷⁰

4.7 Goedkeuringen bij optie voor belaste levering

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 tref ik enkele goedkeuringen. Deze komen hierna aan de orde.

4.7.1 Optie voor gedeelte van onroerende zaak

De optie voor het belast leveren van een onroerende zaak is niet mogelijk voor een niet-zelfstandig gedeelte van een onroerende zaak (zie § 3.3.1) 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, zonder dat sprake is van een zelfstandig gedeelte.⁷¹ Dat vind ik niet wenselijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 Awr (hardheidsclausule).

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 § 3.3.1 niet is te beschouwen als een zelfstandige onroerende zaak, maar dat in economisch opzicht wel zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

1. Ter voorkoming van onbedoeld gebruik is deze goedkeuring niet van toepassing op één of meer (werk)kamers 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 (voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm, zie § 4.7.2); en
4. Partijen stemmen ermee in dat wordt gehandeld alsof rechtsgeldig is gekozen voor een belaste levering en aanvaarden daarmee de gevolgen die wet- en regelgeving verbindt aan het uitoefenen van de hier bedoelde optie. De instemming van partijen is vormvrij en moet blijken uit de feiten en omstandigheden.

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.⁷² De optie voor de belaste levering kan daarom niet worden toegepast op alleen het gebouw of alleen het bijbehorende terrein.

4.7.2 Verlaging 90%-norm naar 70%

Het vasthouden aan de 90%-norm leidt in bepaalde branches en sectoren tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 Awr (hardheidsclausule).

⁶⁷ Artikel 6, vierde lid, van de uitvoeringsbeschikking.

⁶⁸ Artikel 11, zevende lid, van de wet.

⁶⁹ Artikel 25 van de wet.

⁷⁰ Artikel 25, vierde lid, van de wet.

⁷¹ Zie Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 14 mei 2019, nr. 18/00617, ECLI:NL:GHARL:2019:4125 voor een situatie waarin units die door flexibele wanden werden gescheiden afzonderlijk in aanmerking moesten worden genomen.

⁷² HvJ 8 juni 2000, C-400/98 (Breitsohl), ECLI:EU:C:2000:304.



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 hypotheeken 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 twee 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.

4.7.3 Levering van onroerende zaken aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties

Diplomatieke instellingen en internationale organisaties hebben op grond van internationale overeenkomsten en verdragen meestal recht op vrijstelling van btw (hierna: diplomatieke vrijstelling).⁷³ Deze vrijstelling is uitgewerkt in artikel 32, vierde lid, van de Uitvoeringsregeling Awr. De vrijstelling wordt in beginsel verleend in de vorm van een teruggaaf. In bepaalde gevallen kan de ondernemer die de prestatie verricht aan de diplomatieke instelling of internationale organisatie het btw-nultarief toepassen.⁷⁴

De levering van onroerende zaken die plaatsvindt ná de tweejaarstermijn is vrijgesteld van btw. Daardoor komt bij de levering van onroerende zaken aan deze instellingen en organisaties de diplomatieke vrijstelling niet tot zijn recht. Voor de levering van onroerende zaken aan deze instellingen en organisaties kan niet geopteerd worden voor een btw-belaste levering omdat ze niet voldoen aan de 90%-norm. Het vasthouden aan de 90%-norm zou tot gevolg hebben dat de betrokken instellingen en organisaties bij de aanschaf van de hier bedoelde onroerende zaken worden geconfronteerd met btw-restdruk. Dit gevolg is niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat bij de levering van onroerende zaken ná de tweejaarstermijn aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties als bedoeld in artikel 32, vierde lid, van de Uitvoeringsregeling Awr, btw wordt berekend (naar het algemene tarief dan wel het nultarief) zonder dat hoeft te worden geopteerd voor een btw-belaste levering en zonder dat (bij

⁷³ Zie § 5 van het besluit 'Omzetbelasting, accijns, belasting op personenauto's en motorrijwielen, motorrijtuigenbelasting, overdrachtsbelasting, energiebelasting en opslag duurzame energie- en klimaattransitie en belasting op leidingwater. Diplomatieke vrijstellingen' van 23 juni 2022, nr. 2022-166914 (Stcrt. 2022, 16180).

⁷⁴ Dit is mogelijk als de instelling of organisatie tijdig aan de ondernemer een geldige verklaring van de inspecteur ter beschikking stelt waaruit blijkt dat ter zake van die belasting het btw-nultarief kan worden toegepast. Op verzoek van de instelling of organisatie geeft de inspecteur deze verklaring af als naar zijn oordeel aanspraak bestaat op vrijstelling van btw en de vergoeding op jaarbasis ten minste € 35.000 bedraagt.



levering naar het algemene tarief) deze btw-heffing wordt verlegd naar de afnemer.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

1. De leverancier vermeldt op de factuur die hij uitreikt aan de diplomatieke instelling of internationale organisatie het btw-tarief dat geldt voor de levering van de onroerende zaak (het algemene tarief dan wel het nultarief). De factuur voldoet aan de wettelijke eisen. Als btw is verschuldigd naar het algemene tarief voldoet de leverancier de btw op de aangifte over het betreffende tijdvak; en
2. In het geval de teruggaafprocedure wordt gevolgd, toont de betrokken diplomatieke instelling of internationale organisatie bij de voor haar bevoegde inspecteur aan, dat zij recht heeft op de diplomatieke vrijstelling. In het geval het btw-nultarief wordt toegepast, beschikt de leverancier over een origineel, gewaarmerkt certificaat dat de betrokken diplomatieke instelling of internationale organisatie van de inspecteur heeft ontvangen waaruit blijkt dat hij geen btw in rekening hoeft te brengen.

4.7.4 Opschorting ingangsdatum referentieperiode in verband met werkzaamheden aan onroerende zaak

Uit het vijfde lid van artikel 6 van de uitvoeringsbeschikking blijkt dat de afnemer de onroerende zaak in gebruik moet hebben genomen voor het einde van het boekjaar van de afnemer volgend op het boekjaar waarin de onroerende zaak met toepassing van de optie, belast is geleverd (de wettelijke referentieperiode bij levering). Dit is niet wenselijk als de onroerende zaak niet door de afnemer in gebruik is genomen binnen de wettelijke referentieperiode als gevolg van werkzaamheden aan de onroerende zaak. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat geen gevolgen worden verbonden aan de omstandigheid dat een onroerende zaak of een (on)zelfstandig gedeelte daarvan als gevolg van werkzaamheden aan de onroerende zaak niet door de afnemer in gebruik is genomen binnen de wettelijke referentieperiode.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

1. In het jaar waarin de onroerende zaak feitelijk in gebruik wordt genomen en het daaropvolgende boekjaar voldoet de afnemer voor het gebruik van de onroerende zaak of het (on)zelfstandig gedeelte daarvan waarvoor is geopteerd, aan de 90%-norm (voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm, zie § 4.7.2);
2. De leverancier en afnemer stemmen ermee in dat wordt gehandeld alsof rechtsgeldig is gekozen voor een belaste levering en aanvaarden daarmee de gevolgen die wet- en regelgeving hieraan verbindt, zoals het opnieuw gaan lopen van de herzieningstermijn⁷⁵ bij de afnemer;
3. De leverancier en de afnemer stemmen ermee in dat de naheffingstermijn voor de belastingheffing die betrekking heeft op deze levering pas ingaat in het boekjaar dat de afnemer de onroerende zaak of het (on)zelfstandig gedeelte daarvan, feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties;
4. De instemming van de leverancier en afnemer met de voorwaarden van deze goedkeuring moet blijken door middel van een gedateerde en door de leverancier en afnemer ondertekende verklaring die deze binnen vier weken na overschrijding van de wettelijke referentieperiode in hun administratie hebben 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.

⁷⁵ Art. 13, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking.



5. Verhuur van onroerende zaken

5.1 Begrip 'verhuur'

Het begrip 'verhuur' van een onroerende zaak is niet in de btw-richtlijn gedefinieerd, maar is volgens vaste rechtspraak van het HvJ een autonoom Unierechtelijk begrip.⁷⁶ De uitleg van het verhuurbegrip volgens het nationale civiele recht is daarom niet van belang.

Volgens de vaste rechtspraak van het HvJ wordt 'verhuur van een onroerende zaak' gedefinieerd als het recht dat de eigenaar van een onroerend goed aan een huurder verleent om:

- tegen vergoeding; en
- voor een overeengekomen tijdsduur;
- die onroerende zaak te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.⁷⁷

Bij de toets of aan deze drie wezenlijke kenmerken wordt voldaan, moet rekening worden gehouden met alle eigenschappen van de dienst en de omstandigheden waaronder deze wordt verricht.⁷⁸ De beoordeling ziet op de relatie tussen de ondernemer die de onroerende zaak ter beschikking stelt en zijn afnemer. Hoe de afnemer de onroerende zaak aanwendt, is niet relevant.⁷⁹ Daarnaast geldt dat het gaat om de objectieve aard van de handeling en niet om de kwalificatie die partijen daaraan geven.⁸⁰ Onderverhuur kan ook als verhuur worden aangemerkt.

Uit de rechtspraak van het HvJ blijkt dat cumulatief aan de drie vermelde criteria moet zijn voldaan.⁸¹ Deze drie criteria zijn 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 en kan de tijdsduur van een lopende huurovereenkomst worden bekort of verlengd.⁸² Aan de voorwaarde dat het gebruiksrecht een bepaalde tijdsduur moet betreffen wordt in beginsel niet voldaan als de terbeschikkingstelling louter incidenteel en tijdelijk is.⁸³ Ook de eis dat de huurder de onroerende zaak kan gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten, is genuanceerd. Er kan bijvoorbeeld ook nog sprake zijn van een exclusief gebruiksrecht als de verhuurder de onroerende zaak regelmatig mag bezichtigen of als de verhuur mede gedeelten betreft waarvan het gebruik met anderen moet worden gedeeld.⁸⁴

Het HvJ heeft aangegeven dat de vrijstelling die geldt voor de 'verhuur van een onroerende zaak' wordt verklaard door het feit dat de verhuur van onroerende zaken wel een economische, doch in de regel betrekkelijk passieve activiteit is, die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Een dergelijke activiteit moet dus worden onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben, zoals de uitzonderingen van artikel 135, lid 2, onderdeel tot en met d, van de btw-richtlijn, ofwel een voorwerp hebben dat beter wordt gekarakteriseerd door het leveren van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed, zoals het recht een golfterrein te gebruiken, het recht een brug te gebruiken tegen betaling van tolgeld of het recht sigarettenautomaten te plaatsen in een bedrijfsruimte.⁸⁵

5.2 Naast verhuur worden andere prestaties verricht

Als naast de terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, die op zichzelf gezien geldt als verhuur van een onroerende zaak, andere prestaties worden verricht, zal moeten worden beoordeeld of het karakter van de prestatie daardoor verandert. Daarvoor is van belang of die andere prestaties voor de btw zelfstandige prestaties vormen naast de verhuur, of dat sprake is van één samengestelde prestatie. Uit de rechtspraak van het HvJ volgt dat bij de beoordeling of sprake is van één of meerdere prestaties rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betreffende handeling plaatsvindt. Als uitgangspunt geldt daarbij dat elke prestatie als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.⁸⁶ Op dit uitgangspunt bestaan twee uitzonderingen. Er is sprake van één enkele (samengestelde) prestatie als (1) een prestatie bijkomend is bij een hoofdprestatie (§ 5.2.2) en (2) als de prestaties een ondeelbare economische prestatie vormen (zie § 5.2.3). Als de

⁷⁶ HvJ 2 juli 2020, C-215/19 (Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö), ECLI:EU:C:2020:518, pt. 37.

⁷⁷ HvJ 2 juli 2020, C-215/19 (Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö), ECLI:EU:C:2020:518, pt. 40.

⁷⁸ HvJ 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne), ECLI:EU:C:2015:29, ptn. 21 en 24.

⁷⁹ HvJ 2 juli 2020, C-215/19 (Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö), ECLI:EU:C:2020:518, pt. 42.

⁸⁰ HvJ 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne), ECLI:EU:C:2015:29, pt. 21.

⁸¹ HvJ 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne), ECLI:EU:C:2015:29, pt. 22.

⁸² HvJ 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe), ECLI:EU:C:2004:730, pt. 22.

⁸³ HvJ 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne), ECLI:EU:C:2015:29, pt. 37.

⁸⁴ HvJ 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe), ECLI:EU:C:2004:730, pt. 24.

⁸⁵ HvJ 2 juli 2020, C-215/19 (Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö), ECLI:EU:C:2020:518, pt. 41.

⁸⁶ HvJ 4 maart 2021, C-581/19 (Frenetikexito), ECLI:EU:C:2021:167, pt. 37.



prestaties zelfstandige prestaties vormen naast de verhuur, hebben ze geen invloed op de kwalificatie van verhuur (§ 5.2.1). Als sprake is van één samengestelde prestatie kan deze ene prestatie kwalificeren als verhuur van een onroerende zaak of als een andere prestatie.

Voor prestaties die zowel het ter beschikking stellen van een onroerende zaak als het gelegenheid geven tot sportbeoefening omvatten, wordt verwezen naar de toelichting bij post b 3 van de Toelichting Tabel I.

5.2.1 Prestaties staan los van de verhuur van de onroerende zaak

Losstaande prestaties moeten afzonderlijk van de verhuur worden gekwalificeerd. In het algemeen zullen die handelingen btw-belaste prestaties vormen. Als sprake is van één vergoeding voor de vrijgestelde verhuur en de zelfstandige btw-belaste prestatie(s) moet de vergoeding in voorkomend geval worden gesplitst.⁸⁷

5.2.2 Prestaties vormen bijkomende prestaties bij de verhuur van de onroerende zaak

Bijkomende prestaties bij de verhuur vormen samen met de hoofdprestatie verhuur één prestatie en lopen mee in het btw-regime dat geldt voor de verhuur van die onroerende zaak.⁸⁸ De verhuur vormt met name de hoofdprestatie als de andere prestaties voor de huurder geen doel op zich vormen, maar een middel om de hoofdprestatie optimaal te kunnen gebruiken of zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

Voor de beoordeling of sprake is van bijkomende prestaties kan de inhoud van de huurovereenkomst van de onroerende zaak een belangrijke aanwijzing vormen, waarbij moet worden gekeken naar de economische reden voor het sluiten van de overeenkomst. Er is sprake van één enkele prestatie als de reden voor het sluiten van de overeenkomst niet enkel lag in de verkrijging van het gebruiksrecht maar ook in de verwerving van een geheel van diensten.⁸⁹ Een andere aanwijzing is de waarde van de afzonderlijke prestaties. Als het verrichten van de bijkomende prestatie een merkbare invloed heeft op de totaalprijs en de kosten zich niet beperken tot een louter marginaal aandeel, vormt dit een aanwijzing dat sprake is van een zelfstandige prestatie.⁹⁰

Bij de verhuur van een woning vormt de verhuur van niet-geïntegreerde zonnepanelen⁹¹ die op of in de onmiddellijke nabijheid van de woning liggen door dezelfde verhuurder een bijkomende prestatie bij de vrijgestelde verhuur van de woning. In het besluit 'Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken' van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Stcrt. 2013, 26851) (hierna: besluit OZ 2013) was nog geen beleid opgenomen voor verhuurders die zowel de woning als niet-geïntegreerde zonnepanelen verhuren die op of in de onmiddellijke nabijheid van de woning liggen. Dit beleid kan tot gevolg hebben dat verhuurders onvoorzien worden geconfronteerd met een herziening van reeds in aftrek gebrachte btw op de aanschaf van zonnepanelen die als afzonderlijke prestatie btw-belast worden verhuurd. Op grond van een redelijke wettoepassing mogen verhuurders die (vóór 2023⁹²) de btw op de aanschaf van zonnepanelen in aftrek hebben gebracht, de verhuur van zonnepanelen als afzonderlijke btw-belaste prestatie blijven aanmerken tot het einde van de herzieningstermijn van de zonnepanelen.

5.2.3 Verhuur onroerende zaak en andere prestaties vormen één ondeelbare prestatie

De verhuur van de onroerende zaak en andere prestatie(s) kunnen zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.⁹³ Om te beoordelen of dit het geval is, moeten de kenmerkende elementen vastgesteld worden vanuit het oogpunt van de 'modale consument'.⁹⁴

Als sprake is van één ondeelbare prestatie moet de toets of sprake is van verhuur op dat geheel worden betrokken. Als voor de ondeelbare prestatie de (passieve) terbeschikkingstelling van de onroerende zaak – volgens de maatschappelijke opvattingen – de overheersende prestatie vormt, kwalificeert de prestatie als verhuur van een onroerende zaak. De overheersende prestatie bepaalt

⁸⁷ Zie § 3.2.4 van de Toelichting Tabel I voor de wijze waarop de splitsing moet plaatsvinden.

⁸⁸ Zie § 5.10.4 voor de situatie dat de verhuur van parkeerruimte nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van een andere onroerende zaak.

⁸⁹ HvJ 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa), ECLI:EU:C:2015:229, pt. 35.

⁹⁰ HvJ 13 oktober 2005, C-200/04 (ISt internationale Sprach- und Studienreisen), ECLI:EU:C:2005:608, pt. 28.

⁹¹ Onder niet-geïntegreerde zonnepanelen wordt verstaan: zonnepanelen die niet tevens als dakbedekking dienen.

⁹² Per 1 januari 2023 geldt het nultarief voor de levering van zonnepanelen en zonnepanelen als dakbedekking, bestemd om te worden geïnstalleerd op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen en de installatie van die zonnepanelen (posten a 10 en b 7 van de Tabel II behorende bij de wet).

⁹³ HvJ 4 maart 2021, C-581/19 (Frenetikexito), ECLI:EU:C:2021:167, pt. 38.

⁹⁴ HvJ 4 maart 2021, C-581/19 (Frenetikexito), ECLI:EU:C:2021:167, pt. 39.

immers het karakter van de prestatie. Bij die beoordeling moet worden gekeken naar het kwalitatieve en kwantitatieve belang dat de verhuur van de onroerende zaak en de andere te onderkennen prestaties hebben.⁹⁵ Daarbij kan mede worden gelet op de omvang, de duur en de kosten.⁹⁶

5.2.4 Voorbeelden waarbij sprake is van verhuur⁹⁷

Hierna volgen voorbeelden van verhuur van een onroerende zaak waarbij bijkomende en zelfstandige prestaties worden verricht, die niet afdoen aan de kwalificatie 'verhuur' van de hoofddienst.

- Bij de terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte (waarin bijvoorbeeld gelegenheid is om (digitaal) te vergaderen, doceren, overleggen, enzovoort), geldt als uitgangspunt dat sprake is van verhuur. Prestaties die zelfstandig in aanmerking moeten worden genomen naast de verhuur, leiden in ieder geval niet tot het verloren gaan van het huurkarakter van de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak (zie § 5.2.1). Dit is in het algemeen aan de orde voor de schoonmaak en bewaking⁹⁸ en luxe catering (broodjes, snacks en dergelijke). Ook bijkomende prestaties beïnvloeden het (passieve) karakter van de hoofddienst (verhuur) niet (zie § 5.2.2). Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij de terbeschikkingstelling van een EHBO-voorziening, eenvoudige catering (bijvoorbeeld koffie, thee en water), (schrijf) materiaal en technische voorzieningen. Ook de terbeschikkingstelling van een kluisje moet in beginsel als een bijkomende dienst te worden aangemerkt.⁹⁹ Vanuit de modale consument gezien vormen deze afzonderlijke diensten immers geen doel op zich.
- De verhuur (en gedeeltelijke verkoop) van de vaste activa en inboedel van een restaurant die samen met dat restaurant waren verhuurd, vormde volgens het HvJ voor de exploitatie van het restaurant louter bijkomende diensten. Dit omdat deze verhuur geen doel op zich vormde, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofddienst, namelijk de verhuur van het restaurant.¹⁰⁰
- De ter beschikking gestelde immateriële goederen en rechten – zoals de wettelijke vergunningen voor de aanplant van wijnstokken voor de wijnproductie, het vermogen van dat landbouwbedrijf om winst te genereren en de naam of het logo van de bedrijfsvestiging werden door het HvJ als bijkomende prestaties bij de hoofddienst aangemerkt die bestond uit de verhuur van een onroerende zaak (een wijngaard). Deze samengestelde prestatie kwalificeerde derhalve als verhuur van een onroerende zaak.¹⁰¹

5.2.5 Voorbeelden waarbij geen sprake is van verhuur¹⁰²

Hierna volgen enkele voorbeelden van situaties waarbij een onroerende zaak ter beschikking wordt gesteld en geen sprake is van verhuur.

- 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 sporters¹⁰³ en het ter beschikking stellen van een theaterzaal, de foyer en kleedkamers, waarbij ook theatertechnici ter beschikking worden gesteld, net als de licht- en geluidsinstallatie van de theaterzaal, en het bezoeken publiek wordt begeleid.¹⁰⁴
- Het door exploitanten 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 exploitant aanbiedt bestaan uit kamers die specifiek voor prostitutiebeoefening zijn ingericht en per dagdeel beschikbaar zijn samen met het bieden van een veilige en schone¹⁰⁵ werkomgeving aan de prostituees en hun klanten.¹⁰⁶
- De door een ziekenhuis verleende dienstverlening aan een kliniek die bestaat uit het tegen een all-in vergoeding per dagdeel laten gebruiken van een operatiekamer met alle daarin aanwezige medische apparatuur en materialen waarbij het instrumentarium steriel en op het noodzakelijke service- en kwaliteitsniveau wordt gehouden. Daarbij wordt door het ziekenhuis tevens zorg

⁹⁵ HvJ 21 februari 2013, C-18/12 (Žamberk), ECLI:EU:C:2013:95, pt. 30.

⁹⁶ HvJ 27 oktober 2005, C-41/04 (Levob), ECLI:EU:C:2005:649, pt. 28.

⁹⁷ Met uitzondering van voorbeelden m.b.t. nutsvoorzieningen en servicekosten. Zie daarvoor § 5.3.

⁹⁸ Vgl. o.a. HvJ 11 juni 2009, C-572/07 (RLRE Tellmer Property sro), ECLI:EU:C:2009:365.

⁹⁹ 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 de Toelichting Tabel I.

¹⁰⁰ HvJ 19 december 2018, C-17/18 (Mailat), ECLI:EU:C:2018:1038, pt. 39 e.v.

¹⁰¹ HvJ 28 februari 2019, C-278/18 (Manuel Jorge Sequeira Mesquita), ECLI:EU:C:2019:160, pt. 31.

¹⁰² Met uitzondering van voorbeelden m.b.t. nutsvoorzieningen en servicekosten. Zie daarvoor § 5.3.

¹⁰³ Dit is niet altijd het geval, zie HR 11 september 2020, nr. 18/03224, ECLI:NL:HR:2020:1407. Zie voor aanwijzingen wanneer sprake is van het verlaagde btw-tarief bij de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie de toelichting bij post b 3 van de Toelichting Tabel I.

¹⁰⁴ HR 7 december 2012, nr. 10/02532, ECLI:NL:HR:2012:BU8847.

¹⁰⁵ De exploitant zorgt voor het schoonmaken van de kamer en het verstrekken van schoon linnengoed.

¹⁰⁶ HR 23 november 2012, nr. 11/03325, ECLI:NL:HR:2012:BY3891, HR 30 november 2012, nr. 11/02842, ECLI:NL:HR:2012:BY4604, HR 30 november 2012, nr. 10/05559, ECLI:NL:HR:2012:BY4590.



- gedragen voor personele ondersteuning, bijvoorbeeld bij anesthesie.
- 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.

5.3 Verhuur van onroerende zaken; nutsvoorzieningen en servicekosten

Bij de verhuur van onroerende zaken brengt de verhuurder in bepaalde gevallen kosten voor nutsvoorzieningen of zogenoemde servicekosten aan de huurder in rekening. Hierbij gaat het om bedragen die de verhuurder aan de huurder berekent voor door of namens/in opdracht van de verhuurder te verzorgen aanvullende leveringen en diensten, zoals bijvoorbeeld de levering van gas, water, elektriciteit, warmte en koude (nutsvoorzieningen), en werkzaamheden van de huismeester, schoonmaak en reparaties, huisvuilverwijdering, het ter beschikking stellen van elektronische apparatuur zoals een alarmsysteem en het afsluiten van een glasverzekering (servicekosten).¹⁰⁷

Deze kosten kunnen in de huursom zijn verdisconteerd of los van de huur in rekening worden gebracht. Voor de btw-heffing komt in beide gevallen de vraag aan de orde welk btw-regime voor deze kosten geldt. Daarvoor moet worden bepaald of de prestaties waarvoor de kosten in rekening worden gebracht afzonderlijke prestaties vormen (§ 5.2.1) of bijkomende prestaties die het btw-regime van de verhuurdienst volgen (§ 5.2.2).

Bij de beoordeling of de leveringen en diensten als afzonderlijke prestaties kwalificeren (naast de verhuurdienst) of als bijkomende prestaties bij de verhuurdienst, kan de inhoud van een huurovereenkomst een belangrijke aanwijzing vormen.¹⁰⁸ In het arrest *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*¹⁰⁹ heeft het HvJ bepaald dat de verhuur van een onroerende zaak en de in het kader daarvan verrichte levering van elektriciteit, verwarming en water en het ophalen van afval afzonderlijke prestaties vormen als de huurder de leveranciers of dienstverrichters zelf kan kiezen en/of zelf kan beslissen in welke mate hij de goederen of diensten afneemt.

Op basis van genoemd arrest is voor de levering van een nutsvoorziening voor gebruik in een onroerende zaak, waaronder ook valt het gebruik in een woning, in ieder geval sprake van een van de verhuur te onderscheiden prestatie als de huurder vrij zijn verbruik van de nutsvoorziening kan bepalen. Dat een individuele meter is geïnstalleerd en dat de facturatie plaatsvindt aan de hand van het werkelijke verbruik, vormt een belangrijke aanwijzing dat de verstrekking van de nutsvoorziening moet worden beschouwd als een van de verhuurdienst te onderscheiden prestatie. Het door de verhuurder doorberekende vastrecht voor de levering van een nutsvoorziening gaat op in de levering van die nutsvoorziening.

Voorbeeld

Als een verhuurder van woningen ook warmte en koude levert (bijvoorbeeld door middel van een WKO¹¹⁰) aan de huurders, is de levering van warmte en koude een van de verhuur te onderscheiden prestatie in het volgende geval. De huurder bepaalt zijn eigen verbruik van warmte en koude. Dat verbruik kan worden vastgesteld doordat in elke woning een individuele meter aanwezig is en wordt met elke huurder apart afgerekend op basis van het werkelijk gebruik door de huurder. Daar doet niet aan af het feit dat de verhuurder aan de huurder de verplichting oplegt om warmte en koude bij hem af te nemen en dat de huurovereenkomst en de overeenkomst tot levering van warmte en koude in zoverre uitsluitend tezamen kunnen bestaan.

Prestaties waarvoor servicekosten worden berekend zoals schoonmaak van gemeenschappelijke ruimtes, worden geacht van de verhuur te onderscheiden prestaties te vormen als elke huurder afzonderlijk of de huurders gezamenlijk de dienstverrichter kunnen kiezen¹¹¹ en deze op de factuur als afzonderlijke post is vermeld.¹¹²

De toepassing van bovengenoemde jurisprudentie was nog niet opgenomen in het beleid. Dit kan gevolgen hebben voor verhuurders van onroerende zaken die hebben gehandeld met toepassing van het beleid in § 7.4.4 van het besluit OZ 2013. Om verhuurders in de gelegenheid te stellen deze wijziging door te voeren, mogen zij op grond van een redelijke wetstoepassing het beleid uit de hiervoor genoemde § 7.4.4 nog toepassen tot 1 januari 2025.

¹⁰⁷ Deze prestaties kunnen civielrechtelijk onder verschillende titels zijn gerangschikt.

¹⁰⁸ HvJ 16 april 2015, C-42/14 (*Wojskowa*), ECLI:EU:C:2015:229, pt. 35.

¹⁰⁹ HvJ 16 april 2015, C-42/14 (*Wojskowa*), ECLI:EU:C:2015:229.

¹¹⁰ Warmte Koude Opslaginstallatie

¹¹¹ Zelfs al benut de huurder deze mogelijkheden niet.

¹¹² HvJ 16 april 2015, C-42/14 (*Wojskowa*), ECLI:EU:C:2015:229.



5.3.1 Energieprestatievergoeding

Verhuurders en huurders kunnen een zogenoemde energieprestatievergoeding afspreken.¹¹³ De energieprestatievergoeding is het bedrag dat een huurder aan een verhuurder betaalt voor een energiezuinige woning. De verhuurder garandeert een bepaalde energieprestatie van de woonruimte doordat de verhuurder een combinatie van energiebesparende en/of energieleverende voorzieningen aanbrengt of heeft aangebracht. In de parlementaire geschiedenis is aangegeven dat deze prestatie opgaat in de verhuur van de woning zodat de vergoeding voor de btw-heffing onderdeel uitmaakt van de vergoeding voor de verhuur van de woning.¹¹⁴

5.4 Toekennen en overdragen van lidmaatschapsrechten

Er is geen sprake van een levering bij het tegen een vergoeding toekennen en overdragen van lidmaatschapsrechten in een (coöperatieve flat)vereniging, omdat het lid niet als eigenaar over het (gedeelte van) de onroerende zaak kan beschikken. De toekenning van dergelijke lidmaatschapsrechten is een dienst, die voldoet aan de voorwaarden die gelden voor verhuur van een onroerende zaak.

5.5 Beperkte rechten en verhuur van een onroerende zaak

Zoals al aan de orde kwam bij § 4.2 kwalificeert de vestiging e.d. van beperkte rechten in de zin van artikel 3, tweede lid, van de wet als dienst als niet wordt voldaan aan de voorwaarden van die bepaling. Deze dienst geldt dan als verhuur.

5.6 Verrekening huurtermijnen

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 is een verrekening van de kosten en opbrengsten van het pand tussen de overdrager en de verkrijger en is dus geen vergoeding voor een belastbare (verhuur)prestatie.¹¹⁵

5.7 Optie voor belaste verhuur

De verhuur van onroerende zaken die niet van rechtswege belast is, wordt door een gezamenlijke keuze van de huurder en de verhuurder belast als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan.¹¹⁶ Dit keuzerecht bestaat niet voor (gedeelten van) gebouwen die als woning worden gebruikt. Een keuze voor btw-belaste verhuur is ook niet mogelijk als de verhuurder de vrijstelling voor kleine ondernemers toepast.¹¹⁷

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.¹¹⁸ Voor de uitleg van de 90%-norm wordt verwezen naar § 4.6. Als een huurder de vrijstelling voor kleine ondernemers toepast, wordt niet voldaan aan de 90%-norm. Een dergelijke huurder heeft geen recht op aftrek van btw.¹¹⁹

De optie voor het belast verhuren van een onroerende zaak is mogelijk voor zelfstandige onroerende zaken en voor gedeelten van onroerende zaken. Dit geldt bijvoorbeeld voor een werkkamer binnen een gebouw dat verder als woning dient.¹²⁰

Bij splitsing van een onroerende zaak in appartementsrechten is sprake van zelfstandige onroerende zaken (zie § 3.3.1) waarvoor afzonderlijk moet worden geopteerd en dus afzonderlijk moet worden beoordeeld of wordt voldaan aan de voorwaarden voor de optie belaste verhuur. Ook in het geval dat in één geschrift voor meerdere, door splitsing in appartementsrechten, zelfstandige onroerende zaken wordt geopteerd, moeten deze afzonderlijk worden benoemd en moet voor elke door splitsing ontstane zelfstandige onroerende zaak afzonderlijk aan de voorwaarden worden voldaan.

¹¹³ Artikel 7:237 lid 4 Burgerlijk Wetboek. De energieprestatievergoeding bestaat sinds 1 september 2016.

¹¹⁴ Kamerstukken II 2015/16, 34228, nr. 7, p. 13 en 14.

¹¹⁵ Zie in dezelfde zin § 3.2.5.1 van het besluit 'Omzetbelasting, Administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen' van 6 december 2014, nr. BLKB2014/704M (Stcrt. 2014, 36166).

¹¹⁶ Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, en zevende lid, van de wet en artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking.

¹¹⁷ Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, van de wet.

¹¹⁸ Artikel 6a, vierde lid, van de uitvoeringsbeschikking.

¹¹⁹ Artikel 25, vierde lid, van de wet.

¹²⁰ HR 4 oktober 2013, nr. 12/03696, ECLI:NL:HR:2013:783. Wel moet sprake zijn van een economische activiteit, zie HvJ 12 mei 2016, C520/14 (Gemeente Borsele), ECLI:EU:C:2016:334.



De huurder en de verhuurder kunnen opteren voor btw-heffing via een gezamenlijk door hen ingediend verzoek aan de inspecteur of in een ondertekende schriftelijke huurovereenkomst voor de betrokken onroerende zaak. Een digitale huurovereenkomst die voldoet aan de in artikel 6:227a van het Burgerlijk Wetboek gestelde voorwaarden, wordt gelijkgesteld met een schriftelijke huurovereenkomst. Bij het vestigen e.d. van een beperkt recht kan op grond van artikel 3, tweede lid, van de wet, sprake zijn van een dienst die als verhuur kwalificeert. De optie voor belaste verhuur kan dan ook in de akte voor de vestiging van het beperkte recht plaatsvinden.

Als partijen 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 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.

Als niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden die gelden voor toepassing van de optie belaste verhuur, vervalt de optie. Dit is bijvoorbeeld het geval als de huurder niet meer voldoet aan de 90%-norm of als de verhuurder kiest voor toepassing van de vrijstelling voor kleine ondernemers.¹²¹

5.8 Goedkeuringen voor de optie voor belaste verhuur

Het onverkort vasthouden aan de wettelijke voorwaarden voor de belaste verhuur van onroerende zaken is in bepaalde situaties niet wenselijk. In verband hiermee heb ik een aantal goedkeuringen getroffen. Deze komen hierna aan de orde.

5.8.1 Verlaging van 90%-norm naar 70%

In § 4.7.2 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 § 4.7.2 gestelde voorwaarden en opgenomen uitgangspunten gelden hier ook, met inachtneming van de verschillen tussen de optie voor belaste levering en de optie voor belaste verhuur.

5.8.2 Ingangsdatum optie

Het komt voor dat partijen onbedoeld geen verzoek hebben gedaan om toepassing van de optie voor belaste verhuur of de keuze voor toepassing van de optie niet hebben vastgelegd in de huurovereenkomst. 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 dan wel vóór de datum van ondertekening van een schriftelijke huurovereenkomst waarin de optie is vastgelegd. Ook komt het voor dat in de schriftelijke huurovereenkomst niet is voldaan aan (een of meer van) de formele voorwaarden voor toepassing van de optie belaste verhuur die worden genoemd in artikel 6a, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking en om die reden de optie voor belaste verhuur geen toepassing kan vinden. De gevolgen van voorstaande vind ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule). Daarbij maak ik onderscheid tussen de situatie waarin niet is gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor belaste verhuur en die waarin dit wel is gedaan.

5.8.2.1 Er is gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor belaste verhuur

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de optie voor belaste verhuur aanvangt op de datum die is genoemd in het optieverzoek van partijen dan wel op de datum die is opgenomen in de gewijzigde schriftelijke huurovereenkomst, als die is gelegen vóór de datum van indiening van het verzoek of de wijziging van de huurovereenkomst.

¹²¹ Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, van de wet.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

1. Er is gedurende de hele periode waarvoor wordt verzocht om toepassing van de optie voor belaste verhuur dan wel de periode zoals opgenomen in de aanpassing van de schriftelijke huurovereenkomst voldaan aan de 90%-norm (voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm, zie § 5.8.1) die geldt voor toepassing van de optie belaste verhuur¹²²; en
2. Partijen hebben gedurende de hele periode gehandeld alsof rechtsgeldig is gekozen voor belaste verhuur. Dat wil zeggen dat btw is berekend en op de factuur is vermeld en dat partijen daarmee de gevolgen aanvaardden die wet- en regelgeving verbindt aan de optie voor belaste verhuur. De instemming van partijen moet blijken uit de feiten en omstandigheden.

Deze goedkeuring kan ook toepassing vinden als in de schriftelijke huurovereenkomst niet is voldaan aan de formele voorwaarden voor toepassing van de optie belaste verhuur die worden genoemd in artikel 6a, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking. Het formele gebrek dient te worden hersteld binnen een redelijke termijn nadat partijen hiervan op de hoogte zijn.

5.8.2.2 Er is niet gehandeld alsof rechtsgeldig is gekozen voor belaste verhuur

Goedkeuring

Ik keur goed dat de inspecteur aansluit bij de datum van ingang die is genoemd in het optieverzoek of de schriftelijke huurovereenkomst waarin partijen hebben geopteerd voor belaste verhuur, als deze niet meer dan drie maanden ligt vóór de datum waarop het verzoek is ingediend of de (aangepaste) huurovereenkomst is ondertekend.

5.8.3 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). Uit praktische overwegingen keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed dat de optie voor belaste verhuur voor de eerder gehuurde onroerende zaak doorloopt tot de datum waarop de huurovereenkomst voor deze onroerende zaak afloopt.

5.8.4 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. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

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 drie voorwaarden:

1. De huurder huurt de congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte voor maximaal één maand. Daarbij gaat het om de feitelijke duur van de huur en niet om de looptijd van het huurcontract (een huurder die bijvoorbeeld gedurende drie jaar iedere week één dag een vergaderruimte huurt, huurt dit niet voor een periode van meer dan één maand en voldoet dus aan deze voorwaarde). Of voldaan is aan deze voorwaarde dient per afzonderlijke locatie te worden beoordeeld;

¹²²Als in een boekjaar dat is aangevangen na ingebruikname onvoorzien niet is voldaan aan de 90%/70%-norm, staat dat niet in de weg aan toepassing van de goedkeuring (vgl. artikel 6a, zevende lid, van de uitvoeringsbeschikking).



2. De huurder gebruikt de 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 § 5.7).

5.8.5 Opschorting ingangsdatum referentieperiode bij leegstand

Uit het vijfde lid van artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking blijkt dat om te kunnen voldoen aan de 90%-norm de huurder (het gehuurde gedeelte van) de onroerende zaak moet gaan gebruiken in het boekjaar waarin hij deze belast is gaan huren (de zogenoemde wettelijke referentieperiode bij verhuur). Dit is in bepaalde gevallen niet wenselijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

Goedkeuring

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

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vijf 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 (voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm, zie § 5.8.1) in het boekjaar of de boekjaren waarin zich de periode van zes maanden bevindt;
3. Als bij toepassing van deze goedkeuring uiteindelijk niet wordt voldaan aan de voorwaarden is de verhuur vanaf de aanvang vrijgesteld. De huurder moet alsnog binnen vier weken nadat niet aan de voorwaarden is voldaan aan de verhuurder en de inspecteur de verklaring overleggen die is bedoeld in artikel 6a, zesde lid, van de uitvoeringsbeschikking, met de melding dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van deze goedkeuring. De verhuurder stemt ermee in dat de naheffingstermijn voor de belastingheffing die betrekking heeft op de verhuur ingaat in het boekjaar dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor uitgaande prestaties.
4. De verhuurder stemt ermee in dat, als wordt voldaan aan de eerste twee voorwaarden van deze goedkeuring, de (resterende) termijn waarin de aftrek van btw ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien¹²³ pas ingaat in het boekjaar dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties als bedoeld bij de tweede voorwaarde;
5. De instemming van de verhuurder en huurder met de derde en vierde voorwaarde moet blijken uit een gedateerde en door de verhuurder en huurder ondertekende verklaring die de verhuurder en huurder binnen vier weken na de overschrijding van de wettelijke referentieperiode in hun administratie hebben 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.

Bij wisseling van de persoon van de verhuurder keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

¹²³ Artikel 13, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking.



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 volgende voorwaarde:

De nieuwe verhuurder geeft binnen vier weken na de wisseling een verklaring af aan de voor hem bevoegde inspecteur. De nieuwe verhuurder geeft daarmee aan dat hij instemt met de bij de hiervoor vermelde goedkeuring gestelde voorwaarden. In afwijking van voorwaarde vijf dient hij de door hem ondertekende verklaring binnen vier weken na de wisseling op te nemen in zijn administratie. De nieuwe verhuurder verplicht zich verder – als die situatie aan de orde is – de bij voorwaarde vier vermelde verklaring van de huurder binnen vier weken na ontvangst door te sturen aan de oude verhuurder. De oude verhuurder blijft onverkort gebonden aan de gestelde voorwaarden.

5.8.6 Uitstel van btw-heffing bij ontbinden of verstrijken huurovereenkomst bij leegstand

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 neemt.¹²⁴ Als partijen de huurovereenkomst in die situatie ontbinden, of de huurovereenkomst is verstreken, is niet voldaan aan de 90%-norm.¹²⁵ De verhuur is dan vanaf de aanvang vrijgesteld zodat de verhuurder de wegens de belaste verhuur geclaimde vooraf trek moet corrigeren. Dat vind ik niet in alle omstandigheden wenselijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

Goedkeuring

In het geval de verhuurder binnen twee boekjaren na het boekjaar waarin de eerste huurovereenkomst is ontbonden of verstreken zonder dat de onroerende zaak door de eerste huurder in gebruik is genomen, met toepassing van de optie belaste verhuur 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 vijf 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 (voor bepaalde branches en sectoren aan de 70%-norm, zie § 5.8.1) in het boekjaar/de boekjaren waarin zich de periode van zes maanden bevindt;
3. Als niet wordt voldaan aan de voorwaarden van deze goedkeuring is de verhuur vanaf de aanvang van de eerste huurovereenkomst vrijgesteld. De tweede huurder moet alsnog binnen vier weken nadat niet aan de voorwaarden is voldaan aan de verhuurder en de inspecteur de verklaring overleggen die is bedoeld in artikel 6a, zesde lid, van de uitvoeringsbeschikking, met de melding dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van deze goedkeuring. De verhuurder stemt ermee in dat de naheffingstermijn voor de belastingheffing die betrekking heeft op de verhuur ingaat in het boekjaar dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor uitgaande prestaties.
4. De verhuurder stemt ermee in dat, als wordt voldaan aan de eerste twee voorwaarden van deze goedkeuring, de (resterende) termijn waarin de btw-aftrek ter zake van de verhuurde onroerende zaak wordt herzien pas ingaat in het boekjaar dat de huurder de onroerende zaak feitelijk gaat gebruiken voor het verrichten van uitgaande prestaties als bedoeld bij de tweede voorwaarde.
5. De instemming van de verhuurder en tweede huurder met de derde en vierde voorwaarde moet blijken uit een gedateerde en door de verhuurder en tweede huurder ondertekende verklaring die

¹²⁴ Voor de vraag of de huurder een onroerende zaak in gebruik heeft genomen, wordt verwezen naar HR 23 september 2011, nr. 09/01909, ECLI:NL:HR:2011:BP4793.

¹²⁵ Artikel 6a, vijfde lid, van de uitvoeringsbeschikking.



de verhuurder en tweede huurder binnen vier weken na het sluiten van de huurovereenkomst in hun administratie hebben opgenomen.¹²⁶

5.9 Verhuur aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties

Diplomatieke instellingen en internationale organisaties hebben op grond van internationale overeenkomsten en verdragen meestal recht op de diplomatieke vrijstelling. Deze vrijstelling is uitgewerkt in artikel 32, vierde lid, van de Uitvoeringsregeling Awr. De vrijstelling wordt in beginsel verleend in de vorm van een teruggaaf. In bepaalde gevallen kan de ondernemer die de prestatie verricht aan de diplomatieke instelling of internationale organisatie het btw-nultarief toepassen.¹²⁷

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van btw. Daardoor komt bij de verhuur van onroerende zaken de diplomatieke vrijstelling niet tot zijn recht. Diplomatieke instellingen en internationale organisaties kunnen niet opteren voor btw-belaste verhuur omdat ze niet voldoen aan de 90%-norm. Het vasthouden aan de 90%-norm zou tot gevolg hebben dat de betrokken instellingen en organisaties bij de huur van de hier bedoelde onroerende zaken worden geconfronteerd met btw-restdruk. Dit gevolg vind ik niet wenselijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat bij de verhuur van onroerende zaken als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, van de wet aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties als bedoeld in artikel 32, vierde lid, van de Uitvoeringsregeling Awr, btw wordt berekend (naar het algemene tarief dan wel het nultarief) zonder dat hoeft te worden geopteerd voor btw-belaste verhuur.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

1. De verhuurder vermeldt op de factuur die hij uitreikt aan de diplomatieke instelling of internationale organisatie het btw-tarief dat geldt voor de verhuur van de onroerende zaak (het algemene tarief dan wel het nultarief). De factuur voldoet aan de wettelijke eisen. Als btw is verschuldigd naar het algemene tarief voldoet hij de btw op de aangifte over het betreffende tijdvak;
2. In het geval de teruggaafprocedure wordt gevolgd, toont de betrokken diplomatieke instelling of internationale organisatie bij de voor haar bevoegde inspecteur aan, dat zij recht heeft op de diplomatieke vrijstelling. In het geval het btw-nultarief wordt toegepast, beschikt de verhuurder over een origineel, gewaarmerkt certificaat dat de betrokken diplomatieke instelling of internationale organisatie van de inspecteur heeft ontvangen waaruit blijkt dat hij geen btw in rekening hoeft te brengen;
3. Verhuurder en huurder voldoen aan de overige voorwaarden om te kunnen opteren voor belaste verhuur.¹²⁸

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

5.10.1 Verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines

Ieder element dat is geïnstalleerd en een integrerend deel uitmaakt van een gebouw zonder welk het gebouw onvolledig is, is onroerend.¹²⁹ Dat geldt ook voor ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend is geïnstalleerd en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.¹³⁰

Als sprake is van de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines die als onroerende zaken worden aangemerkt, geldt als uitgangspunt een uitzondering op de hoofdregel dat de verhuur

¹²⁶ Als de referentieperiode bij de tweede huurder wordt overschreden, geldt de goedkeuring van § 5.8.5.

¹²⁷ Dit is mogelijk als de instelling of organisatie tijdig aan de ondernemer een origineel, gewaarmerkt certificaat van de inspecteur ter beschikking stelt waaruit blijkt dat ter zake van die belasting het btw-nultarief kan worden toegepast. Op verzoek van de instelling of organisatie geeft de inspecteur deze verklaring af als naar zijn oordeel aanspraak bestaat op vrijstelling van btw en de vergoeding op jaarbasis ten minste € 35.000 bedraagt.

¹²⁸ Dit betekent onder andere dat deze goedkeuring niet van toepassing is op (ambts)woningen. Zie ook § 5.2.2 van het besluit 'Omzetbelasting, accijns, belasting op personenauto's en motorrijwielen, motorrijtuigenbelasting, overdrachtsbelasting, energiebelasting en opslag duurzame energie- en klimaattransitie en belasting op leidingwater. Diplomatieke vrijstellingen' van 23 juni 2022, nr. 2022-166914 (Stcrt. 2022, 16180).

¹²⁹ Artikel 13 ter, onder c, van de uitvoeringsverordening.

¹³⁰ Artikel 13 ter, onder d, van de uitvoeringsverordening.



van onroerende zaken btw-vrijgesteld is. Deze verhuur is dan van rechtswege belast.¹³¹ Indien de verhuur een bijkomende prestatie vormt bij een hoofdprestatie bestaande uit vrijgestelde verhuur, volgt de verhuur van deze blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines het btw-regime van de hoofdprestatie.¹³²

5.10.2 Verhuur binnen het kader van hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf 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 vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden, is uitgezonderd van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken.¹³³ De afbakening van de vrijgestelde verhuur van onroerende zaken ten opzichte van de verhuur tegen het verlaagde btw-tarief binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf komt regelmatig aan de orde. Hierbij geldt het volgende.

Het begrip "hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf" in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet is gebaseerd op artikel 135, lid 2, onderdeel a, van de btw-richtlijn. Dit richtlijnartikel spreekt over: 'het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen'. De term 'sectoren met een soortgelijke functie' moet ruim worden uitgelegd omdat bedoeld is het tijdelijk verstrekken van accommodatie net als in het hotelbedrijf, waarmee het concurreert, te belasten met het verlaagde tarief. Bij een accommodatie voor het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf gaat het om een accommodatie die de verhuurder in gemeubileerde/ingerichte staat aan de tijdelijke bewoners verhuurt. Ook appartementen en woningen die zijn ingericht voor kort verblijf vallen onder een dergelijke accommodatie.¹³⁴

De aard en de duur van het verblijf zijn bepalend voor de vraag of sprake is van 'verblijf voor een korte periode'. Voor de uitleg van 'korte periode' wordt verwezen naar onderdeel 5 van de toelichting bij post b 10 in de Toelichting Tabel I.¹³⁵

5.10.3 Verhuur van vakantiewoningen via een tussenpersoon

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 tijdelijke huurders, 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 tijdelijke huurder. 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.¹³⁶ 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.¹³⁷ De enkele verhuur van de vakantiewoningen valt bij alle contractuele relaties¹³⁸ onder de verhuur bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet als de accommodatie uitsluitend wordt verhuurd aan personen die daar voor een korte periode verblijven.¹³⁹ Dat de eigenaar de vakantiewoningen niet rechtstreeks aan tijdelijke huurders verhuurt, vormt geen belemmering voor het toepassen van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet. Dat de accommodatie uitsluitend wordt verhuurd aan personen die daar voor een korte periode verblijven (zie onderdeel 5 van de toelichting bij post b 10 van de Toelichting Tabel I), moet blijken uit objectieve gegevens zoals de overeenkomst tussen de eigenaar en de tussenpersoon. Als niet aan deze voorwaarde is voldaan is de verhuur vrijgesteld. De eigenaar en de tussenpersoon kunnen in dat geval

¹³¹ Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 1°, van de wet.

¹³² HvJ 4 mei 2023, C-516/21 (Finanzamt X), ECLI:EU:C:2023:372.

¹³³ Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet.

¹³⁴ HR 26 januari 2007, nr. 41.917, ECLI:NL:HR:2007:AW2214.

¹³⁵ Zie in dezelfde zin onderdeel 4 van de toelichting bij post b 11 van de Toelichting Tabel I.

¹³⁶ Artikel 4, vierde lid, van de wet.

¹³⁷ In dat geval is het verlaagde btw-tarief van toepassing op de verhuur van de vakantiewoning (zie de toelichting bij post b 11 van de Toelichting Tabel I). Als de eigenaar de vakantiewoning zelf exploiteert kan het verlaagde btw-tarief niet worden toegepast op de heffing over het privégebruik van de eigenaar, HR 25 maart 2022, nr. 19/05929, ECLI:NL:HR:2022:438.

¹³⁸ 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.

¹³⁹ Zie onderdeel 5.1 van het besluit 'Omzetbelasting. Reisbureauregeling' van 24 maart 2023, nr. 2023-78528 (Stcrt. 2023, 10047) voor eventuele toepassing van de reisbureauregeling.



opteren voor belaste verhuur als aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan.¹⁴⁰ Er mag bijvoorbeeld geen sprake zijn van een als woning in gebruik zijnde onroerende zaak (zie § 5.7). Een voor ‘kort verblijf’ verhuurd(e) gemeubileerd appartement of woning is in beginsel geen woning als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 5°, 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.

5.10.4 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.¹⁴¹ Deze uitzondering op de vrijstelling heeft een ruime betekenis.¹⁴² Het begrip ‘voertuig’ heeft niet alleen betrekking op vervoermiddelen voor over het land, maar ook op (lucht)vaartuigen.¹⁴³

Als door een niet winst beogende ondernemer lig- of bergplaatsen ter beschikking worden gesteld voor vaartuigen die op grond van objectieve kenmerken geschikt zijn voor sportoefening geldt echter op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, 2°, van de wet toch een vrijstelling. Deze vrijstelling heeft voorrang op de uitzondering vermeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 3°, van de wet.

De verhuur van een ligplaats voor een woonboot die bestemd is duurzaam ter plaatse te blijven liggen, is vrijgesteld. Een voertuig dat bestemd is voor stationair gebruik, kan voor de btw namelijk niet als voertuig worden aangemerkt.¹⁴⁴

Het begrip ‘parkeerruimte’ wordt niet strikt uitgelegd. Onder dit begrip vallen:

1. Onroerende zaken die naar hun aard¹⁴⁵ 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 garageboxen¹⁴⁶, open parkeerruimte en om overdekte of gesloten parkeerruimte (zoals parkeerruimte in een parkeergarage of onder een kantoor- of woningcomplex). Ook parkeerplaatsen die recht geven op een willekeurige plaats in een ruimte, vallen hieronder.
2. 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 gebruiken. Te denken valt aan multifunctionele ruimten die primair voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen (kunnen) worden gebruikt en weilanden die volgens de tussen partijen gesloten overeenkomst (primair) worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen.

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 heeft.¹⁴⁷ 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:

1. De parkeerruimte voor voertuigen en de voor een ander gebruik bestemde onroerende zaak (zoals een woning) deel uitmaken van hetzelfde gebouwencomplex; en
2. De parkeerruimte en de andere onroerende zaak door dezelfde eigenaar aan dezelfde huurder worden verhuurd.¹⁴⁸

De term ‘deel uitmaken van hetzelfde gebouwencomplex’ heeft een ruime betekenis. Hiervan is niet

¹⁴⁰ In dat geval is het verlaagde tarief niet van toepassing op de verhuur (zie de toelichting bij post b 11 in de Toelichting Tabel I).

¹⁴¹ Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 3°, van de wet.

¹⁴² HvJ 13 juli 1989, C-173/88 (Morten Henriksen), ECLI:EU:C:1989:329.

¹⁴³ HvJ 3 maart 2005, C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), ECLI:EU:C:2005:126 en HvJ 15 november 2012, C-532/11 (Leichenich), ECLI:EU:C:2012:720.

¹⁴⁴ Artikel 38, lid 3, van de uitvoeringsverordening.

¹⁴⁵ De aard kan blijken uit de inrichting, de ligging en de aanwendingsmogelijkheden van de ruimte.

¹⁴⁶ HR 10 februari 2017, nr. 15/04877, ECLI:NL:HR:2017:185.

¹⁴⁷ HvJ 4 juni 2009, C-102/08 (Salix), ECLI:EU:C:2009:345, pt. 38.

¹⁴⁸ HvJ 13 juli 1989, C-173/88 (Morten Henriksen), ECLI:EU:C:1989:329.



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.

6. Verlegging van de btw-heffing bij bepaalde handelingen met betrekking tot onroerende zaken

6.1 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.¹⁴⁹ In de volgende paragrafen worden enkele situaties besproken waarin de btw-heffing wordt verlegd.

6.2 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.¹⁵⁰ De btw-heffing wordt verlegd in de relatie tussen 'onderaannemer' en 'aannemer' (waaronder de 'eigenbouwer')¹⁵¹ 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 en andere dienstverlening aan onroerende zaken.¹⁵² 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 zaken.¹⁵³

6.3 Verlegging bij executoriale verkoop van onroerende zaken

Bij de executoriale verkoop van onder meer onroerende zaken en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen¹⁵⁴, wordt de btw-heffing bij een levering aan een ondernemer verlegd naar de afnemer.¹⁵⁵ 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'.¹⁵⁶ Bij deze levering gaat het met name om de volgende situaties:
 - De verkoop door de hypotheekhouder van een onroerende zaak waarop een hypotheek rust.¹⁵⁷ Deze verkoop vindt zowel binnen als buiten faillissement plaats.
 - De verkoop door de curator van een onroerende zaak waarop een hypotheek rust, waarbij sprake is van een zogenaamde oneigenlijke lossing. Van oneigenlijke lossing is sprake als de curator in het faillissement van de eigenaar met de hypotheekhouder een overeenkomst tot onderhandse verkoop sluit waarbij de curator zich verbindt om namens de hypotheekhouder de onroerende zaak te verkopen.¹⁵⁸ Daarnaast is sprake van oneigenlijke lossing als een dergelijke overeenkomst tussen de curator en de hypotheekhouder ontbreekt maar de

¹⁴⁹ Artikel 12, derde en vijfde lid, in samenhang met de artikelen 24b en 24ba van het uitvoeringsbesluit.

¹⁵⁰ Artikel 12, vijfde lid, van de wet, in samenhang met artikel 24b, eerste en vijfde lid, van het uitvoeringsbesluit. Dit betreft een derogatie op basis van artikel 395 van de btw-richtlijn. Derogaties moeten strikt worden uitgelegd (HvJ 29 mei 1997, C-63/96 (W. Skripalle), ECLI:EU:C:1997:263).

¹⁵¹ Voor de volledigheid wordt verwezen naar § 35.3.1 van de Leidraad Invordering 2008. (Bijlage bij besluit van 12 juni 2008, nr. CPP2008/1137M) 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.

¹⁵² Verwezen wordt o.a. naar HR 20 januari 2012, nr. 10/00488, ECLI:NL:HR:2012:BV1382, waaruit blijkt dat een werk van stoffelijke aard een autonoom criterium is 'waarmee beoogd is tot uitdrukking te brengen dat niet slechts wordt bedoeld 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'.

¹⁵³ Met 'nieuw' wordt bedoeld: gebouwen binnen de tweejaarstermijn, waarvan de levering is belast. Met 'oud' wordt bedoeld: gebouwen na afloop van de tweejaarstermijn, waarvan de levering is vrijgesteld.

¹⁵⁴ De verleggingsregeling is alleen van toepassing als sprake is van een levering voor de btw.

¹⁵⁵ Artikel 12, vijfde lid, van de wet, in samenhang met artikel 24ba, eerste lid, onderdelen d en e van het uitvoeringsbesluit.

¹⁵⁶ Artikel 24ba, eerste lid, onderdeel d, van het uitvoeringsbesluit. De uitdrukking 'levering van in zekerheid gegeven goederen door een belastingplichtige aan een andere persoon tot executie van die zekerheid' betreft een autonoom Unierechtelijk begrip (HR 29 juni 2018, nr. 17/01880, ECLI:NL:HR:2018:1032, r.o. 2.4.5).

¹⁵⁷ De hypotheekhouder oefent zijn recht van parate executie uit, d.w.z. dat hij verkoopt zonder voorafgaand beslag en zonder executoriale titel.

¹⁵⁸ HR 25 februari 2011, nr. 10/01435, ECLI:NL:HR:2011:BO7109.



- hypothekhouder heeft ingestemd met de verkoop van de onroerende zaak.¹⁵⁹ Deze verkopen vinden plaats in het kader van een faillissement.
- De verkoop door de hypotheekgever van een onroerende zaak ingeval de hypotheekhouder door verzuim van de hypotheekgever gerechtigd is tot parate executie, waarbij de hypotheekgever met de hypotheekhouder is overeengekomen dat het goed waarop het zekerheidsrecht rust, onderhands wordt verkocht en met de opbrengst (een deel van) de schuld aan de hypotheekhouder wordt afgelost.¹⁶⁰
2. De levering van een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar.¹⁶¹ 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.¹⁶²
 - 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 veilingregeling¹⁶³ (of de commissairsbepaling¹⁶⁴) van toepassing is (zie echter de in § 6.4 opgenomen goedkeuring). De verlegging geldt dus ook in de relatie tussen veilinghouder/commissionair en de koper.¹⁶⁵

6.4 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.¹⁶⁶ Aan toepassing van de veilingregeling bij de levering van onroerende zaken¹⁶⁷ zijn praktische bezwaren verbonden.¹⁶⁸ Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).¹⁶⁹

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 drie voorwaarden:

1. Degene die de onroerende zaak via de veiling verkrijgt geldt als 'directe' afnemer van de levering door de leverancier;
2. De veilinghouder moet btw voldoen over de provisie die hij ontvangt voor de veiling (het veilinghonorarium);
3. Uit de feiten en omstandigheden moet blijken dat alle betrokken partijen (leverancier, koper en veilinghouder) het niet toepassen van de veilingregeling en de daarbij behorende btw-gevolgen accepteren.¹⁷⁰

¹⁵⁹ HR 15 maart 2013, nr. 11/01760, ECLI:NL:HR:2013:BZ4072.

¹⁶⁰ HR 29 juni 2018, nr. 17/01880, ECLI:NL:HR:2018:1032.

¹⁶¹ Artikel 24ba, eerste lid, onderdeel e, van het uitvoeringsbesluit.

¹⁶² Artikel 4:116 Algemene wet bestuursrecht.

¹⁶³ Artikel 3, vijfde lid, van de wet.

¹⁶⁴ Artikel 3, zesde lid, van de wet.

¹⁶⁵ In situaties waarin de verleggingsregeling niet geldt, is in bepaalde gevallen het sinds 1 januari 2018 geldende artikel 42d van de Invorderingswet 1990 van toepassing.

¹⁶⁶ Artikel 3, vijfde lid, van de wet.

¹⁶⁷ Daaronder begrepen de vestiging e.d. van rechten die op grond van artikel 3, tweede lid, van de wet kwalificeert als levering voor de btw.

¹⁶⁸ 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.

¹⁶⁹ Als een pandhouder, hypotheekhouder of executant betrokken is bij de levering is artikel 42d van de Invorderingswet 1990 van toepassing als bij de levering van een onroerende zaak over de veiling de btw niet wordt verlegd.

¹⁷⁰ Waaronder de toepassing van de verleggingsregeling als de afnemer ondernemer is.



7. 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.

7.1 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.

In de praktijk komt het ook voor dat een huurgarantie wordt vormgegeven door het afsluiten 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 uitbetaling van de rendementsgarantie van de projectontwikkelaar aan de belegger. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Awr (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat de bedragen die een projectontwikkelaar betaalt op basis van een huurgarantieclausule/rendementsgarantie (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, van de wet.

Voorwaarde

De afnemer van de projectontwikkelaar acht in zoverre artikel 29, zevende lid, van de wet van toepassing en voldoet de in aftrek gebrachte btw alsnog op aangifte. De voldoening vindt plaats over het aangiftetijdvak waarin de garantiebetaling/verrekening plaatsvindt.

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.

De huurgaranties hebben geen invloed op de beoordeling van artikel 3, tweede lid, van de wet of sprake is van een levering of een dienst. De oorspronkelijk tussen de projectontwikkelaar en de belegger overeengekomen vergoeding is beslissend voor de toepassing van artikel 3, tweede lid, van de wet.

De (verhuurovereenkomst in het kader van een) huurgarantie met betrekking tot een (gedeelte van een) onroerende zaak als hiervoor bedoeld, heeft niet tot gevolg dat (het betrokken gedeelte van) de onroerende zaak is gebruikt als bedoeld in artikel 15, vierde lid, van de wet. De (verhuurovereenkomst 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 uitkomt als gevolg van de betalingen op basis van de huurgarantie leidt niet tot de strafheffing van artikel 15, vierde lid, van de Wbr.¹⁷¹

7.2 Boete voor te late oplevering onroerende zaak

In (koop-/)aannemingsovereenkomsten kan een bepaling opgenomen zijn over de termijn van

¹⁷¹Zie § 5, onderdeel f, van het besluit 'Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop' van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 (Stcrt. 2017, 16579).



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 verlaging van de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 29, eerste lid, van de wet.¹⁷² Van een rechtstreeks verband kan worden uitgegaan als de betaling van de boete in de overeenkomst is opgenomen. Indien een rechtstreeks verband met de prestaties op grond van de (koop-/)aannemingsovereenkomst of enige andere prestatie ontbreekt dan is de boete in beginsel te beschouwen als een onbelaste schadevergoeding.

7.3 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 en een vooruitbetaling 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, hoeft de leverancier over de rente geen btw te 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.

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 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:

1. één van de partijen de overeenkomst wil ontbinden of wijzigen;
2. de wederpartij vrijwillig instemt met deze ontbinding of wijziging; en
3. 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 prestatie.¹⁷³ 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)

¹⁷² Vgl. HR 15 januari 2010, nr. 08/01868, ECLI:NL:HR:2010:BK9197.

¹⁷³ Vgl. HvJ 15 december 1993, C-63/92 (Lubbock Fine), ECLI:EU:C:1993:929, HvJ 9 oktober 2001, C-409/98 (Mirror Group), ECLI:EU:C:2001:524 en HvJ 9 oktober 2001, C-108/99 (CFI), ECLI:EU:C:2001:526.



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;
- 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 schadeloosstelling.¹⁷⁴

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. Plaats van dienst

In artikel 31 bis, lid 1 van de uitvoeringsverordening is bepaald dat de volgende diensten een voldoende rechtstreeks verband hebben met onroerende zaken om als 'diensten met betrekking tot onroerende zaken' te kunnen worden aangemerkt:

1. Diensten die zijn afgeleid van een onroerende zaak en waarbij deze zaak een onderdeel is van de dienst, centraal staat bij en van wezenlijk belang is voor de verrichte diensten;
2. Diensten die worden verricht voor, of zijn gericht op, een onroerende zaak met als doel de juridische of fysieke wijziging van dat goed.

In lid 2 van artikel 31 bis van de uitvoeringsverordening zijn voorbeelden opgenomen van deze twee situaties waarin voldoende rechtstreeks verband aanwezig is met onroerende zaken. In lid 3 zijn voorbeelden opgenomen waarbij geen voldoende rechtstreeks verband aanwezig is met onroerende zaken.

Als een dienst niet genoemd wordt in de leden 2 en 3 van artikel 31 bis van de uitvoeringsverordening, moet alsnog worden beoordeeld of de dienst voldoet aan de criteria die zijn gesteld in lid 1 van dat artikel. Dit doet zich voor bij een samengestelde prestatie die bestaat uit de terbeschikkingstelling van een pand voor bijvoorbeeld de organisatie van beurzen, tentoonstellingen, congressen en andere evenementen met een aanvullend dienstbetoon, die kwalificeert als een andere prestatie dan verhuur (zie § 5.2). Deze dienst is op grond van artikel 31 bis, lid 1, van de uitvoeringsverordening aan te merken als een dienst met betrekking tot onroerende zaken.

10. Ingetrokken regeling

Het besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Stcrt. 2013, 26851), wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

¹⁷⁴Vgl. HvJ 18 juli 2007, C-277/05 (Société thermale d'Eugénie-les-Bains), ECLI:EU:C:2007:440.



11. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2024.

12. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit onroerende zaken omzetbelasting.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 12 december 2023

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*