

AANVULLINGEN BASISBOEK VASTGOED FISCAAL 2024

Aanvulling op 9e druk (verwerkt in 10e druk)

1. BTW

Jurisprudentie

Vervaardiging nieuw onroerend goed

In november 2022 heeft de Hoge Raad in het zogenoemde Wollenstoffenfabriek-arrest beslist dat alleen sprake is van vervaardiging als er een ingrijpende wijziging in de bouwkundige constructie van een gebouw heeft plaatsgevonden. 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 dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Doorslaggevend zijn zij echter niet. Wijziging van gebruik of bestemming zonder bouwkundige aanpassingen leidt dus niet tot een nieuw vervaardigd gebouw.

Kort verhuurd vastgoed ook overdracht onderneming?

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft beslist dat ook slechts enkele weken voor de levering verhuurd vastgoed onder de werking van art.37d Wet OB valt, omdat met de onroerende zaak een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, namelijk het exploiteren (verhuren) van het complex. Omdat de onroerende zaak op het moment van overgang werd verhuurd en daarmee door één ondernemer werd gebruikt in het kader van diens onderneming (en niet als voorraad werd aangehouden), en dat de onroerende zaak is overdragen met het oog op het voortgezet gebruik daarvan door één andere ondernemer, is sprake van een algemeenheid van goederen. Er is beroep in cassatie ingesteld, zodat afgewacht moet worden of de Hoge Raad deze beslissing onderschrijft. Het voordeel van

de toepasselijkheid van art. 37d Wet OB is aan de orde ingeval de BTW bij de koper niet aftrekbaar is.

Beleid

Op basis van het Besluit van 12 december 2023 zijn de volgende belangrijkste wijzigingen vermeldenswaard.

Bouwterrein na sloop?

Of er na de sloop van opstallen sprake is van onbebouwde grond, zal aan de hand van de feiten moeten worden beoordeeld. Zijn er op het terrein na de sloop nog een muur die nog een functie heeft of zijn er fundamenteen aanwezig die weer gebruikt worden bij de bouw van een nieuw opstal, dan kan er nog steeds sprake zijn van een bebouwd terrein. Klinkerbestrating die onderdeel uitmaakt van een geheel waarbij bijvoorbeeld de top laag is afgegraven en dat verder bestaat uit drainage en terreinverlichting, kwalificeert als een gebouw. Ook klinkerbestrating met een fundering die in asfalt is ingelegd kwalificeert als een gebouw.

Maar de aanwezigheid van bouwresten of gedeeltelijk aanwezige niet permanente bestrating zoals losse klinkers of stelconplaten en het niet-verwijderen van heipalen die voor de nieuwbouw geen enkele functie meer hebben, is geen beletsel om na de sloop van een gebouw van een onbebouwd terrein te kunnen spreken. Ook de aanwezigheid van een drainagebuis (aanwezig voor de nieuwbouw) of reguliere (doorgaande) leidingen voor gas, elektra, water of kabelnetwerken, staat aan de kwalificatie van bouwterrein niet in de weg.

Te late optie

De optie voor belaste verhuur dient direct bij aangaan van de huurovereenkomst te worden gedaan. Dat gebeurt in de praktijk soms echter pas later, dan geldt een maximale terugwerkende kracht van drie maanden. Maar als er wel BTW gefactureerd is en pas later (formeel) geopteerd wordt, geldt op basis van een goedkeuring 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. Echter daarbij gelden 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%-norm¹ die geldt voor toepassing van de optie belaste verhuur; 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 aanvaarden 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.

Servicekosten bij verhuur

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). 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 of bijkomende prestaties die het btw-regime van de verhuurdienst volgen.

De inhoud van een huurovereenkomst kan daarbij een belangrijke aanwijzing vormen. Van belang is dat in ieder geval sprake van een van de verhuur te onderscheiden prestatie is als de huurder vrij zijn verbruik van de nutsvoorziening kan bepalen. Dat een individu-

¹ Voor bepaalde branches geldt bij verhuur dat geopteerd mag worden voor BTW bij een aftrekpercentage van 70% of meer. Daarbij gaat het onder meer om reisbureaus, makelaars/assurantietussenpersonen en arbo-diensten

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

2. Overdrachtsbelasting

Wetgeving

Algemeen en verlaagd tarief

Het tarief van de OVB was 6% tot 1 januari 2021. Dit tarief is per die datum verhoogd naar 8%. Per 1 januari 2023 is dit tarief 10,4% geworden. Voor woningen geldt een verlaagd tarief van 2% voor de verkrijging van woningen of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Per 1 januari 2021 is dit verlaagde tarief alleen nog maar van toepassing voor woningen die door de koper(s) anders dan tijdelijk gebruikt worden als hoofdverblijf. Voor woningen die worden verhuurd, tweede woningen en vakantiewoningen geldt het tarief van 10,4%. Deze maatregel is bedoeld om het woningbezit voor eigen gebruik te stimuleren en het kopen van woningen door beleggers af te remmen.

Vrijstelling voor starters

Voor zogenoemde starters kan eenmalig een beroep gedaan worden op een vrijstelling. Voorwaarde is dat de koper minimaal 18 jaar is en nog geen 35 jaar oud is. Tevens is de vrijstelling beperkt tot woningen met een waarde niet hoger dan € 400.000 (voor 1 april 2021 was deze grens nog niet ingevoerd). De eenmalige vrijstelling geldt ook als de koper al een koopwoning bezat (en dus niet echt een starter op de woningmarkt is). Deze waardengrens was in 2023 € 440.000 en in 2024 € 510.000.

De koper dient te verklaren de woning als hoofdverblijf te gaan bewonen en de wetgever gaat ervan uit dat dit voor minimaal zes maanden is. Mocht de koper toch niet aan die voorwaarde kunnen voldoen dan vervalt de vrijstelling of het 2% tarief en is alsnog 10,4%

OVB verschuldigd. Tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden die zich voordoen na het sluiten van de koopovereenkomst. Daarbij valt te denken aan overlijden van de verkrijger, baanverlies, emigratie, echtscheiding of duurzaam verlies van de woning, omstandigheden die voor het sluiten van de koopovereenkomst niet aan de orde waren.

Wordt de woning niet per direct als hoofdverblijf gebruikt door bijvoorbeeld een verbouwing, dan zal dat in de regel wel zo zijn dat er binnen twaalf maanden sprake is van het gaan wonen in de woning. De wetgever heeft aangegeven dat het verstrijken van een bepaalde periode tussen de daadwerkelijke ingebruikneming de verkrijger niet in de weg staat voor het gebruiken van de startersvrijstelling. De vrijstelling zal dan ook niet worden teruggenomen omdat de verkrijger nog bezig is met de verbouwing.

3. Samenloop BTW en overdrachtsbelasting

Wetgeving

Overdracht aandelen onroerende zaak rechtspersoon

Het kan voorkomen dat een projectontwikkelaar eigenaar is van een vennootschap die als enig eigendom een bouwterrein bezit. Als nu de aandelen in de vennootschap worden overgedragen in plaats van het bouwterrein, is er geen BTW verschuldigd, aangezien de verkoop van aandelen een BTW-vrijgestelde prestatie is. Indien de vennootschap kan worden gekwalificeerd als onroerendezaakrechtspersoon en de verkrijger een aanmerkelijk belang verkrijgt, is sprake van de verkrijging van een ‘fictieve’ onroerende zaak die aan de heffing van overdrachtsbelasting onderworpen is.

De Hoge Raad oordeelde in het zogenoemde doorkijkarrest, dat met de wetsfictie niet is beoogd de verkrijging van aandelen in een vastgoedlichaam onder de heffing van overdrachtsbelasting te brengen voor zover de verkrijging van een onroerende zaak van dat lichaam zelf buiten de heffing van overdrachtsbelasting zou blijven vanwege de toepassing van de samenloopvrijstelling. Vandaar dat de samenloopvrijstelling tevens van toepassing is op de verkrijging van aandelen in een vastgoedlichaam voor zover daarbij geheven zou worden over de waarde van nieuwe, nog ongebruikte onroerende zaken die zich bevinden in de bouw- en handelfase, bouwterreinen daaronder begrepen.

Dit betekent in praktijk dat als aandelen in een onroerend goed vennootschap waarin een nieuw project is ontwikkeld waarna het wordt verhuurd, worden verkocht binnen zes

maanden voor eerste verhuur, over de verkoopprijs van de aandelen geen OVB én geen BTW verschuldigd is, ook indien BTW gedeeltelijk in aftrek is gebracht. Indien geen BTW is afgetrokken (bijv. bij woningen) is die periode twee jaar.

De wetgever heeft deze uitkomst als ongewenst beschouwd en heeft in dit soort gevallen een aanvullende heffing van OVB geïntroduceerd. Per 1 januari 2025 geldt dan een tarief van 4% overdrachtsbelasting. Daarbij geldt het volgende:

1. De vrijstelling blijft van toepassing als de onderliggende onroerende zaken ten minste twee jaar na verkrijging van de aandelen voor ten minste 90% voor btw-belaste prestaties worden gebruikt;
2. Als de onroerende zaken niet ten minste twee jaar na verkrijging van de aandelen voor ten minste 90% btw-belaste prestaties worden gebruikt geldt een overdrachtsbelastingtarief van 4%. Dit tarief is gebaseerd op de ingeschatte btw-besparing bij een aandelentransactie bij volledig vrijgesteld gebruik; een soort van compenserende heffing om de btw-besparing op te heffen;
3. Beoogde inwerkingtredingsdatum wordt opgeschort van 1 januari 2024 naar 1 januari 2025;
4. Overgangsrecht: indien de verkrijging van de aandelen is gebaseerd op een intentieverklaring (LOI) vóór datum indiening wetsvoorstel (Prinsjesdag, 19 september 2023) blijft de oude regeling van toepassing, mits de verkrijging van de aandelen plaatsvindt vóór 1 januari 2030.

Vennootschapsbelasting/inkomstenbelasting

Veranderingen in wetgeving per 2025

Geen FBI-regime voor directe vastgoedbeleggingen

Vanaf 1 januari 2025 verliezen beleggingsinstellingen die rechtstreeks in Nederlands vastgoed investeren hun recht op het 0%-tarief voor de vennootschapsbelasting. Ze worden daardoor gewoon belastingplichtig. Dit kan van invloed zijn op (institutionele) beleggers die hun Nederlandse vastgoedbeleggingen via een FBI-structuur hebben gehouden. Om te voorkomen dat herstructurering in 2024 leidt tot overdrachtsbelasting, is er een tijdelijke en voorwaardelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting van kracht van 1 januari 2024 tot en met 31 december 2024.

Wijzigingen in het kwalificatiebeleid van fondsen voor gemene rekening (FGR)

Vanaf 1 januari 2025 worden de criteria waaronder een fonds voor gemene rekening (FGR) zelfstandig belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting herzien. Momenteel kan een FGR onder specifieke voorwaarden zowel als zelfstandig belastingplichtig (open) of als fiscaal transparant (besloten) worden opgezet. Na de aanpassing is het alleen mogelijk dat een FGR als zelfstandig belastingplichtig wordt beschouwd als (i) het fonds wordt erkend als een beleggingsfonds of een fonds voor collectieve beleggingen in effecten zoals gedefinieerd in de Wet op het financieel toezicht (Wft), en (ii) de participatiebewijzen in het fonds verhandelbaar zijn. De activa en passiva van een FGR die door deze wijziging niet langer als zelfstandig belastingplichtig wordt beschouwd, worden voor fiscale doeleinden toegerekend aan en belast bij de deelnemers. Deze wetwijziging voorziet in drie overgangsregelingen die onder bepaalde voorwaarden de onmiddellijke belastingheffing uitstellen.

Commanditaire Vennootschap (CV) per definitie fiscaal transparant

Vanaf 1 januari 2025 wordt het Nederlandse kwalificatiebeleid voor zowel Nederlandse als buitenlandse juridische structuren in lijn gebracht met internationale normen. Een van de gevolgen van deze aanpassing is dat een Commanditaire Vennootschap (CV) vanaf 1 januari 2025 per definitie zal worden beschouwd als fiscaal transparant voor Nederlandse fiscale doeleinden.