

OVERDRACHTSBELASTING OF OMZETBELASTING EN SOMS GEEN VAN BEIDE OF ZELFS ALLEBEI



mr. R.J.W. (Ralf) van Remmen

Kandidaat-notaris bij VPVA notarissen te Ede

C.L.R. (Christa) Kraak, LL.B.

Masterstudent aan de Radboud Universiteit te Nijmegen en medewerkster bij VPVA notarissen te Ede

Inleiding

Bij de overdracht van onroerend goed is de belastingheffing soms niet eenvoudig. Is de levering belast met btw, of is de verkrijging belast met overdrachtsbelasting? In deze bijdrage behandelen wij in hoofdlijnen de heffing van btw bij de levering van onroerend goed. Daarbij behandelen wij onder andere de Don Bosco-leer (de samengestelde prestatie). Omdat bij de behandeling van de fiscaliteit van onroerend goed de overdrachtsbelasting niet kan ontbreken, zullen wij ook ingaan op de samenloopvrijstelling.

In het andere artikel in deze editie zal Hugo Bahlman ingaan op de maatstaf van heffing. In die bijdrage zal artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBRV) in combinatie met nieuwbouw en Don Bosco worden behandeld.

1. Omzetbelasting bij onroerend goed transacties

1.1 Omzetbelasting in het algemeen

Btw wordt onder andere geheven bij de levering van goederen of diensten door een als zodanig handelende btw-ondernemer. De btw-regeling is gebaseerd op Europese regelgeving (thans: btw-richtlijn). Volgens artikel 1 lid 2 van de btw-richtlijn is de btw een algemene verbruiksbelasting. Dit houdt in dat de belasting dient te drukken op de consumptieve besteding van particulieren en daarmee gelijkgestelden. Hoewel de belasting dient te drukken op de particulier, is het de ondernemer die de levering verricht die de belasting af moet dragen. De ondernemer die de levering verricht is dus de belastingplichtige. Voordat men aankomt bij de vraag of over een transactie btw is verschuldigd, dient men zich eerst af te vragen of de betreffende vervreemder wel een btw-ondernemer is. Indien de vervreemder geen btw-ondernemer is, kan de transactie niet belast zijn met btw. Met btw-ondernemer wordt bedoeld een ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB).¹

1.2 Omzetbelasting bij onroerende zaken

In beginsel vrijgesteld

Ten opzichte van roerende zaken hebben onroerende zaken een bijzondere positie met betrekking tot de btw. Onroerende zaken hebben veelal een lange of onbepaalde levensduur en worden gedurende hun bestaan vaak overgedragen. Hierbij kan de onroerende zaak van de ondernemerssfeer naar de consumptieve sfeer gaan en andersom. Indien de onroerende zaak door een ondernemer aan een niet-ondernemer wordt geleverd, is de btw een eindheffing. Indien de onroerende zaak in een later stadium weer aan een ondernemer wordt geleverd, is bij latere levering opnieuw btw verschuldigd. Bij de latere levering kan cumulatie van btw optreden als de koper geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Om cumulatie van btw te vermijden is de levering van een onroerende zaak op grond van artikel 11 lid 1 sub a Wet OB in beginsel vrijgesteld.

Op de hoofdregel van artikel 11 lid 1 sub a Wet OB dat de levering van onroerende zaken vrijgesteld is van btw bestaan drie uitzonderingen. Dit wil zeggen dat indien een levering onder een van deze uitzonderingen valt, de vrijstelling btw niet van toepassing is. In dit geval is wel btw verschuldigd over de levering. Deze uitzonderingen zijn te vinden in artikel 11 lid 1 sub a onder 1° en 2° Wet OB. Kortgezegd gaat het om de volgende uitzonderingen. De eerste uitzondering is de levering van (een gedeelte van) een gebouw en het bijbehorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming. De tweede uitzondering is de levering van een bouwterrein. Tot slot kunnen koper en verkoper gezamenlijk kiezen (onder strikte voorwaarden) voor een met btw belaste levering (ook wel: opteren voor de btw). In dat laatste geval geldt de zogenaamde verleggingsregeling.

Levering van 'een gebouw'

Onder gebouw wordt volgens artikel 11 lid 5 Wet OB verstaan 'ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden'. Uit de Memorie van Toelichting volgt dat het begrip bouwwerk een ruimere betekenis heeft dan hetgeen in

¹ Hieronder valt ook een zogenaamde quasi-ondernemer als bedoeld in artikel 7 lid 2 sub b Wet OB (waaronder bijvoorbeeld valt de verhuurder van een pand).

het maatschappelijk verkeer onder bouwwerk wordt verstaan.² Onder gebouw vallen derhalve niet alleen 'echte' gebouwen zoals kantoren, huizen, schuren en dergelijke. Maar ook bijvoorbeeld bruggen, viaducten, tunnels, wegen en pleinen. Ook sportvelden (al dan niet omgeven door tribunes) worden als bebouwing gezien. Echter, het enkel egaliseren en inzaaien van de grond is niet voldoende. Ook (gedeeltelijk) onder de grond of zich onder het water bevindende constructies zoals parkeergarages en leidingen vormen, volgens het besluit van de Staatssecretaris van Financiën, bebouwing.³ Dit kan anders zijn indien het gaat om: "reguliere (doorgaande) leidingen voor bijvoorbeeld, gas, elektra, water of kabelnetwerken [...] die niet enkel dienstbaar zijn aan het betreffende perceel en die geen functie (meer) vervullen voor een op dat perceel eventueel nieuw te realiseren opstal."⁴ Een nog niet voltooid gebouw en ook een gedeeltelijk gesloopt gebouw voldoen volgens het besluit btw-technisch aan de uitleg van een gebouw.⁵ Indien op het moment van levering nog een gebouw aanwezig is, maar de verkoper zich heeft verbonden een onbebouwd terrein te leveren en het bestaande gebouw door de verkoper of in zijn opdracht wordt gesloopt, geldt voor de btw dat onbebouwd grond wordt geleverd. De intentie om een onbebouwd terrein te leveren is dan doorslaggevend.⁶ Later in dit artikel zullen wij hier verder op in gaan.

Tijdstip van eerste ingebruikneming

Van ingebruikneming is sprake indien het goed feitelijk wordt gebruikt overeenkomstig de bestemming van de onroerende zaak. Dit houdt bijvoorbeeld het moment in waarop een kantoorpand wordt betrokken, de productie aanvang neemt in een bedrijfshal of het moment waarop een huurder een gebouw in gebruik neemt.⁷ Volgens artikel 11 lid 5 sub b Wet OB kan ook sprake zijn van een eerste ingebruikneming indien een bestaand gebouw dermate is verbouwd, dat door de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. De levering van een gebouw vóór of op het tijdstip van eerste ingebruikneming is belast met btw. Dit geldt ook nog voor elke volgende levering binnen twee jaren na de eerste ingebruikneming. Na deze twee jaren geldt de vrijstelling van artikel 11 lid 1 sub a Wet OB en is de levering vrijgesteld van btw.

Volgens de btw-richtlijn geldt in beginsel de vrijstelling van btw vanaf het moment dat de onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen. Omdat dit een zogenaamde

'kan-bepaling' is, hebben de lidstaten de vrijheid om te bepalen dat deze vrijstelling pas geldt vanaf maximaal twee jaar na eerste ingebruikneming. Met de invoering van de tweejaarstermijn heeft de Nederlandse wetgever willen voorkomen dat btw kan worden ontgaan. De bouwer van een bouwwerk zou anders, net voor de oplevering, het gebouw voor korte tijd zelf in gebruik kunnen nemen, waarna de vrijstelling van btw van toepassing zou zijn.

Levering van een bouwterrein

Sinds 1 januari 2017 spreken we van een bouwterrein indien sprake is van "onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen".⁸ Of sprake is van een bouwterrein moet worden bepaald aan de hand van de feitelijke situatie op het moment dat de btw-levering plaatsvindt.⁹

1.3 Samenloopvrijstelling

Zoals hiervoor beschreven is de levering van een onroerende zaak in een aantal gevallen belast met btw. In beginsel leidt zo'n levering ook tot een met overdrachtsbelasting belastbare verkrijging. In dat geval zou over dezelfde transactie zowel btw als overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Om cumulatie van deze twee belastingen te voorkomen is in artikel 15 lid 1 sub a WBRV een vrijstelling overdrachtsbelasting opgenomen (hierna: de samenloopvrijstelling). Er geldt een vrijstelling van overdrachtsbelasting in het geval van een verkrijging krachtens een levering als bedoeld in artikel 11 lid 1 sub a onder 1° Wet OB (de van rechtswege met btw belaste levering), tenzij de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt én de koper de btw geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.

Samenloopvrijstelling bij verkrijging van een bouwterrein of nieuwbouw

Onder de samenloopvrijstelling valt in ieder geval de verkrijging van een bouwterrein en de verkrijging van nieuwbouw in de zogenoemde 'bouw- en handelsfase'. Dit wil zeggen de levering van een gebouw uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming. De samenloopvrijstelling is echter niet van toepassing indien de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de btw op grond van artikel 15 Wet OB geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen, tenzij de zesmaandstermijn van artikel 15 lid 6 WBRV van toepassing is (waarover hierna meer). Indien partijen opteren voor een met btw belaste levering is de samenloopvrijstelling ook niet van toepassing.

Gebruikt als bedrijfsmiddel, zogenoemde tenzij-regel

De samenloopvrijstelling is zoals gemeld niet van toepassing indien de geleverde onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de btw geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Voor de bepaling of een onroerende

2 Kamerstukken II, 1995-96, 24703, 3, p. 4.

3 Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, NTFR 2013/2010, Par. 3.1.3.

4 Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, NTFR 2013/2010, Par. 4.3.2.

5 In de jurisprudentie worden restanten van een gebouw echter niet altijd nog als gebouw aangemerkt.

6 HvJ EG 19 november 2009, C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722.

7 Indien de huurovereenkomst al is ingegaan en de huur wordt betaald, terwijl de huurder het pand feitelijk nog niet betreft, is het pand feitelijk nog niet door de huurder in gebruik genomen. Voor de overdrachtsbelasting zou echter aangenomen kunnen worden dat het pand dan al wel als bedrijfsmiddel is gebruikt, hetgeen van belang kan zijn voor de samenloopvrijstelling.

8 Artikel 11 lid 6 Wet OB.

9 Of sprake is van onbebouwde grond dan wel of de grond bestemd is om te worden bebouwd is al veel geschreven en geprocedeerd. Om de omvang van dit artikel enigszins te beperken zullen wij niet nader ingaan op de definitie van een bouwterrein.

zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt wordt aangesloten bij de 'eerste ingebruikneming'. Indien een onroerende zaak incidenteel of tijdelijk gebruikt wordt voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming, is geen sprake van gebruik als bedrijfsmiddel. Pas zodra de onroerende zaak feitelijk op duurzame wijze overeenkomstig de objectieve bestemming wordt gebruikt, spreekt men over gebruik als bedrijfsmiddel.

Een bouwterrein blijft voor de toepassing van de samenloopvrijstelling altijd als ongebruikt aangemerkt. Stel dat een bouwterrein regelmatig wordt gebruikt als parkeerterrein, zonder dat hierop verdere faciliteiten zijn aangebracht. Dan wordt voor de samenloopvrijstelling het stuk grond toch gezien als ongebruikt. Volgens de Staatssecretaris van Financiën ontnemt "ander tussentijds gebruik van een bouwterrein, in afwachting van de start van bebouwing, [...] op zichzelf aan het perceel grond niet de status van bouwterrein."¹⁰ Dit wordt pas anders indien het bouwterrein wordt bebouwd met een gebouw. In dat geval verliest het terrein zijn status als bouwterrein.

Versoepeling tenzij-regel

In artikel 15 lid 6 WBRV is een versoepeling op de hiervoor omschreven tenzij-regel opgenomen.¹¹ Op basis van deze versoepeling hoeft gebruik van een onroerende zaak als bedrijfsmiddel niet in de weg te staan voor de toepassing van de samenloopvrijstelling. Het artikellid bepaalt dat in het geval dat:

- de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt, en de verkrijger recht heeft op geheel of gedeeltelijke aftrek van de btw;
- de verkrijging plaatsvindt binnen zes maanden na eerste ingebruikneming; en
- de verkrijging in een notariële akte wordt opgenomen, de samenloopvrijstelling toch kan worden toegepast. Deze regeling is met name bedoeld als tegemoetkoming voor projectontwikkelaars die projecten ontwikkelen voor de verkoop aan beleggers, maar deze projecten eigenlijk alleen in verhuurde staat kunnen verkopen.

Samenloopvrijstelling en artikel 37d

Artikel 37d Wet OB is (van rechtswege) van toepassing in het geval sprake is van de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen.¹² Bij toepasselijkheid van artikel 37d wordt (voor de btw) geacht dat geen levering (of dienst) heeft plaatsgevonden. Er is voor de btw geen belastbaar feit en er vindt derhalve geen btw-heffing plaats. Dit heeft tot gevolg dat de samenloopvrijstelling in beginsel niet van toepassing is. Er is immers geen sprake van een met btw belaste levering. De Minister heeft echter goedgekeurd dat onder voorwaarden op een

dergelijke levering toch de samenloopvrijstelling kan worden toegepast.¹³

2. Het Don Bosco-arrest

Op 10 juni 2011 heeft de Hoge Raad arrest gewezen in de zaak *Don Bosco*.¹⁴ Een uitspraak die zowel in de literatuur als in de praktijk behoorlijk wat teweeg heeft gebracht. Het arrest is op het moment van schrijven alweer ruim elf jaar geleden geweest, maar is tezamen met de verscheiden daarop voortbordurende uitspraken nog steeds dagelijkse kost in de praktijk.

2.1 Casus en zaaksverloop

De casus van het arrest *Don Bosco* verliep als volgt. In 1998 verkoopt Stichting Leusderend aan Don Bosco Onroerend Goed B.V. (hierna: Don Bosco) een perceel. Op dit perceel bevonden zich twee (oudere) gebouwen waarvan Don Bosco voornemens was om deze gebouwen te slopen. Stichting Leusderend zou hiervoor de sloopvergunning aanvragen en met een aannemer een overeenkomst tot sloop aangaan. Stichting Leusderend betaalt de kosten aan de aannemer. De kosten worden vervolgens doorberekend in de verkoopprijs aan Don Bosco. Op 30 september 1999 is de aannemer gestart met de sloopwerkzaamheden. Diezelfde middag heeft de levering van het perceel aan Don Bosco plaatsgevonden. Vervolgens heeft Stichting Leusderend de opstallen verder gesloopt en is op de onroerende zaak in opdracht en voor rekening van Don Bosco nieuwbouw gerealiseerd.

Don Bosco heeft bij de verkrijging van het perceel een beroep gedaan op de samenloopvrijstelling, omdat zij van mening was dat sprake was van de levering van een bouwterrein, zodat over de levering btw verschuldigd was. De inspecteur volgde het standpunt van Don Bosco niet en heeft ter zake van de verkrijging van het perceel een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd. Don Bosco gaat hiertegen in bezwaar en tekent vervolgens beroep aan bij het Gerechtshof Amsterdam. Het Gerechtshof verklaart het beroep ongegrond, met als argument dat de sloophandelingen die zijn verricht voorafgaand aan de levering ondergeschikt zijn en niet hebben geleid tot de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak. Daarbij is volgens het hof de intentie van partijen om de opstallen geheel te slopen niet relevant. Don Bosco gaat vervolgens tegen de uitspraak in cassatie.

In cassatie stelt Don Bosco dat de betreffende bepalingen van de toenmalige Zesde Richtlijn zodanig geïnterpreteerd dienen te worden, dat over de levering van het perceel btw is verschuldigd. De Hoge Raad (hierna: HR) besluit prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU).¹⁵ De beantwoording van het HvJ EU is als volgt:

10 Besluit van 16 maart 2017, nr. BLKB2017/51500M, *Stcrt* 2017/16579, par 2.1.2.

11 Voorheen in een iets andere vorm opgenomen in de zogenoemde Projectontwikkelaarsresolutie.

12 De huidige stand van zaken met betrekking tot de toepasselijkheid van artikel 37d is recent behandeld in: M.D.C. Gomes Vale Viga, 'Hoe 'om' te gaan met art. 37d Wet OB?', FBN 2022/29.

13 Besluit van 16 maart 2017, nr. BLKB2017/51500M, *Stcrt* 2017/16579, par 2.2.2.

14 HR 10 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN0646 (*Don Bosco*).

15 HR 3 oktober 2008, ECLI:NL:HR:BF3801.

“Artikel 13, B, sub g, van de Zesde Richtlijn [...] moet aldus worden uitgelegd dat de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, niet onder de in het eerstgenoemde artikel neergelegde vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde valt. Dergelijke handelingen van levering en sloop vormen, vanuit het oogpunt van de belasting over de toegevoegde waarde, één handeling (onderstreping door auteurs), die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd.”

De HR overweegt naar aanleiding van de beantwoording van het HvJ EU als volgt:

“Aangezien de overeenkomst tussen de verkoper en belanghebbende, waarbij de verkoper voor de sloop van het oude gebouw instond, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp had, geven ‘s Hofs hiervoor in 2.2 weergegeven oordelen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. In dit geval is niet van belang hoever de sloop van het oude gebouw ten tijde van de verkrijging van het terrein was gevorderd, maar is beslissend de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk (onderstreping door auteurs) door de verkoper aan belanghebbende is opgeleverd (onderstreping door auteurs).”

De HR verwijst de zaak voor verdere behandeling naar het Gerechtshof ‘s-Gravenhage. Dit Gerechtshof komt eindelijk tot het oordeel dat sprake is geweest van de levering van een bouwterrein.¹⁶ De levering was derhalve inderdaad belast met btw en een beroep op de samenloopvrijstelling was gerechtvaardigd.

2.2 Rechtsregel Don Bosco

Uit het Don Bosco arrest volgt dat de levering van een gebouw en de door de verkoper verrichte sloophandelingen voor btw onder omstandigheden gezien moeten worden als één (samengestelde) prestatie. Of dit zo is, moet beoordeeld worden aan de hand van de feitelijke omstandigheden. Het gevolg hiervan is dat bij de overdracht van een bebouwd perceel dit perceel voor wat betreft de btw toch kan kwalificeren als de levering van een bouwterrein, indien de verkoper sloophandelingen verricht (althans, daarvoor in staat). Deze sloophandelingen dienen dan wel verricht te zijn met het oog op de (op)levering van een bouwterrein. Met andere woorden: het moet in ieder geval de intentie zijn van partijen om onbebouwde grond te leveren. Daarnaast dienen de sloophandelingen voor rekening en risico van de verkoper te worden verricht. Het object van de btw-levering is dan niet de juridische levering van het bestaande gebouw, maar het object van

de btw-levering is dan onbebouwde grond.

Voorbeeld

Verkoper X verkoopt een perceel grond met daarop een oud gebouw aan koper Y. Het perceel grond is bestemd om te worden bebouwd met een nieuw gebouw door Y. X en Y spreken af dat X voor zijn rekening en risico zorgdraagt voor de sloop van het bestaande gebouw. De kosten voor de sloop worden doorberekend in de koopsom die Y betaalt. Voordat het bestaande gebouw volledig is gesloopt wordt het perceel grond (nog niet onbebouwd) geleverd aan Y.

Op grond van het Don Bosco arrest worden de levering van het perceel grond en de sloop van het bestaande gebouw gezien als één (samengestelde) prestatie, te weten de levering van een perceel onbebouwde grond. Dit perceel onbebouwde grond is bestemd om door Y te worden bebouwd. Daarmee is het object van de btw-levering een bouwterrein. Over de levering van het perceel grond is btw verschuldigd. Voor de overdrachtsbelasting kan een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling.

Ook indien er in het geheel nog geen sloophandelingen zijn verricht, kan de Don Bosco-leer van toepassing zijn, waarover hierna meer.

3. Koop-/aannemingsovereenkomsten

De levering van een perceel grond (eventueel met bestaande (oude) opstallen), niet zijnde een bouwterrein, is in beginsel belast met overdrachtsbelasting en vrijgesteld van de heffing van btw. De bouw van een gebouw (aanneming) is wel belast met btw. In navolging van het Don Bosco arrest heeft de HR op 22 maart 2013 geoordeeld dat de verkoper die niet alleen de grond levert, maar ook toezegt een eventueel bestaand gebouw te slopen en een nieuw gebouw te realiseren, voor de btw één (samengestelde) prestatie verricht, te weten de levering van een nieuw gebouw.¹⁷ Dit heeft tot gevolg dat wanneer een verkoper zowel een koopovereenkomst sluit voor de levering van een perceel grond en daarnaast een aannemingsovereenkomst sluit voor de bouw van een nieuw gebouw, het object van de btw-levering in zijn geheel de levering van een nieuw gebouw betreft. De gehele prestatie is daarmee belast met btw. Deze btw-levering vindt plaats op het moment van oplevering van het nieuwe gebouw, maar mag fiscaal worden toegerekend aan de juridische levering van het onroerend goed. Het hiervoor vermelde geldt ook bij zogenaamde ‘vernieuwbouw’, waarbij de verkoper een bestaand gebouw niet sloopt, maar zodanig verbouwt dat sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’. Een dergelijk gebouw wordt voor de btw gezien als een nieuw, nog niet in gebruik genomen gebouw. De levering daarvan is belast met btw.

Voorbeeld

Verkoper/aannemer X verkoopt een perceel grond aan koper Y. Daarnaast sluiten X en Y een aannemingsovereenkomst waarbij X zich verplicht om in opdracht van Y een

¹⁶ Hof ‘s-Gravenhage 2 maart 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BV8564.

¹⁷ HR 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5307.

nieuw gebouw te realiseren.

De aanneemsom is in ieder geval belast met btw. Op grond van het arrest van 22 maart 2013 verricht X in een dergelijk geval voor de btw één (samengestelde) prestatie, te weten de levering van een nieuw gebouw. Daarmee is het object van de btw-levering een nieuw gebouw. Over de (gehele) levering van het nieuwe gebouw is btw verschuldigd. Voor de overdrachtsbelasting kan een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling.

Om te voorkomen dat de gehele transactie (de juridische levering van het perceel en de sloop van het oude gebouw en de bouw van het nieuwe gebouw) belast is met btw, kan gewerkt worden met een koopovereenkomst en gescheiden aannemingsovereenkomst. De overdracht van het perceel met oude opstal is dan belast met overdrachtsbelasting. De sloop van het oude gebouw en de bouw van het nieuwe gebouw is belast met btw. Van belang daarbij is dat de verkoper niet dezelfde ondernemer is als de aannemer. Daarnaast dienen de verkoper en aannemer geen fiscale eenheid te vormen. Natuurlijke personen en lichamen die tot een fiscale eenheid behoren worden voor de Wet OB gezien als één ondernemer (artikel 7 lid 4 Wet OB). Ook moet er voor worden gewaakt dat de verkoper en de aannemer niet op enigerlei wijze een samenwerking hebben die als een btw-entiteit kan worden gezien. Bijvoorbeeld het delen van de projectwinst (partage).

Voorbeeld

Verkoper X verkoopt een perceel grond met (oude) opstal aan koper Y. Koper Y sluit vervolgens een sloop- en aannemingsovereenkomst met aannemer Z voor de bouw van een nieuw gebouw. Verkoper X en aannemer Z vormen geen fiscale eenheid voor de btw.

Omdat hier sprake is van twee verschillende ondernemers (X en Z), vormt de levering van de grond met (oude) opstal een zelfstandige prestatie ten opzichte van de sloop en aanneming. De levering van het perceel grond met (oude) opstal is belast met overdrachtsbelasting. De sloop en aanneming is belast met btw.

Nb. indien verkoper X en aannemer Z een fiscale eenheid vormen voor de btw, wordt de levering van de grond en de sloop en aanneming wel gezien als één (samengestelde) prestatie, waarover in zijn geheel btw is verschuldigd.

4. Samenloopvrijstelling bij latere btw-levering

Eerder in dit artikel zijn wij al ingegaan op de samenloopvrijstelling. Hier gaan wij in op de samenloopvrijstelling in het geval de levering voor de btw wordt geacht op een later moment plaats te vinden.

Indien de levering van het perceel tezamen met de sloop van een bestaande gebouw en/of de bouw van een nieuw gebouw wordt aangemerkt als één (samengestelde) prestatie, vindt voor de btw de levering plaats op het moment van respectievelijk de voltooiing van de sloop of de oplevering van het nieuwe gebouw. De juridische levering van het perceel betreft niet het moment van levering als bedoeld in de Wet OB. Voor wat betreft de overdrachtsbe-

lasting vindt daarentegen te verkrijging wel plaats op het moment van juridische levering van het perceel. De overdrachtsbelasting is een tijdstipbelasting. Dat wil zeggen dat voor de overdrachtsbelasting de status van het perceel op het moment van verkrijging (lees: juridische levering) in beginsel bepalend is. Een strenge benadering van de overdrachtsbelasting zou inhouden dat in een dergelijk geval de samenloopvrijstelling niet van toepassing is. Op het moment van verkrijging voor de overdrachtsbelasting is immers (nog) geen sprake van een met btw belaste levering. Er is geen sprake van samenloop. In het samenloopbesluit is echter aangegeven dat de van rechtswege (op grond van de hiervoor omschreven arresten) met btw belaste levering voor de toepassing van de samenloopvrijstelling kan worden toegerekend aan het moment van de (eerdere) verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Mits aan alle andere voorwaarden voldaan, kan daarmee bij de (eerdere) juridische verkrijging de samenloopvrijstelling worden toegepast.

5. Tot slot: btw of overdrachtsbelasting; is er een keuzemogelijkheid?

Aan de hand van het hiervoor behandelde is het onder bepaalde omstandigheden mogelijk om de heffing van btw dan wel overdrachtsbelasting enigszins te sturen. Een ontwikkelaar die zowel verkoper als aannemer is, kan ervoor kiezen om een gecombineerde koop-/aannemingsovereenkomst te sluiten. De levering van de grond gaat op in de bouw van het nieuwe gebouw en er is sprake van één (samengestelde) met btw belaste prestatie. Indien dezelfde ontwikkelaar twee verschillende vennootschappen en overeenkomsten gebruikt (een voor de verkoop en een voor de (sloop en) aanneming), mits die vennootschappen geen fiscale eenheid vormen, is sprake van twee zelfstandige prestatie. Indien het te leveren perceel grond niet kwalificeert als bouwterrein (er is bijvoorbeeld nog een oud gebouw aanwezig en de betreffende verkoper verbindt zich niet om voor zijn rekening en risico het oude gebouw te slopen), dan is de verkrijging van de grond belast met overdrachtsbelasting. De (sloop van het oude gebouw en de) bouw van het nieuwe gebouw is belast met btw.

De afweging tussen btw (21%) of overdrachtsbelasting (2% of 8%) over de grond is met name afhankelijk van de persoon van de koper en het voorgenomen gebruik. Indien de koper het nieuwe gebouw niet gebruikt ten behoeve van btw belaste prestaties, zou in principe een transactie in de overdrachtsbelasting het meest voordelig zijn. Denk hierbij aan bijvoorbeeld zelfbewoning of verhuur als woning. Het tarief van de overdrachtsbelasting is namelijk lager dan het tarief van de btw. Indien het nieuwe gebouw gebruikt wordt door een btw-ondernemer ten behoeve van btw belaste prestaties, zou een volledige transactie in de btw het voordeligste zijn. De btw-ondernemer kan de btw die hij betaalt over de aankoop namelijk in aftrek brengen. Eventuele overdrachtsbelasting kan niet in aftrek worden gebracht.