48. Fiscale vastgoedbegrippen herontwikkeld

Niet alleen de vastgoedmarkt zelf, ook de fiscale wet- en regelgeving rondom vastgoedtransacties is weer volop in beweging gekomen. Een aantal standaarden, zoals de definitie van het begrip btw-bouwterrein en de kwalificatie van koop-/aanneemovereenkomsten, heeft in de afgelopen maanden definitief een nieuwe invulling gekregen. Over andere bepalingen – wanneer is nu sprake van vernieuwbouw? – laaien de discussies van voor de crisis weer op. In deze bijdrage een overzicht van de laatste stand van zaken en de consequenties voor de vastgoedpraktijk.

1. Fiscale levensfasen vastgoed[1]

Hoe een vastgoedtransactie fiscaal wordt behandeld (d.w.z. onderworpen aan de heffing van btw en/of overdrachtsbelasting), hangt af van de levensfase waarin de onderliggende onroerende zaak zich bevindt. De overdracht van een maagdelijk terrein, dat (nog) geen bouwbestemming heeft, is vrij van btw en belast met 6% overdrachtsbelasting. Zodra grond wel is bestemd om te worden bebouwd en sprake is van een bouwterrein, treedt de overdrachtsbelasting terug en is de verkoop en levering van een dergelijk terrein btw-belast. De Europese lidstaten mogen in hun nationale wetgeving zelf omschrijven wanneer voor de heffing van omzetbelasting sprake is van een bouwterrein, maar hebben niet de vrijheid een geheel eigen invulling aan dit begrip te geven.

De overdracht van een nieuw gebouw, vanaf het moment dat de eerste steen wordt gelegd tot een halfjaar na de eerste ingebruikneming of eerdere verhuuringangsdatum, is btw-belast en vrij van overdrachtsbelasting. Na dit halfjaar is er – tot twee jaar na de eerste ingebruikneming – nog altijd van rechtswege btw verschuldigd, maar in beginsel ook overdrachtsbelasting. Voor de overdrachtsbelasting geldt in deze fase een vrijstelling, indien de koper de verschuldigde btw in het geheel niet in aftrek kan brengen. Gebouwen die meer dan twee jaar in gebruik zijn, zijn fiscaal oud. De levering daarvan is vrijgesteld van btw en – in de regel – belast met overdrachtsbelasting. Verkoper en koper kunnen onder voorwaarden wel opteren voor btw-heffing, maar de verschuldigdheid van overdrachtsbelasting wordt daardoor niet voorkomen.

Ook fiscaal kan een gebouw een tweede leven krijgen. Indien een pand dusdanig wordt verbouwd dat in wezen een nieuwe onroerende zaak wordt voortgebracht (hierna: 'vernieuwbouw'), start een nieuwe tweejaarsperiode waarin de overdracht van rechtswege btw-belast is. Voor de overdrachtsbelasting gelden ten aanzien van de verkrijging van een vernieuwbouwd pand dezelfde vrijstellingen als bij een nieuw gebouw.

Als we de naweeën van enkele crisismaatregelen buiten beschouwing laten, kan het bovenstaande worden samengevat in de volgende tabel:

2. Bouwterrein

2.1 *Stand van zaken*

Het begrip bouwterrein in de zin van de omzetbelasting is in de afgelopen jaren nogal opgerekt. Volgens de huidige wettelijke definitie wordt onder een bouwterrein – kort gezegd – verstaan:

"onbebouwde grond,

a. waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;

b. ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;

c. in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of

d. ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit […] is verleend;

met het oog op de bebouwing van de grond."

Maar waar 'onbebouwd' staat, hoeven we niet onbebouwd te lezen. Voor de kwalificatie als bouwterrein hoeft de grond namelijk niet daadwerkelijk onbebouwd te zijn op het moment van overdracht. Uit het Don Bosco-arrest van het Europese Hof van Justitie volgt immers dat het voldoende is dat de verkoper zich jegens de koper heeft verplicht uiteindelijk een onbebouwd terrein op te leveren, ook als deze oplevering in onbebouwde staat eerst na de juridische levering plaatsvindt.[2] Vervolgens is in het Maasdriel-arrest komen vast te staan dat de bouwbestemming ook uit andere objectieve factoren kan blijken naast de vier criteria die de Nederlandse wetgever heeft gesteld in artikel 11 lid 4 Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968).[3] Zoals mijn kantoorgenoot in 2013 al schreef, is de richtlijnbepaling breder dan de nationaal-wettelijke omschrijving.[4] Belastingplichtigen mogen een rechtstreeks beroep doen op deze ruimere richtlijnbepaling, maar de Belastingdienst mag – andersom – de richtlijn niet in het nadeel van een belastingplichtige hanteren. Een belastingplichtige moet immers kunnen vertrouwen op de nationale wet.

Deze nieuwe, ruime(re) interpretatie van het begrip btw-bouwterrein leek in eerste instantie in het voordeel van belastingplichtigen. Sterker nog, een belastingplichtige kon de meest voordelige route kiezen, door naar believen een beroep te doen op de richtlijn dan wel de Wet OB 1968. De overdrachtsbelasting gooide echter roet in het eten. Menig inspecteur heeft zich sindsdien op het standpunt gesteld dat voor de btw-heffing weliswaar een beroep kon worden gedaan op de Btw-richtlijn, maar dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting slechts verwees naar de nationale omschrijving. Zolang niet aan een van de vier limitatieve nationale voorwaarden was voldaan, kon op grond van de richtlijn misschien btw zijn verschuldigd, maar week de overdrachtsbelastingheffing niet. Dergelijke discussies over de discrepantie tussen het Europese begrip en de wettelijke bepaling hebben geduurd tot de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 17 december 2015.[5] Volgens de rechtbank werkt de richtlijnconforme uitleg van het begrip bouwterrein door naar de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting. Kortom, ook als er enkel op grond van de Btw-richtlijn sprake is van een bouwterrein, kan toch een beroep worden gedaan op een vrijstelling van overdrachtsbelasting. In zijn besluit van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M, heeft de Staatssecretaris van Financiën de gedachtegang en het oordeel van de rechtbank bekrachtigd. Het besluit betrof voorts een goedkeuring voor vergelijkbare situaties die zich hebben voorgedaan sinds 17 december 2015, met als voorwaarde dat de verkoper en koper alsook opvolgende kopers zich in de toekomst niet beroepen op de engere nationale definitie.

2.2 *Wetsvoorstel*

De goedkeuring wordt per 1 januari 2017 alweer achterhaald, nu in het Belastingplan 2017 een nieuwe definitie voor het begrip bouwterrein is opgenomen. Het nieuwe artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 komt immers als volgt te luiden:

"Onder een bouwterrein […] wordt verstaan onbebouw-

	Omzetbelasting	Overdrachtsbelasting
Bouwterrein	21%	Vrijgesteld
Nieuw gebouw, voor eerste ingebruikneming	21%	Vrijgesteld
Nieuw gebouw, 0 – ½ jaar na eerste ingebruikneming	21%	Vrijgesteld
Nieuw gebouw, ½ – 2 jaar na eerste ingebruikneming	21%	6 / 2%, tenzij koper **geen** btw-aftrekrecht heeft
Oud gebouw (d.w.z. > 2 jaar na eerste ingebruikneming), zonder optie btw-belaste levering	Vrijgesteld (btw-herziening op het niveau van verkoper bij levering 2-10 jaar na eerste ingebruikneming)	6 / 2%
Oud gebouw, met optie btw-belaste levering	21% (btw verlegd)	6 / 2%
Onbebouwd terrein, niet-bouwterrein	Vrijgesteld	6%

1 In deze bijdrage ga ik telkens ervan uit dat de verkoop en levering geschieden door een als zodanig handelend btw-ondernemer. Een overdracht door een niet-ondernemer is in principe belast met overdrachtsbelasting en nooit met btw.

2 HvJ 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed). In de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2017 (*Kamerstukken II* 2016-2017, 34552, nr. 3, p. 36 en 87) wordt een aantal maal verwezen naar het Don Bosco-arrest. Net als de VVD-fractie vond ik dat enigszins verwarrend. Uit de Nota naar aanleiding van het verslag (*Kamerstukken II* 2016-2017, 34552, nr. 14, p. 77) blijkt thans dat inderdaad geen sprake is van een aanpassing van beleid en dat het kabinet enkel beoogde de toepassing van het arrest te onderschrijven.

3 HvJ 17 januari 2013, C-543/11 (Woonstichting Maasdriel).

4 W.J.A. Ambergen, "Maasdriel en een beetje Don Bosco en Komen, ofwel de ontwikkelingen (en nieuwe vragen) ten aanzien van art. 11 lid 3 en 4 Wet OB 1968", *FTV* 2013, nr. 14, p. 7-8.

5 Rb. Zeeland-West-Brabant 17 december 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:8728.

de grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen."[6]

Het ruimere Europese begrip wordt hiermee geïmplementeerd in de Nederlandse btw-wetgeving. Vanaf 2017 moet iedere levering van onbebouwde grond met een bouwbestemming in de btw-heffing worden betrokken, mits deze bouwbestemming maar op enigerlei wijze uit objectieve gegevens kan worden afgeleid. De grond moet immers 'kennelijk' zijn bestemd voor bebouwing. Deze bouwbestemming blijft in de toekomst apert, zo lezen we ook in de memorie van toelichting,[7] als aan één of meer van de huidige vier limitatieve voorwaarden van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 wordt voldaan. Andere objectieve gegevens die op een bouwbestemming duiden, zijn een aangevraagde (maar nog niet verleende) omgevingsvergunning of gemaakte architectenkosten met betrekking tot de voorgenomen bebouwing.
Zolang dergelijke objectieve gegevens bekend zijn voor de verkoper, die de verschuldigde btw moet factureren en afdragen, voorzie ik niet zozeer een probleem. Maar de memorie van toelichting zegt ook dat de intentie van de toekomstige eigenaar om de grond te bebouwen voldoende kan zijn. Wat als de verkoper geen weet heeft van de bouwbestemming van de koper? Kan aan hem dan alsnog een btw-naheffingsaanslag worden opgelegd, als de fiscus tijdens een later boekenonderzoek bij de koper op informatie stuit die duidt op bouwplannen? Ook als de verkoper op het moment van overdracht niet over deze of juist over tegengestelde informatie beschikte? Bovendien, welke andere objectieve gegevens zijn voldoende om de bouwbestemming te kunnen vaststellen? Ten slotte, hoe ver reikt de onderzoeksplicht van de notaris? Om zeker te zijn van btw-heffing en een vrijstelling van overdrachtsbelasting, zou ik partijen aanraden te voldoen aan een van de oude voorwaarden of de omstandigheden die in de memorie van toelichting worden genoemd.
Maar andersom, wanneer kunnen alle betrokkenen met voldoende zekerheid vaststellen dat (nog) geen sprake is van een bouwterrein? Als ik een stuk kale grond aan een projectontwikkelaar zou leveren, zou ik als verkoper toch huiverig zijn om geen btw in rekening te brengen. In hoeverre kan de verkoper jegens de fiscus hard maken dat deze ontwikkelaar (nog) geen bouwplannen heeft? Met welk doeleinde, anders dan bebouwing, zou de ontwikkelaar de grond kopen? Anderzijds, wat als het bestemmingsplan niet rondkomt en de ontwikkelaar de grond uiteindelijk btw-vrijgesteld aan bijvoorbeeld een agrariër overdraagt? Moet de ontwikkelaar de eerder gepleegde aftrek van de btw op zijn aanschafkosten dan weer corrigeren? Volgens de Staatssecretaris van Financiën blijft de aftrek in dit voorbeeld niet in stand.[8] Fiscaaljuridisch klopt dit natuurlijk, maar anders dan de staatssecretaris meen ik dat weldegelijk sprake is van nieuw beleid. In het verleden zou de speculatieve aankoop van agrarische grond door een ontwikkelaar btw-vrijgesteld zijn. Als geen bestemmingsplanwijziging zou plaatsvinden en de gronden weer aan een landbouwer zouden worden verkocht, liep de ontwikkelaar geen btw-schade. Vanaf 2017 hoogstwaarschijnlijk wel.

Dat de huidige wettelijke definitie wordt verruimd, juich ik toe. Er zijn thans immers situaties denkbaar waarin een terrein feitelijk een bouwbestemming heeft, maar volgens de wet nog niet kwalificeert als bouwterrein. Het lijkt me niet juist als in die gevallen op grond van de wet geen btw maar wel overdrachtsbelasting is verschuldigd en de juiste belastingheffing – met een beroep op het besluit van afgelopen juni – afhankelijk is van gedragingen van de koper of diens rechtsopvolger(s).
Over de manier waarop de verruiming is geformuleerd, ben ik minder te spreken. Ik voorzie discussies met de Belastingdienst en de nieuwe definitie leidt mijns inziens tot rechtsonzekerheid, met name wanneer niet evident is of een stuk grond nu al kwalificeert als bouwterrein. Dat kan en mag niet het gevolg zijn van de implementatie van een richtlijnbepaling die de nationale wetgever juist de opdracht geeft een praktisch hanteerbare omschrijving van het begrip bouwterrein in diens wet op te nemen. Ik pleit voor duidelijkere piketpaaltjes die vooral aangeven wanneer een terrein nog niet als bouwterrein wordt aangemerkt.

Tot 1 januari 2017 hebben partijen in ieder geval nog de mogelijkheid om een terrein dat volgens de Europese interpretatie weliswaar moet worden aangemerkt als bouwterrein maar dat aan geen van de voorwaarden van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 voldoet, alsnog vrij van btw en in de overdrachtsbelastingsfeer te leveren. Als de koper geen of een beperkt btw-aftrekrecht heeft, kan hiermee een fiscaal voordeel worden behaald.

2.3 *Te ruim of te eng?*

Hoewel ik dus nog niet geheel overtuigd ben van de formulering, vind ik een wettelijke verruiming de enige juiste wijze om een correcte invulling te geven aan het begrip bouwterrein. Ik vraag me zelfs af of de nieuwe Nederlandse definitie niet alsnog te beperkt is.

6 *Kamerstukken II* 2016-2017, 34552, nr. 2, p. 17.
7 *Kamerstukken II* 2016-2017, 34552, nr. 3 (MvT), p. 87.
8 *Kamerstukken II* 2016-2017, 34552, nr. 14 (NV), p. 78.

In de Europese regelgeving, te weten artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn (2006/112/EG), is immers niet als vereiste opgenomen dat een bouwterrein *onbebouwd* moet zijn. Ook het Hof van Justitie merkt slechts op dat van de btw-heffing is vrijgesteld "de levering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen".[9] Anders dan het kabinet,[10] lees ik hier niet in dat een bebouwd terrein geen bouwterrein kan zijn. De doelstelling van de btw is in principe alle consumptieve transacties aan de belastingheffing te onderwerpen. Daarbij wordt een uitzondering gemaakt voor overdrachten buiten de bouw- en handelsfase. Dat doet de vraag rijzen of de levering van een gebouw dat (door de koper) is genomineerd om te worden gesloopt en dat plaats moet maken voor nieuwbouw, niet al een transactie in de bouw- en handelsfase is en aldus in de btw-heffing moet worden betrokken.
Anderzijds is voor vastgoedleveringen nu juist een vrijstelling in de btw-wetgeving opgenomen om cumulatie te voorkomen. Een afnemer zonder aftrekrecht, bijvoorbeeld een particulier of een ondernemer die btw-vrijgestelde prestaties verricht, zal de voor hem niet-verrekenbare btw op zijn vastgoedaankoop ongetwijfeld doorberekenen bij een doorverkoop. Als iedere overdracht van onroerend goed zou zijn belast met btw, bestaat de kans dat uiteindelijk btw over btw moet worden betaald. Tegen deze achtergrond zou ik er moeite mee hebben als een oud gebouw of een braakliggend terrein te snel in de btw-sfeer wordt getrokken; zeker als nog niet zonder meer vaststaat dat uiteindelijk een nieuw gebouw zal worden gerealiseerd. De doelstelling van de vrijstelling zou daarmee in het gedrang komen. Incidentele belastingplicht voor particulieren bij de verkoop van een bouwterrein of een nieuw gebouw zou (deels) voor een oplossing kunnen zorgen. Maar Nederland heeft geen gebruikgemaakt van de mogelijkheid die de Btw-richtlijn hiertoe biedt. Daarnaast zou een soort margeregeling een uitkomst kunnen bieden, waarbij – zoals in Frankrijk – geen tweede keer btw wordt geheven over het bedrag waarover de verkoper eerder niet-aftrekbare btw heeft moeten betalen.[11] De btw-grondslag zou dan worden beperkt tot de winstmarge.

3. Vernieuwbouw

Bij de verbouwing of transformatie van een pand kan (ook) fiscaal een nieuw gebouw ontstaan. Als door de werkzaamheden een nieuwe onroerende zaak wordt vervaardigd, wordt de oplevering van de verbouwing als een btw-belaste *levering* aangemerkt. Dit heeft tot gevolg dat de aftrek van de btw op de verbouwingskosten moet worden vastgesteld aan de hand van het gebruik van het pand gedurende de tienjarige herzieningsperiode. Bovendien is iedere overdracht tot twee jaar na de eerste ingebruikneming van het vernieuwbouwd pand van rechtswege btw-belast en – onder voorwaarden – vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Dit in tegenstelling tot de situatie waarin door de verbouwing niet een nieuw goed wordt voortgebracht. Het gebruik van het gebouw in het eerste jaar is dan maatgevend voor de btw-aftrek. En de overdracht van het pand blijft in beginsel btw-vrijgesteld en onderworpen aan de heffing van overdrachtsbelasting.
Vanwege deze afwijkende fiscale consequenties, is het zeer relevant vast te stellen of een verbouwing of transformatie leidt tot fiscale vernieuwbouw. Anders dan Pijnacker[12] meen ik dat uit het arrest van de Hoge Raad van 19 november 2010[13] en de daaropvolgende jurisprudentie[14] duidelijk kan worden afgeleid dat vernieuwbouw zich pas voordoet als de bouwkundige constructie van het pand is gewijzigd, of als een nieuw – afzonderlijk te gebruiken – gedeelte van een onroerende zaak is voortgebracht. In het recente eindoordeel van de Hoge Raad in een zaak over orthopedisch schoeisel lees ik dit ook terug.[15]
Het arrest betrof een ondernemer waar patiënten met orthopedische klachten terecht konden met een confectieschoen, die de ondernemer – op voorschrift van een arts – aanpaste aan de zieke voet. De Hoge Raad bevestigt de uitspraak van het hof dat de aanpassingen dermate ingrijpend zijn, dat in wezen sprake is van de vervaardiging van een nieuwe schoen en zegt bovendien dat voor onroerende zaken geen andere maatstaf geldt dan voor roerende zaken. Over de aard en omvang van de aanpassing van de confectieschoen zei het hof het volgende:

"De door de cliënt aangeleverde schoen werd gestript van al het materiaal dat maar gestript kon worden. De binnen- en buitenzolen werden verwijderd en vervangen. De binnenzijde werd opengesneden en het orthopedisch materiaal aangebracht. Dit was niet slechts een kwestie van het inleggen van materiaal, zoals dat bijvoorbeeld gebeurt met inlegzolen. De bedding van de voet werd ingrijpend en, letterlijk, structureel gewijzigd. Deze werd namelijk opengeknipt en voorzien van een spie. De rechter en de linkerschoen zijn na de aanpassingen niet meer elkaars spiegelbeeldig gelijken. De getoon-

9 HvJ 28 maart 1996, C-468/93 (Gemeente Emmen).
10 Zie *Kamerstukken II* 2016-2017, 34552, nr. 3 (MvT), p. 87, waarin zelfs wordt gesproken van "de eis dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond gaat".
11 Vgl. HvJ 8 november 2012, C-299/11 (Gemeente Vlaardingen).
12 R. Pijnacker, "Transformaties van vastgoed in de btw en overdrachtsbelasting: een stappenplan", *VGFC* 2016, nr. 3.
13 HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681.
14 Zie o.a. Hof Leeuwarden 24 mei 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ6082, Hof Amsterdam 15 maart 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9873 en HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640.
15 HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137.

de rechterschoen was aanzienlijk breder dan de linker, zowel aan de binnenzijde, als aan de onderzijde. […] Alles wat de aangepaste schoenen en de aangeleverde schoenen gemeen hebben, is de zichtbare bovenkant en het dunne stukje leer waaraan dat gehecht is. Naar het oordeel van het Hof kan de parallel getrokken worden met een onroerende zaak waarvan alleen de zichtbare gevel is blijven staan en voor het overige alles is afgebroken en opnieuw opgebouwd."[16]

In de situatie die het hof omschrijft ten aanzien van onroerende zaken is ook naar mijn mening sprake van vernieuwbouw. De constructie van het pand wordt immers gewijzigd.

Tot op de dag van vandaag worden echter moeilijke discussies gevoerd met de Belastingdienst, waarbij – naar mijn mening – soms te veel waarde wordt gehecht aan een functiewijziging van het pand (van bijvoorbeeld kantoren naar woningen). Ook in het HR-arrest van 19 november 2010 was de functie van het gebouw gewijzigd van woon-/winkelpand naar kinderdagverblijf. Niettemin oordeelde de Hoge Raad dat geen sprake was van vernieuwbouw. De wijziging van de indeling, functie en aanwendingsmogelijkheden van het pand, de aanzienlijke inwendige verbouwing en de verbouwingskosten in relatie tot de aanschafprijs waren samen kennelijk nog steeds onvoldoende om te concluderen tot een fiscale vervaardiging.
Zolang belastingplichtigen er met een inspecteur niet uitkomen, kan ik de vraag van de NVB naar rechtszekerheid en duidelijke criteria begrijpen.[17] Menig ontwikkelaar, bouwbedrijf en afnemer zal dit prefereren boven de dreiging van een naheffingsaanslag en boven een langslepende discussie, die het project sowieso schade toebrengt. De Btw-richtlijn biedt de Nederlandse wetgever de mogelijkheid dergelijke criteria vast te stellen. Daarvan heeft Nederland vooralsnog geen gebruikgemaakt.

4. Koop/aanneming

Zoals al bleek uit het eerder aangehaalde Don Bosco-arrest, moeten afzonderlijke handelingen fiscaal soms worden samengenomen tot een andersoortige prestatie. Dit doet zich voor op het moment dat de betrokken werkzaamheden zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. In btw-termen wordt dit samentrekken van handelingen aangeduid als het leerstuk van samengestelde prestaties. Ook bij koop/aanneming komt dit leerstuk om de hoek kijken.
Als de verkoper van een niet-bouwterrein of een oud gebouw met de koper tevens een overeenkomst sluit tot de realisatie van een nieuwbouwpand, dan is de volledige koop-/aanneemsom belast met btw. Fiscaal gezien vindt er namelijk maar één handeling plaats: de btw-belaste levering van een nieuw gebouw. Zulks is in 2013 door de Hoge Raad en de Staatssecretaris van Financiën bekrachtigd.[18] Het is niet (meer) mogelijk de koopsom buiten de btw-heffing te houden en in het voordeligere overdrachtsbelastingtarief te betrekken, tenzij de verkoop en aanneming door niet-gelieerde partijen (d.w.z. buiten een fiscale eenheid voor de btw) geschiedt. Dit laatste zie ik nog wel eens misgaan, in die zin dat partijen de verdeling tussen koopsom en aanneemtermijnen niet aanpassen naarmate de bouw vordert. Ervan uitgaande dat *vrij op naam* wordt gecontracteerd, loopt de verkoper in dat geval het risico dat een beroep op de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting niet slaagt.

Voorbeeld
Een ontwikkelaar heeft een oud gebouw gekocht met het voornemen de bestaande bebouwing te (laten) slopen en op de vrijgekomen grond een nieuwbouw-appartementencomplex te (laten) realiseren. De locatie wordt op papier gesplitst in appartementsrechten en de ontwikkelaar sluit de koopovereenkomsten voor de appartementen met particuliere kopers, een woningcorporatie of vastgoedbelegger voor € 100.000 v.o.n. per appartement. De kopers tekenen een afzonderlijke aanneemovereenkomst met een niet-gelieerd bouwbedrijf, op grond waarvan zij tien termijnen van ieder € 20.000 zijn verschuldigd. Zodra voldoende koop- en aanneemovereenkomsten zijn aangegaan, worden de verkochte appartementen in de bestaande staat (oud gebouw) overgedragen. Dat kan via een ABC-levering of met een beroep op artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: Wet BRV) tegen één keer 6% overdrachtsbelasting geschieden. Vervolgens start de aannemer met de sloop van de oudbouw en de realisatie van het gehele complex.[19] Over de sloop- en aanneemkosten is 21% btw verschuldigd.
Zodra de aannemer met zijn werkzaamheden is begonnen, zal de ontwikkelaar de niet-verkochte appartementen niet lang meer in de overdrachtsbelas-

16 Hof 's-Hertogenbosch 16 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:722, r.o. 4.25-4.27.
17 Brief Staatssecretaris van Financiën 27 mei 2016, nr. DGB/2016-1410.
18 Zie HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, en het besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.
19 Ik ga bewust niet in op de vraag of op het niveau van de aannemer (wegens zijn werkzaamheden en financieel belang bij de ontwikkeling van het pand) een economische eigendomsverkrijging voor de overdrachtsbelasting plaatsvindt. Dat valt buiten de strekking van deze bijdrage. Ik meen evenwel dat goede contractuele afspraken tussen ontwikkelaar en aannemer zulks kunnen voorkomen.

tingsfeer kunnen verkopen. Al snel zal sprake zijn van een bouwterrein of een nieuw gebouw in aanbouw. Ook over de koopsom is dan btw verschuldigd. In beginsel kan de koper echter een beroep doen op de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV.

In de opbouwfase zal de waarde van het appartementsrecht doorgaans evenwel toenemen. Stel, een appartement wordt overgedragen op het moment dat al vier termijnen zijn vervallen. Ik verwacht dat het appartement op dat tijdstip een waarde heeft van ten minste € 180.000 v.o.n. Als de verkoper niettemin een koopsom van € 100.000 berekent, belet artikel 15 lid 4 Wet BRV een beroep op de samenloopvrijstelling. De ontwikkelaar is dan én btw verschuldigd over de koopsom én overdrachtsbelasting over de waarde in het economische verkeer. Artikel 15 lid 4 Wet BRV zegt namelijk dat de vrijstelling vervalt als de btw-belaste levering geschiedt tegen een vergoeding beneden de waarde in het economisch verkeer of de hogere kostprijs én de koper de btw niet voor ten minste 90% kan aftrekken. Een particuliere afnemer heeft uiteraard nooit recht op btw-aftrek. En ook een woningcorporatie of vastgoedbelegger zal de gefactureerde btw niet in aftrek kunnen brengen, nu de verhuur van woningen is vrijgesteld van btw en ter zake niet kan worden geopteerd voor btw-belaste verhuur.

Het risico op overdrachtsbelastingheffing kan mijns inziens echter makkelijk worden voorkomen. Met betrekking tot het niet-verkochte appartement dient de ontwikkelaar dan een sloop- en aanneemovereenkomst te sluiten met het bouwbedrijf. Eventueel kan hierbij worden afgesproken dat de ontwikkelaar de aanneemtermijnen schuldig blijft, totdat het appartement is overgedragen aan een uiteindelijke koper. Bij die overdracht moet de ontwikkelaar een koopsom in rekening brengen die gelijk is aan de verkoopprijs van de oudbouw, vermeerderd met de vervallen aanneemtermijnen. Over deze koopsom is dan 'slechts' 21% btw verschuldigd en niet ook nog eens overdrachtsbelasting. Daarnaast kan de lopende aanneemovereenkomst van de ontwikkelaar overgaan op de koper of de koper sluit een nieuwe overeenkomst met het bouwbedrijf ter zake van de afbouw van zijn appartement.

Het samentrekken van handelingen tot een btw-belaste prestatie komt aan de orde in gevallen van nieuwbouw of vernieuwbouw. Als de verbouwing van een oudbouwpand niet leidt tot de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak, doet zich in het geheel geen btw-heffing voor. Ik heb het dan over situaties waarin de verkoop en verbouwing geschiedt door dezelfde partij of door twee of meer entiteiten binnen één fiscale eenheid voor de btw. In een bijdrage uit 2013 wees ik hier al op.[20] In een brief aan de Tweede Kamer onderschrijft de Staatssecretaris van Financiën deze fiscale behandeling: de prestatie is belast met overdrachtsbelasting.[21] De staatssecretaris wijst er ook op dat de verkoper de btw op de verbouwingskosten in dat geval niet in aftrek kan brengen. Winst, interne en btw-vrije kosten (zoals rente en leges) worden echter lager belast.

5. Andere ontwikkelingen

Tot slot wijs ik graag nog op twee andere discussies die de afgelopen tijd telkens weer voorbijkomen en waarover onlangs ook uitgebreide artikelen zijn gepubliceerd:

1. De vraag wanneer voor de toepassing van het verlaagde overdrachtsbelastingtarief sprake is van een woning.[22] In dit kader wil ik volstaan met de opmerking dat ik het verschil in behandeling tussen een woning in aanbouw (wel al 2%) en een oudbouwpand dat wordt getransformeerd naar een woning, maar nog niet als woning is opgeleverd (nog geen 2%) moeilijk kan bevatten.
2. De indexatie van de canon aan de hand van de inflatie bij de fiscale berekening van de contante waarde van een erfpachtrecht.[23] De maatstaf van heffing wordt evenwel gemaximeerd op de volle eigendomswaarde van de zaak waarop het erfpachtrecht betrekking heeft. Ik verwacht dat, als een te hoog indexatiepercentage wordt voorgeschreven, deze aftopping van de heffingsgrondslag in veel gevallen soelaas kan bieden. Belastingplichtigen moeten de lagere volle eigendomswaarde dan wel kunnen aantonen.

Tegen de achtergrond van de besproken ontwikkelingen kan ik alleen maar concluderen dat ook de fiscale vastgoedwereld weer volop in beweging is en ongetwijfeld blijft.

Mr. E.W.E.M. Cox
Vastgoedfiscalist bij CMS in Amsterdam

20 E.W.E.M. Cox, "Najaarsstorm in fiscaal vastgoedland!?", *FTV* 2013, nr. 57, par. 1.1.
21 Brief Staatssecretaris van Financiën 27 mei 2016, nr. DGB/2016-1410.
22 Zie o.a. N.J.M. Sjerps, "Vijf jaar verlaagde overdrachtsbelasting op woningen", *FTV* 2016, nr. 40 en A. Rozendal, "De kwalificatie als woning in de overdrachtsbelasting", *WPNR* 2016, nr. 7114.
23 Zie o.a. R. van Hell, "Waarde, tegenprestatie en overdrachtsbelasting bij erfpacht, is er iemand die het begrijpt?", *VGFC* 2016, nr. 4, R.N.G. van der Paardt, "Belastingrecht actueel", *WPNR* 2016, nr. 7113 en H.M.C. Duin, "De 'Arnhemse ex-erfpachter' en openbaar en ondubbelzinnig verjaringsbezit", *WPNR* 2016, nr. 7115.