

A person in a white shirt is working at a desk. They are using a calculator and looking at papers. The background is slightly blurred, showing a warm, golden light. A red rectangular box is overlaid on the left side of the image, containing white text.

# Vastgoed Btw Ovb

*Ad Fruijtier*

# Om te beginnen – verwachtingen



## Eerst even dit ....

- Internetconsultatie : herziening duurzame investeringsdiensten t.w.w. minimaal 30.000 euro .
- M.i.v. 1 januari 2026 : jaar van ingebruikname + 4 jaren

# Basis - besluiten

- Overdrachtsbelasting, belastbaar feit
- Overdrachtsbelasting, maatstaf van heffing
- Overdrachtsbelasting en omzetbelasting, samenloop
- Omzetbelasting, onroerende zaken



# Omzetbelasting. Onroerende zaken

- Begrip onroerende zaak
  1. Welbepaald boven- of ondergronds gedeelte van de aarde;
  2. Ieder gebouw of constructie die vast met de grond verbonden is;
  3. Geïnstalleerd en geïntegreerd onderdeel gebouw/constructie;
  4. Blijvend geïnstalleerd.



# Omzetbelasting. Gebouw



# Omzetbelasting. Element, werktuig en machine

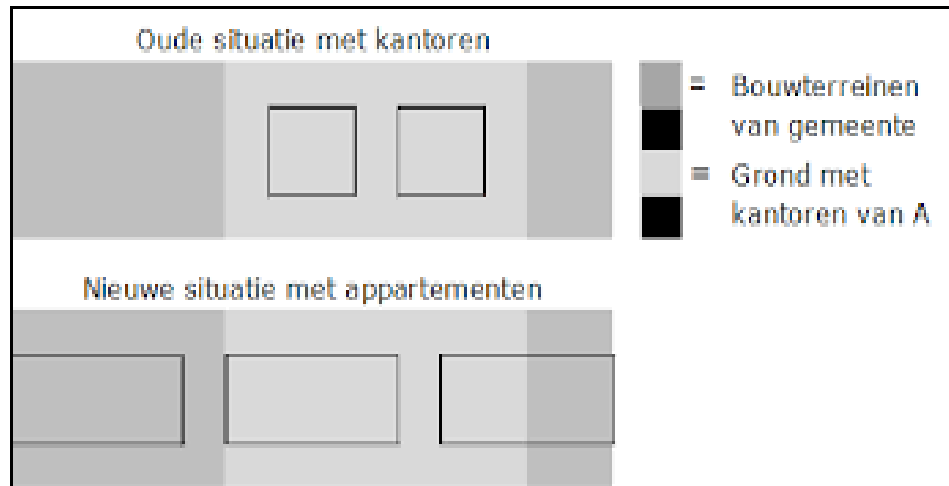
- Element, werktuig en machine : geïnstalleerd en integrerend deel uitmaakt van een gebouw, zonder welk het gebouw onvolledig is.
- Niet zonder vernietiging of wijziging van gebouw te verwijderen
- Verhuur van blijvend geïnstalleerde machine is verhuur van deel van een onroerende zaak
- Artikel 11, eerste lid, letter b, ten eerste Wet OB





# Omzetbelasting. Zelfstandigheid

- Afzonderlijk in ogenschouw nemen
- Juridisch of fysiek gescheiden
- Zelfstandig te gebruiken





# Omzetbelasting. Artikel 3, tweede lid Wet OB

- Beperkte zakelijke rechten : opstal, erfpacht
- Definitie : artikel 3, tweede lid Wet OB
- Bijlage A bij Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting
- Waarde economisch verkeer
- WEV = kostprijsbenadering
- Levering of dienst (verhuuranalogie)
- Opteren bij belaste verhuur
- Samenloop vrijstelling – ook bij verhuuranalogie.
  
- Goedkeuring : gewijzigde marktomstandigheden

# Omzetbelasting. Over- en onderbepoewing

- Beperkt zakelijke rechten: levering of dienst? Zie artikel 3, tweede lid Wet OB



# Omzetbelasting. Eerste in gebruik name

- Voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van een gebouw overeenkomstig de bestemming van het betrokken gebouw.
- Inrichtingsverbouwing / opslag bouwmaterialen
- Anti-kraak versus kraken/ bewakingsovereenkomsten
- Gefaseerde ingebruikname per zelfstandig gedeelte





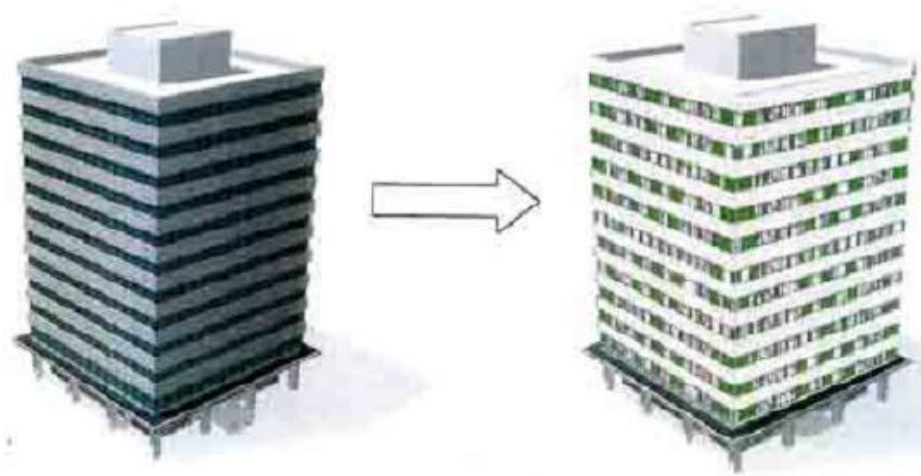
# Omzetbelasting. Koop-aanneemovereenkomst

- Eén prestatie versus twee afzonderlijke prestaties
- Don Bosco – wat zijn pp overeen gekomen
- Sloop voorafgaand aan levering grond → gevolgen?
- (ver) (nieuw)bouw
- Bij beperkte rechten : waarde beperkt recht + aanneemsom = vergoeding!



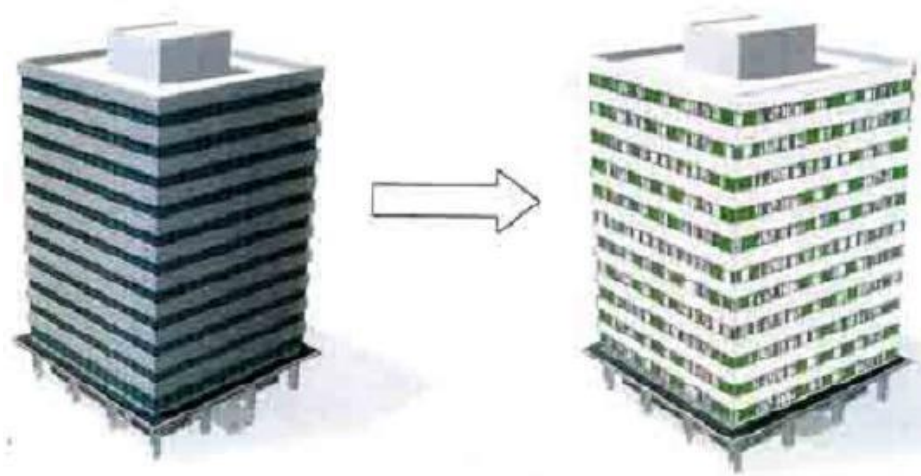


# Omzetbelasting. Transformatie



- Verbouwing
- Oud naar nieuw
- OVB en BTW – samenloop
- Omgekeerde Don Bosco?
- Levering app.recht “oud” + verbouwing = één prestatie
- Oplevering volledig in de btw
- Beperkte rechten

# Overdrachtsbelasting. Transformatie



- Overdrachtsbelasting, maatstaf van heffing
- Waarde appartementsrecht
- Voor verbouwing? Waarde in het economisch verkeer
- Tijdens/ na verbouwing. Rekening houden met waarde bouwtermijnen
- Btw : oplevering na verbouwing – is en blijft oud OG vrijgesteld?
- Bouwtermijnen buiten btw?

# Omzetbelasting. Het begrip ‘vervaardiging’

Hoge Raad november 2010 (Kinderdagverblijfarrest) → *in wezen nieuwbouw criterium*

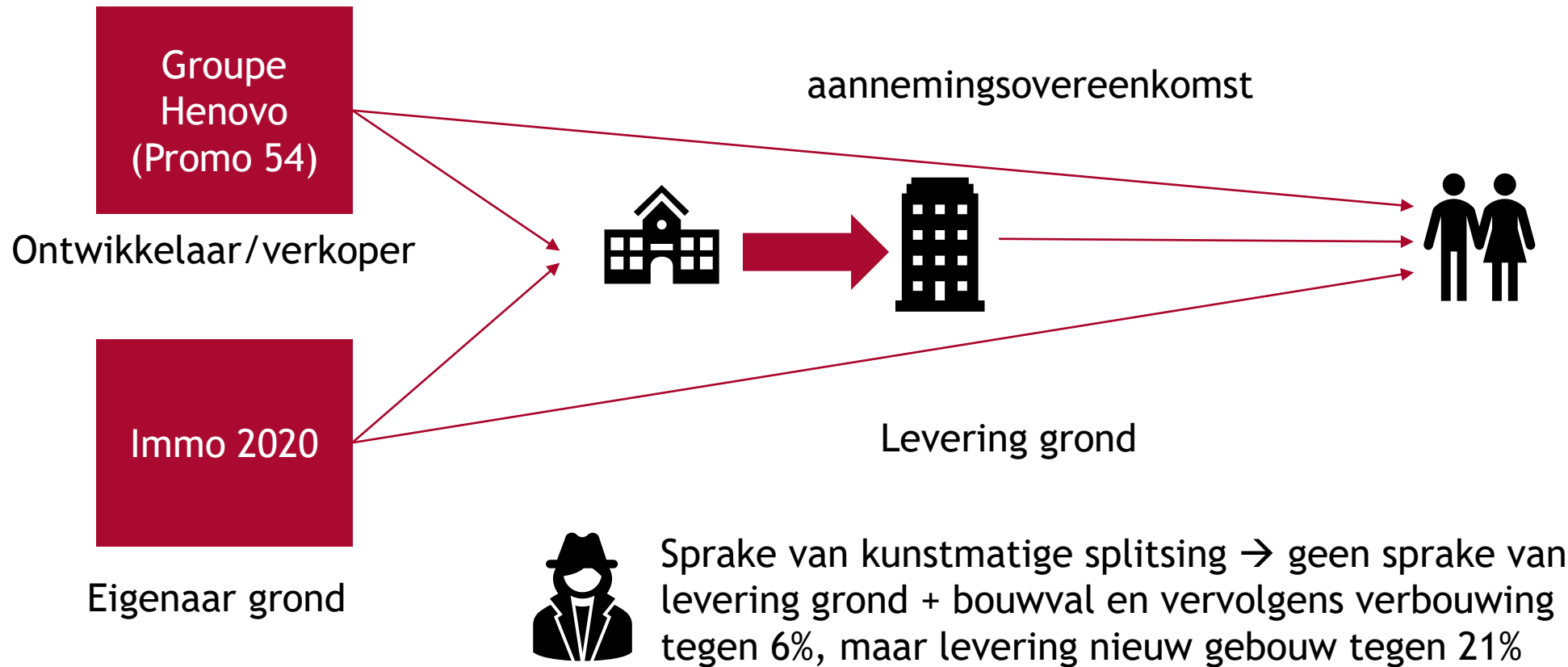
NL jurisprudentie vanaf 2010 → *Verskillende criteria wanneer verbouwing leidt tot nieuwe onroerende zaak*

- Wijziging in bouwkundige identiteit (herkenbaarheid/uiterlijk)
- Wijzigingen in de bouwkundige constructie
- Functiewijziging
- Gedane investeringen (absoluut en relatief)

Hoge Raad november 2022 (Vervaardigingsarresten) → *uitleg in wezen nieuwbouw criterium*

- Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie kunnen leiden tot in wezen nieuwbouw.
- Andere factoren kunnen slechts enkel een aanwijzing zijn.
- Niet snel sprake van een verbouwing die leidt tot een vervaardiging
- Met uitleg in Kozuba heeft het Hof van Justitie alleen de ondergrens gegeven voor de gevallen waarin lidstaten een regeling kunnen treffen met betrekking tot de invulling van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ van een gebouw, en heeft het geen eisen gesteld aan de voorwaarden die de lidstaten overigens aan die regeling verbinden.

# Verbouwing/vervaardiging –zaak Promo 54





# Oordeel Hof van Justitie

- Verkoop oud gebouw nauwelijks toegevoegde waarde en is vrijgesteld. Wel heffing bij nieuw gebouw.
- Eerste ingebruikneming = eerste gebruik van het goed door de eigenaar of huurder
- Hoewel lidstaat voorwaarden voor eerste ingebruikneming mag bepalen mogen zij dat begrip niet als zodanig wijzigen
- **Verbouwing = betrokken gebouw heeft veranderingen van betekenis ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen**
- Op voorwaarde dat draagwijdte van het begrip in aanmerking wordt genomen kunnen lidstaten van de geboden mogelijkheid gebruik maken om bijv. een kwantitatief criterium op te leggen
- Ontbreken van dwingende omschrijving in nationaal recht van begrip eerste ingebruikneming maakt niet dat levering is vrijgesteld
- Dus geen ondergrens zoals de Hoge Raad zegt, maar een dwingend voorschrift om verbouwingen die leiden tot een toegevoegde waarde in de heffing te betrekken als nieuw vervaardigde onroerende zaak



# Bouwterrein in de btw

- De levering van een bouwterrein is niet vrijgesteld van btw. Veelal wel vrijstelling overdrachtsbelasting.
- Bouwterrein is **onbebouwde grond die kennelijk bestemd** is om te worden bebouwd met een of meerdere gebouwen.
- De intentie tot bebouwing moet aan de hand objectieve criteria worden ondersteund, op het moment van de levering, maar in ieder geval indien:
  - Bewerkingen
  - Voorzieningen dienstbaar aan de grond
  - Voorzieningen in omgeving, of
  - Omgevingsvergunning



# De praktijk





# Slopen

- Gedeeltelijk slopen van bestaande gebouwen als zondanig leidt niet tot ontstaan onbebouwde grond.
- Echter, HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577. Een gebouw dat door sloop de functie verliest, kan voor het restant niet als gebouw worden aangemerkt.
- HR 9 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:216 - kademuur
- Don Bosco – leer.





# Optie belaste levering 1

- 90% criterium : boekjaar van levering en het daarop volgende boekjaar
- Referentieperiode eerbiedigen
  
- Een niet zelfstandig gedeelte van een onroerende zaak : opteren onder voorwaarden mogelijk. Er moet sprake zijn van een in economisch opzicht wel zelfstandig te gebruiken of te exploiteren deel. Bijvoorbeeld unit in kantoorgebouw
  
- Werkkamer thuis expliciet uitgezonderd van de goedkeuring
- Voorwaarden : 4.7.1. Omzetbelasting. Besluit onroerende zaken

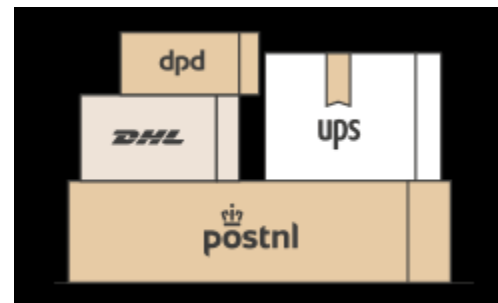
# Optie belaste levering 2

- Verlaging 90% norm naar 70% - 6 branches en op verzoek



De Belangenbehartiger

REGISTER ■  
BELASTING ■  
ADVISEURS ■



# Optie belaste levering 3

- Moment in gebruik name : voor einde boekjaar van de afnemer volgend op jaar van boekjaar waarin de onroerende zaak met toepassing van de optie is geleverd.
- Goedkeuring : schorsing referentieperiode onder voorwaarden, positie belastingdienst wordt beschermd indien binnen referentieperiode vrijgesteld wordt gebezigd.



# Verhuur 1

- Verhuur :
  - a. Tegen vergoeding
  - b. Voor een overeengekomen tijdsduur (mag ook doorlopend zijn)
  - c. De onroerende zaak te gebruiken als ware eigenaar, en ieder ander van dit gebruik uit te sluiten



# Verhuur 2

- Naast verhuur ook andere prestaties te onderkennen
- Eén of meerdere prestaties? Rekening houden met alle omstandigheden waarin de betreffende handeling plaats vindt. Uitgangspunt is dat elke prestatie als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.
- Eén enkele samengestelde prestatie als:
  1. Prestatie bijkomend is bij een hoofdprestatie
  2. Prestaties vormen een ondeelbare economische prestatie.

# Verhuur 3



# Verhuur 4

- Servicekosten worden doorberekend aan huurders
- Servicekosten zijn door of namens dan wel in opdracht van de verhuurder te verzorgen, aanvullende leveringen of diensten.
- Gas, electra, water, huisvuilverwijdering, ter beschikking stellen van elektronische apparatuur (alarminstallatie), opstalverzering
- Afzonderlijke prestatie → inhoud huurovereenkomst
- Service kosten zijn zelfstandig als de huurder zelf kan kiezen van wie en /of in welke mate hij de goederen of diensten afnemen!
- Beleid dienaangaande is nieuw : tot 1 januari 2025 tijd om aan te passen

# Optie belaste verhuur 1

- Zelfstandige onroerende zaken en voor gedeelten onroerende zaken.
- Werkkamer!
- Appartementsrechten apart beoordelen en per appartementsrecht expliciet opteren
- Optie : verzoek / schriftelijke huurovereenkomst. Zie artikel 6a Uitvoeringsbeschikking Wet OB
- Akte vestiging beperkt recht
- 90%/70% norm aftrekgerechtigd gebruik

# Optie belaste verhuur 2

- Ingangsdatum in principe niet liggen voor datum van de ondertekening schriftelijke huurovereenkomst waarin optie is vastgelegd
- **NIEUW**
- **Goedkeuring 1** er is gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd voor belaste verhuur : btw + 90%/70%
- Wel formaliseren in aangepaste schriftelijke huurovereenkomst.
- **Goedkeuring 2** er is niet gehandeld alsof rechtsgeldig is geopteerd
- 3 maanden terugwerkende kracht



## Optie belaste verhuur 3

- Congres- vergader- en tentoonstellingsruimte
- Goedkeuring onder voorwaarden btw heffing



# Optie belaste verhuur 4

- Referentieperiode : artikel 6a, vijfde lid UB OB – huurder moet in gebruik nemen voor einde boekjaar waarin hij belast is gaan huren.
- Opschorting ingangsdatum referentieperiode bij leegstand
- 5 formele voorwaarden
  
- Idem bij ontbinden of verstrijken huurovereenkomst bij leegstand
- 5 formele voorwaarden

# Uitzonderingen op de vrijstelling



# Diversen

- Huurgaranties
- Boete voor te late oplevering
- Maatstaf van heffing bij uitgestelde levering
- Ontbinding van overeenkomst
- Onbelaste schadevergoeding

# Overdrachtsbelasting 15, eerste lid, letter a WBR

- Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging:
- a.krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 of een dienst als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van die wet ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen;



# Samenloop 1

- Vrijstelling overdrachtsbelasting artikel 15, eerste lid, letter a en artikel 15 zesde en zevende lid WBR;
- Goedkeuringen
  1. Don Bosco : op eerdere verkrijging kan de samenloopvrijstelling worden toegepast
  2. Fiscale eenheid btw : onder voorwaarden kan de samenloopvrijstelling worden toegepast bij verkrijging van een onroerende zaak binnen de fiscale eenheid
  3. Artikel 37d Wet OB : de samenloopvrijstelling kan worden toegepast bij verkrijging van een onroerende zaak die plaatsvindt in het kader van de overdracht onderneming

## Samenloop 2

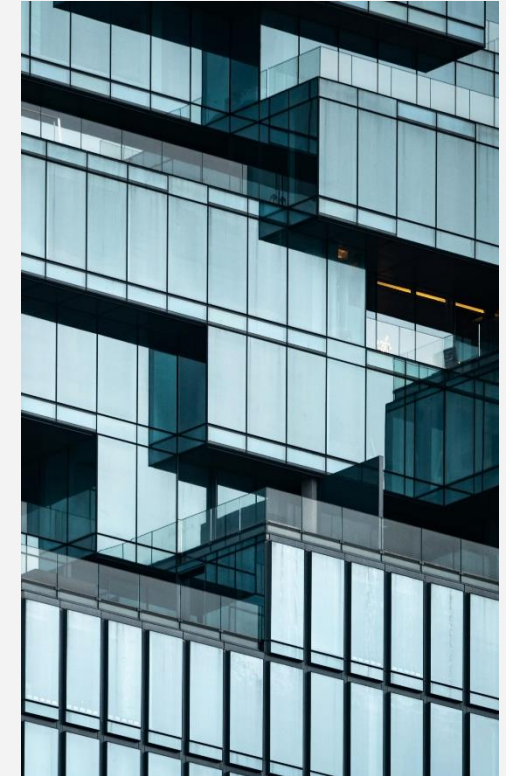
4. Gebruik als bedrijfsmiddel; feitelijke ter beschikkingstelling van bouwterrein vóór de juridische levering : samenloopvrijstelling wordt toegepast op verkrijging economisch eigendom van een bouwterrein door de toekomstig erfpachter, vanwege de feitelijke ter beschikking stelling door de juridische eigenaar
5. Rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid; scheiding van juridisch en economische eigendom : aan beherende vennoot toekomende samenloopvrijstelling wordt ook toegepast bij verkrijging economisch eigendom door participanten.

# Samenloop 3

6. Maatstaf van heffing bij samenloop met omzetbelasting : ovb over btw bij samenloop niet gewenst
7. Verkrijging aandelen in een onroerende zaak rechtspersoon
8. Toe- en uittreding bij een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid : toepassing samenloopvrijstelling

# Samenloopvrijstelling bij aandelentransacties

- *Aanleiding*
  - Ongelijke behandeling rechtstreekse verkrijging nieuw vastgoed (wel btw, geen ovb) en verkrijging aandelen in onroerendezaakrechtspersoon met nieuw vastgoed (geen btw, geen ovb)
  - Constructies om belasting te besparen door aandelen in plaats van vastgoed over te dragen
- *Voorgestelde maatregel*
  - Bij verkrijging kwalificerend belang in onroerendezaakrechtspersoon geen beroep op samenloopvrijstelling, tenzij:
    - Onroerende zaken gedurende twee jaren na verkrijging voor 90% of meer gebruikt voor btw-belaste prestaties
    - 4% ovb
  - Per 1 januari 2025



# Overgangsrecht

---

- Nieuwe regeling kan buiten toepassing worden gelaten (en samenloopvrijstelling worden toegepast) op verzoek van de beoogde verkrijger bij inspecteur
- *Voorwaarden*
  - Beoogde verkrijger en verkoper zijn de verkrijging voor 19 September 2023 15.15 uur schriftelijk overeengekomen
  - Verzoek is binnen drie maanden na 1 januari 2024 bij de inspecteur ingediend
  - Op moment sluiten overeenkomst is aannemelijk dat deze niet hoofdzakelijk tot doel heeft gebruik te maken van het overgangsrecht
  - Verkijsing moet voor 1 januari 2030 plaatsvinden



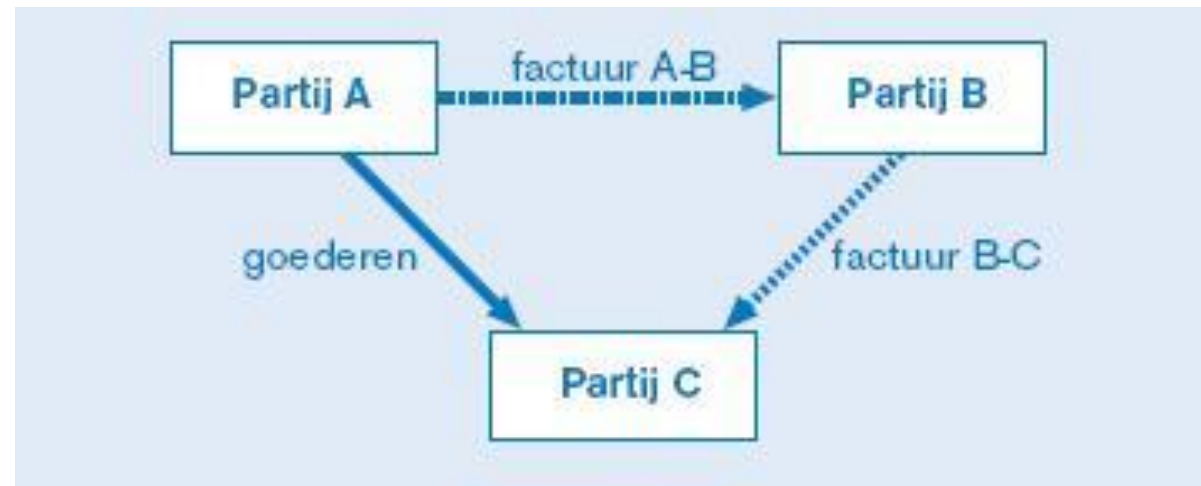


# Stroomschema



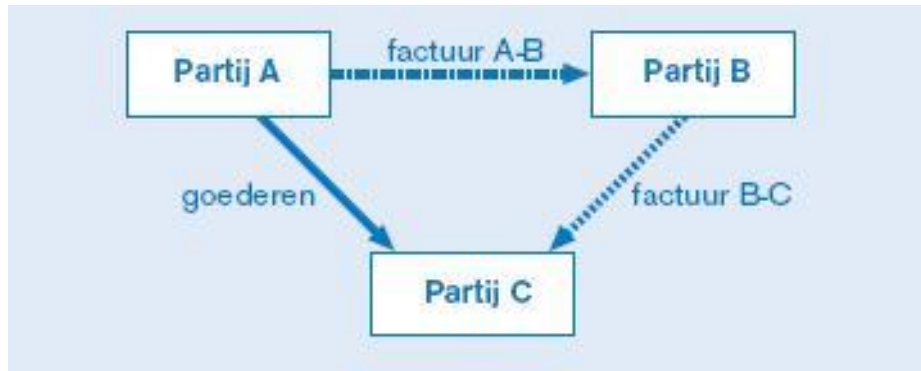
# Omzetbelasting. A-B-C levering

- Twee leveringen voor de btw
- Eén levering OVB



# A-B-C leveringen

- Goedkeuring toepassing samenloopvrijstelling door C in voorkomend geval



# Opeenvolgende leveringen : faciliteit

- Binnen twee jaren na eerste in gebruik name
- A (particulier) → B (ondernemer) → C (particulier)
- A aan B : overdrachtsbelasting, door A betaalde aankoop btw is verwaterd
- B aan C : **alleen** btw over “winst” , rest in overdrachtsbelasting
- Artikel 13 WBR (stap B-C binnen 6 maanden na stap A-B)



# Artikel 9 – 4 WBR

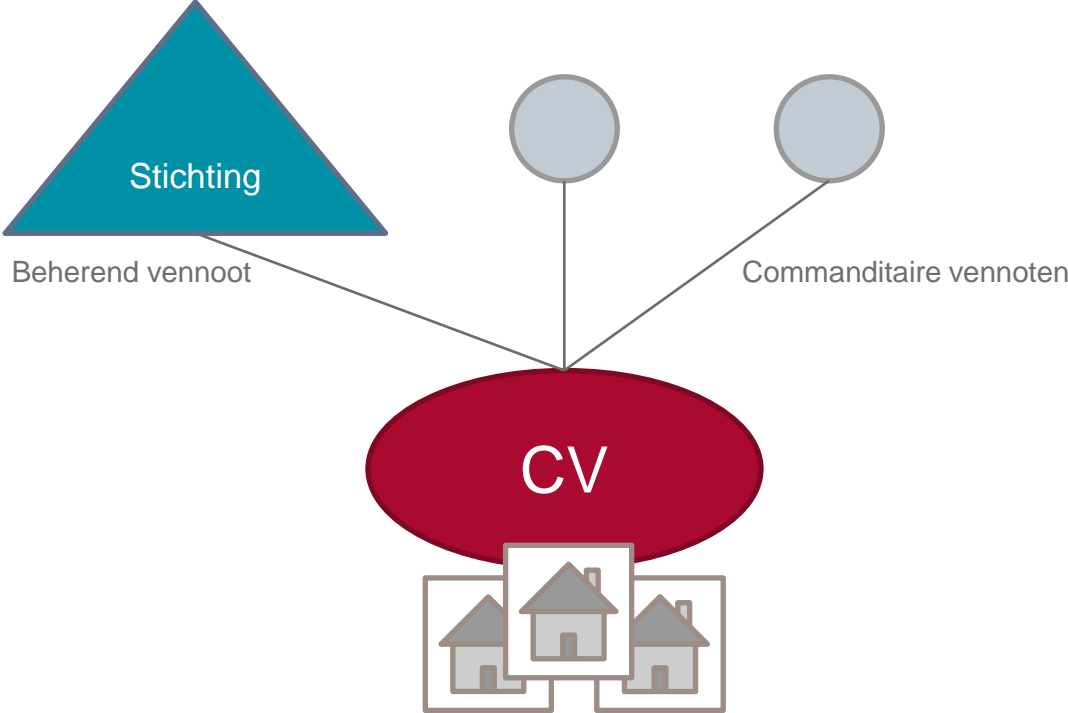
- Verkrijging van economisch eigendom gevolgd door juridisch eigendom (of andersom)
- Als eerste verkrijging binnen fiscale eenheid of op grond van artikel 37d plaatsgevonden dan is ter zake van eerste verkrijging geen btw geheven. Op volgende verkrijging is art. 9-4 WBR naar letter niet van toepassing.
- Goedkeuring : artikel 9-4 WBR kan toch worden toegepast.
- Idem : als bij eerste verkrijging én de samenloop is toegepast én de btw als voorbelasting in aftrek is genomen.

# Strafheffing

- Uitzonderingen op de strafheffing
- Strafheffing : verkoop onder kostprijs aan niet-aftrekgerechtigden



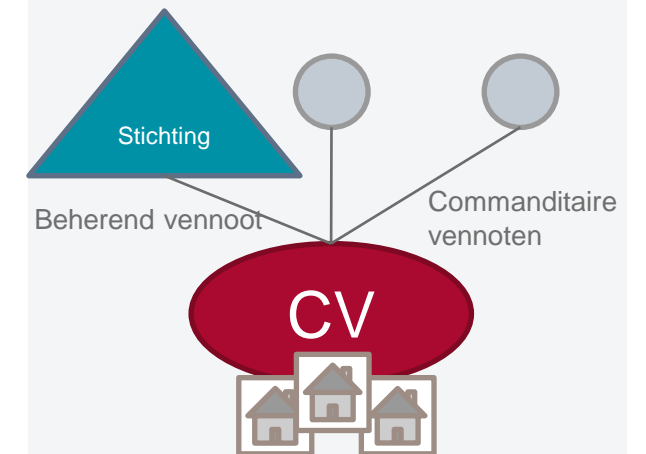
# Commanditaire vennootschap



# Commanditaire vennootschap

## Kenmerken – juridisch

- Commanditaire vennootschap
  - Samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid, [art. 19 e.v. WvK](#)
  - Opgericht door één of meer beherende vennoten en één of meer commanditaire vennoten
  - Hoofdelijke aansprakelijkheid voor de beherende vennoten, commanditaire vennoten enkel aansprakelijk tot de inbreng in de CV
    - Commanditaire vennoot wordt hoofdelijk aansprakelijk indien hij/zij beheershandelingen verricht
  - Oprichting niet notarieel en overeenkomst is vormvrij
  - Wel opstellen CV-overeenkomst
  - De identiteit van de beherend vennoten is openbaar (treedt naar buiten toe)
  - De identiteit van de commandiet hoeft niet openbaar gemaakt te worden (mag geen rechtshandelingen verrichten)

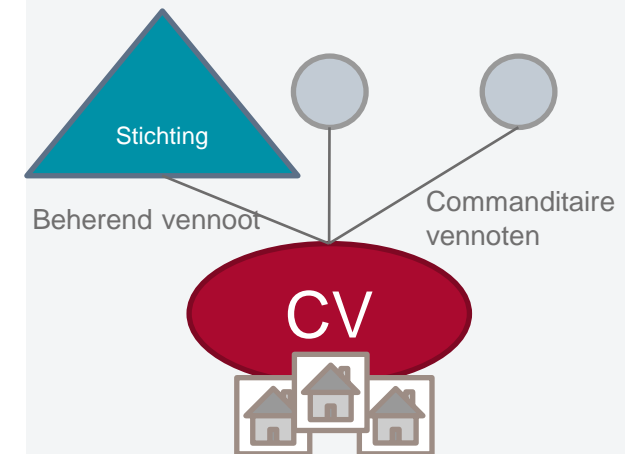




# Commanditaire vennootschap

## Kenmerken – fiscaal

- Open CV
  - Zelfstandig belastingplichtig voor de VPB (art. 2 lid 1 sub a Wet VPB)
  - Bij toetreding of vervanging commanditaire vennoten géén toestemming vereist (art. 2 lid 3 sub c AWR)
  - Inschrijving handelsregister alleen beherend vennoot, CV géén publicatieplicht KvK
  - UBO-registratie zowel beherend vennoot als commanditaire vennoot
- Besloten CV
  - Fiscaal transparant: resultaat CV wordt toegerekend aan de vennoten
  - Bij toetreding wél toestemming vereist van alle vennoten
  - Inschrijving handelsregister alleen beherend vennoot, CV géén publicatieplicht KvK
  - UBO-registratie zowel beherend vennoot als commanditaire vennoot
- Let op: vergoeding aan beherend vennoot (Leeuwenvennootschap-arrest)



# Tot slot

- Ad Fruijtier
- 06-22961581
- [Ad.fruijtier@planet.nl](mailto:Ad.fruijtier@planet.nl)

