

Gelijke monniken, gelijke kappen?

Een vergelijking van het btw-regime voor onroerende goederen¹ in Nederland, België en Frankrijk

Btw-richtlijn / Wet OB 1968 / WBTW / CGI

De jurisprudentie met betrekking tot btw-transacties in de Nederlandse vastgoedpraktijk is de laatste tijd volop in beweging. Na de arresten 'Don Bosco'², 'In wezen nieuwbouw'³ en de daarmee samenhangende zaken⁴, heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie inzake het btw-begrip 'bouwterrein'.⁵ Bij onze zuiderburen België en Frankrijk lijkt een dergelijke ontwikkeling echter niet gaande.

Tijd voor een korte uiteenzetting van de belangrijkste artikelen uit de Btw-richtlijn en een vergelijking van het Nederlandse btw-regime met dat van België en Frankrijk binnen de vastgoedpraktijk, waarbij wij zullen kijken of wij door deze vergelijking nog tot nieuwe of opmerkelijke inzichten kunnen komen.⁶



drs. W.J.A.
Ambergen



mr. J.P. van
Zanten

1. BTW-RICHTLIJN

Conform het stelsel van de Btw-richtlijn worden alle leveringen in beginsel belast en worden vrijstellingen beperkt uitgelegd.

Op grond van art. 135, lid 1, onderdeel j en k, Btw-richtlijn verlenen lidstaten in principe een vrijstelling voor de levering van een (gedeelte van een) gebouw⁷ met het bijbehorende terrein en voor de levering van onbebouwde onroerende goederen.⁸ Hierna zullen eerst deze vrijstellingen met de daarop van toepassing zijnde uitzonderingen behandeld worden. Vervolgens worden het opteren voor een belaste levering en de uitbreiding van het begrip 'belastingplichtige' behandeld.

1.1. LEVERING VAN EEN GEBOUW

De levering van een gebouw wordt krachtens art. 135, lid 1, onderdeel j, Btw-richtlijn vrijgesteld van de heffing van btw. Een 'uitzondering op deze uitzondering' geldt echter voor de in art. 12, lid 1, onderdeel a, Btw-richtlijn bedoelde levering van het gebouw met het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming. Als 'gebouw' wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Het criterium 'vast met de grond verbonden' is nader uitgewerkt in het arrest Maierhofer⁹ van het Hof van Justitie.

De lidstaten mogen voorwaarden stellen aan de toepassing van een btw-belaste levering na verbouwing van gebouwen alsmede aan het begrip 'bijbehorend terrein'. Ook is het lidstaten toegestaan om andere criteria dan dat van de eerste ingebruikneming toe te passen. De Btw-richtlijn noemt als voorbeelden het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering (mits niet langer dan vijf jaar) en het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daarop volgende leve-

ring (mits niet langer dan twee jaar). Ondanks het feit dat de Btw-richtlijn door het noemen van voorbeelden de mogelijkheid lijkt te geven om andere criteria toe te passen, wordt er in de literatuur van uitgegaan dat lidstaten deze mogelijkheid niet hebben.¹⁰

1.2. Levering van onbebouwde goederen

De levering van onbebouwde goederen wordt op grond van art. 135, lid 1, onderdeel k, Btw-richtlijn vrijgesteld van btw. De levering van een bouwterrein zoals bedoeld in art. 12, lid 1, onderdeel b, Btw-richtlijn vormt de uitzondering op deze regel en is btw-belast. Als 'bouwterrein' wordt beschouwd: de door lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen (art. 12, lid 3, Btw-richtlijn). De arresten Emmen¹¹ en Don Bosco van het Hof van Justitie maakten duidelijk dat de vrijstelling voor de levering van kale grond beperkt moet worden uitgelegd en slechts dient voor grond die niet als ondergrond van een gebouw bestemd is.

1.3. Opteren voor een belaste levering

Op grond van art. 137, lid 1, onderdeel b en c, Btw-richtlijn kunnen lidstaten aan de belastingplichtige het recht verlenen om te kiezen voor belastingheffing ter zake van de levering van het gebouw met het bijbehorende terrein (niet zijnde de levering van een 'nieuw gebouw' als bedoeld in art. 12, lid 1, onderdeel a, Btw-richtlijn) en voor de levering van onbebouwde goederen (niet zijnde bouwterreinen als bedoeld in art. 12, lid 1, onderdeel b, Btw-richtlijn).

De lidstaten kunnen de bepalingen voor de uitoefening van het keuzerecht vaststellen en de omvang hiervan beperken (art. 137, lid 2, Btw-richtlijn).

1.4. Uitbreiding begrip belastingplichtige

Lidstaten kunnen een ieder als (incidenteel) belastingplichtige aanmerken die incidenteel economische activiteiten verricht, zoals omschreven in art. 9, lid 1, tweede alinea, Btw-richtlijn, maar met name bij de btw-belaste leveringen zoals omschreven in art. 12, lid 1, Btw-richtlijn.

2. BELGIË

In verband met strijdigheid met de Btw-richtlijn heeft België per 1 januari 2011 haar btw-regime aangepast. Zo worden bijbehorende terreinen bij de gelijktijdige levering van nieuwe gebouwen door eenzelfde belastingplichtige nu ook belast met btw. Voorheen waren deze terreinen steeds onderworpen aan registratierechten.¹²

Voorname facetten uit de Btw-richtlijn zijn thans in België als volgt vormgegeven:

Op grond van art. 44, par. 3, 1°, onderdeel a, Wetboek van de belasting over toegevoegde waarde (hierna: WBTW) geldt als hoofdregel dat 'de levering van uit hun aard onroerende goederen' vrijgesteld is van de heffing van btw. Hierop wordt de levering van een gebouw met een bijbehorend terrein uitgezonderd, mits de vervreemding uiterlijk plaatsvindt op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van de goederen, door:

- een belastingplichtige (zijnde een 'beroepsoprichter' zoals een projectontwikkelaar) die voornoemde goederen heeft opgericht of heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen;
- een belastingplichtige die anders dan in uitoefening van een economische activiteit een voornoemd goed heeft opgericht of heeft laten oprichten en ten aanzien van deze activiteit kiest voor toepassing van het btw-regime (zijnde ondernemers die geen beroepsoprichter zijn);
- een incidenteel belastingplichtige wanneer hij op door de koning te bepalen wijze kennis heeft gegeven van zijn bedoeling een dergelijke vervreemding te verrichten met voldoening van belasting (zijnde niet-belastingplichtige natuurlijke personen of rechtspersonen).

Onder gebouw of gedeelte van een gebouw wordt ieder bouwwerk verstaan dat vast met de grond verbonden is (art. 1, par. 9, WBTW). Het bijbehorend terrein is het terrein waarvoor de toelating werd verkregen om erop te bouwen en dat door eenzelfde persoon wordt overgedragen tegelijk met het gebouw waartoe het behoort.

Opmerkelijk is dat in tegenstelling tot Nederland waar de levering van nieuwe gebouwen door ondernemers tot twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming btw-belast is, in België is gekozen voor een btw-belaste termijn die loopt tot het einde van het tweede kalenderjaar na de eerste ingebruikneming. Het is de vraag in hoeverre deze 'Belgische termijn' voldoet aan de criteria zoals opgesomd in de Btw-richtlijn, aangezien er geen sprake lijkt te zijn van een levering binnen een tijdvak van twee jaar na eerste ingebruikneming. Indien een nieuw gebouw op 1 januari 2012 in gebruik wordt genomen is de levering tot en met 31 december 2014 immers belast. Dat deze termijn kan oplopen tot nagenoeg drie jaar heeft in België nog niet geleid tot 'fiscale problemen'.

Ook is het begrip 'bouwterrein' niet in het WBTW opgenomen. De levering van onbebouwde goederen/terreinen, waaronder bouwterreinen, niet zijnde een bijbehorend terrein, is hierdoor in principe vrijgesteld van de heffing van btw. De achtergrond hiervan zou liggen in het voorkomen van cumulatie met registratierechten. Gelet op de bewoordingen van art. 135, lid 1, onderdeel k, Btw-richtlijn lijkt het WBTW in strijd te zijn met de Btw-richtlijn. Indien gewenst kan een belastingplichtige echter rechtstreeks een beroep doen op de Btw-richtlijn.

Het is overigens ook niet mogelijk om te opteren voor een btw-belaste levering voor onbebouwde goederen en oude gebouwen met bijbehorende terreinen.

3. FRANKRIJK

In Frankrijk is de levering van onroerende goederen conform het stelsel van de Btw-richtlijn in beginsel btw-belast en wordt op grond van art. 261, 5-1° en 2°, Code général des impôts (hierna: CGI) vrijgesteld van btw:

- de levering van een terrein, niet zijnde een bouwterrein; en
- de levering van gebouwen die meer dan vijf jaar zijn voltooid.

In tegenstelling tot België is in Frankrijk – net als in Nederland – de levering van een bouwterrein btw-belast. De definitie van 'bouwterrein' in art. 257, I-2-1°, CGI sluit echter niet aan bij de intenties van de koper om te bouwen, maar sluit aan bij het Frans ruimtelijk ordeningsrecht en merkt alle terreinen in een 'bebouwbare zone' aan als bouwterrein. De terreinen hoeven dus niet onbebouwd te zijn en ook hoeft de sloop van bestaande opstallen nog niet te zijn begonnen.

Gebouwen die niet meer dan vijf jaar geleden zijn voltooid, worden in art. 257, I-2-2°, CGI aangemerkt als 'nieuwe gebouwen' waarvan de levering btw-belast is.

Voor de levering van gebouwen die al meer dan vijf jaar voltooid zijn en onbebouwde terreinen niet zijnde bouwterreinen, bestaat de mogelijkheid om te opteren voor een btw-belaste levering (art. 260, 5°-bis, CGI).

Ook in Frankrijk kan een ieder die anders dan in uitoefening van een economische activiteit voor de levering van onroerend goed als belastingplichtige worden aangemerkt. Hiervoor geldt de voorwaarde dat de verkoper een gebouw levert dat minder dan vijf jaar is voltooid en hij – de verkoper – dat gebouw heeft verworven 'in toekomstige staat van afwerking'/nog te bouwen gebouw (art. 257, I-3-2°-a, CGI).

Bij de levering van 'nieuwe gebouwen' is in Frankrijk steeds de totale vergoeding belast met btw. Bij de levering van bouwterreinen en bij door optie belaste leveringen is de maatstaf van heffing echter afhankelijk van het aftrekrecht van de verkoper. Indien verkoper bij diens aankoop geen aftrekrecht had, is krachtens art. 268, CGI het verschil tussen de aankoopprijs en verkoopprijs belast (margeregeling). Had de verkoper wel recht op aftrek van voorbelasting, dan is de totale vergoeding belast.

4. VERGELIJKING BTW-REGIMES MET NEDERLAND

In onderstaande tabel worden de btw-regimes ter zake van vastgoedtransacties vergeleken met die van Nederland. Een eventueel bijbehorend terrein volgt het btw-regime van het gebouw.

Stelsel	Btw-richtlijn	Nederland	België	Frankrijk
Levering in beginsel	Belast	Vrijgesteld	Vrijgesteld	Belast

Soort belastingplichtige	Onroerend goed	Nederland	België	Frankrijk
Ondernemer	Grond (geen bouwterrein)	Vrijgesteld	Vrijgesteld	Vrijgesteld, tenzij optie (dan belast over vergoeding)
	Bouwterrein	Belast	Vrijgesteld	Belast over vergoeding/marge
	Oud gebouw	Vrijgesteld, tenzij optie	Vrijgesteld	Vrijgesteld, tenzij optie (dan belast over vergoeding/marge)
	Nieuw gebouw	Belast	Belast, mits ondernemer is beroepsoprichter	Belast over vergoeding
Incidenteel belastingplichtige	Grond (geen bouwterrein)	Buiten bereik van btw	Vrijgesteld	Buiten bereik van btw
	Bouwterrein	Buiten bereik van btw	Vrijgesteld	Buiten bereik van btw
	Oud gebouw	Buiten bereik van btw	Vrijgesteld	Buiten bereik van btw
	Nieuw gebouw	Buiten bereik van btw	Vrijgesteld, tenzij keuze voor belastingplicht	Buiten bereik van btw, tenzij verworven 'in toekomstige staat van afwerking'

5. CONCLUSIE

De Btw-richtlijn lijkt voor de lidstaten een relatief eenvoudig kader voor te schrijven omtrent de belaste levering van onroerende goederen. Ondanks het gegeven dat dit in de praktijk niet tot problemen leidt, lijkt België echter een te ruime termijn te hanteren voor de btw-belaste periode van een nieuw gebouw. Daarnaast biedt het WBTW geen mogelijkheden om de levering van een bouwterrein te belasten met btw. Wel is er in België in tegenstelling tot in Nederland voor particulieren en andere niet-belastingplichtigen de mogelijkheid om te kiezen voor een met btw-belaste levering van een nieuw gebouw. Hierdoor ontstaat de mogelijkheid tot aftrek van voorbelasting voor deze incidenteel belastingplichtigen. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid in de Btw-richtlijn om een 'incidenteel belastingplichtige' te creëren. Daardoor ontstaat de gerede, maar voorzienbare kans, dat dit in bepaalde gevallen zal leiden tot cumulatie van btw.

Frankrijk hanteert de mogelijkheid om de levering te belasten tot en met vijf jaar na de voltooiing van een nieuw gebouw. Hierdoor speelt het moment van eerste ingebruikname voor de belastbaarheid van de levering geen rol. Praktisch hierbij is dat het moment van voltooiing over het algemeen eenvoudiger is vast te stellen dan het moment van eerste ingebruikname. Voor Nederland zou een dergelijk

lange btw-belaste periode overigens het belang van opteren voor een btw-belaste levering enigszins kunnen inperken ervan uitgaande dat een gebouw over het algemeen binnen een termijn van drie jaar na oplevering in gebruik wordt genomen.

Of er sprake is van een bouwterrein wordt slechts bepaald aan de hand van de ligging van een terrein (al dan niet in een bebouwde zone). Uit de vragen van de Hoge Raad aan het Hof van Justitie zal moeten blijken of de Nederlandse definitie in art. 11, lid 4, Wet OB 1968 aangepast moet worden en of de definitie zich zal (moeten) ontwikkelen in Franse richting waardoor ook bebouwde, niet gesloopte terreinen in de btw-sfeer geleverd kunnen worden. Los van de invulling van dit begrip – intenties van een koper zullen naar onze mening toch zeker een rol moeten spelen bij een bouwterrein – is opvallend dat het Franse btw-regime voor vastgoedtransacties voor het voornaamste deel in overeenstemming lijkt met de Btw-richtlijn. Wellicht is dit verklaarbaar door de grote Franse betrokkenheid bij de totstandkoming van wat wij nu als Btw-richtlijn kennen.

De auteurs zijn als belastingadviseur werkzaam bij CMS Derks Star Busmann te Utrecht. De auteurs danken Thomas Vanhee voor zijn bijdrage aan dit artikel.

- 1 De Wet OB 1968 hanteert het civielrechtelijke 'onroerende zaken'. Aangezien de Btw-richtlijn de term 'onroerende goederen' hanteert, hetgeen een communautair begrip is, zal in dit artikel alleen deze term worden gebruikt.
- 2 HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, *NTFR* 2009/2583, *V-N* 2009/59.17, HR 10 juni 2011, nr. 41.510bis, *NTFR* 2011/1480, *V-N* 2011/29.23 en Hof Den Haag 2 maart 2012, nr. 11/00384, *NTFR* 2012/1083, *V-N* 2012/717.
- 3 HR 19 november 2010, nr. 08/01021, *NTFR* 2011/694, *V-N* 2010/62.21.
- 4 Zie o.a. HR 10 juni 2011, nr. 08/02606, *NTFR* 2011/1619, *V-N* 2011/34.8 inzake de sloop van een bedrijvencomplex tot en met de funderingen en HR 10 juni 2011, nr. 08/02791, *NTFR* 2011/1481, *V-N* 2011/32.17 voor prejudiciële vragen inzake Don Bosco en 'Vernieuwbouw'.
- 5 HR 9 september 2011, nr. 10/02888, *NTFR* 2011/2262, *V-N* 2011/44.13.
- 6 De behandeling van overdrachtsbelasting/registratierechten wordt op grond van de zeer uiteenlopende systematiek voor dit artikel buiten beschouwing gelaten.
- 7 In verband met de leesbaarheid wordt hierna kortheidshalve gesproken over de 'levering van een gebouw'.
- 8 De vestiging en overdracht van zakelijke rechten valt omwille van de leesbaarheid buiten de beschouwing van dit artikel.
- 9 HvJ 16 januari 2003, zaak C-315/00, *NTFR* 2003/177, *V-N* 2003/9.19.
- 10 D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Fiscale Monografieën nr. 46, derde druk, Kluwer, Deventer 2001, p. 254, gaan er, gelet op de ratio van de bepaling, van uit dat het niet de bedoeling zal zijn dat lidstaten de vrijheid hebben om onbeperkt voor belastingheffing te kiezen. Volgens B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belastingheffing over toegevoegde waarde* (diss.), Fed Fiscale Studieresie nr. 28, Fed, Deventer 1992, par. XIV.5, vormen de in de bepaling genoemde voorbeelden een limitatieve opsomming.
- 11 HvJ 28 maart 1996, zaak C-468/93, *V-N* 1996, p. 1545, punt 24.
- 12 A. Reyes en T. Vanhee, 'Hervormingen Franse en Belgische onroerend goed regime', *Internationale fiscale actualiteit* 2011/7.