Collegeaantekeningen
Fiscale aspecten registergoederen
Week 7

2021-2022

Dit uittreksel is eigendom van Vevonos. Ondanks zorgvuldige controle is Vevonos niet aansprakelijk voor de inhoud van dit uittreksel. Verspreiding zonder uitdrukkelijke toestemming van Vevonos is niet toegestaan

FAR Hoorcollege 7 – 23 maart 2022

Samenloop Omzet- en Overdrachtsbelasting

Samenloop

In art. 15 lid 1 sub a WBR staat de samenloopvrijstelling. Om dit toe te passen wordt eerst de omzetbelasting getoetst en vervolgens wordt gekeken of er omzetbelasting verschuldigd is. Als dit zo is, kan het zijn dat de verkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Voorbeeld: projectontwikkelaar laat nieuwe woningen bouwen op eigen grond en verkoopt de nieuwbouwwoningen inclusief grond. De koopsom is wettelijk verplicht belast met btw, art. 11 lid 1 sub a ten 1e Wet OB. De nieuwbouw is namelijk uitgezonderd tot twee jaar na ingebruikname. Zonder art. 15 lid 1 sub a BRV zou er ook overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Op deze manier wordt de dubbele heffing in materiële zin voorkomen. De verkrijging wordt dus vrijgesteld van overdrachtsbelasting als de levering belast is met btw. Bij het bepalen of gebruik gemaakt kan worden van de vrijstelling, moet eerst worden besloten of er btw betaald moet worden. Als dit niet zo is, kom je niet aan de overdrachtsbelasting toe.

Tip voor het tentamen: als gevraagd wordt naar beide heffingen, begin dan bij de omzetbelasting en vervolgens pas de overdrachtsbelasting.

De samenloop komt dus alleen voor in situaties waarin btw wordt geheven. Als de levering is vrijgesteld van btw, kom je niet toe aan de samenloopvrijstelling. Ook wanneer er is geopteerd voor btw geldt geen samenloopvrijstelling. De koper en verkoper kiezen dan namelijk vrijwillig voor een belaste levering en die kan alleen worden gemaakt als de koper nagenoeg of volledig recht heeft op aftrek voorbelasting. Dan is er geen sprake van een dubbele heffing, want er geldt een aftrek binnen de omzetbelasting.

Transacties onroerende zaken

Voor het begrip ‘onroerende zaak’ wordt binnen de omzetbelasting van het Europese begrip uitgegaan en voor de overdrachtsbelasting wordt naar het Burgerlijk Wetboek gekeken. Binnen OB bestaan de transacties die betrekking hebben op onroerende zaken uit leveringen en diensten, dan wel de vestiging van zakelijke rechten, art. 3 en 4 OB. Als er sprake is van een levering, kan het volgende worden geleverd:

- Gebouw
- Onbebouwde grond
- Bouwterrein
- Verschil tussen reeds in gebruik genomen en wanneer dit is gebeurd.

Als de vergoeding van de rechten niet lager is dan de WEV van de onroerende zaak dan is het een belaste levering van de OB. Of dit is vrijgesteld, hangt ervan af of het gebouw al in gebruik is genomen of nog niet. Is het nog nooit gebruikt, is het een verplicht belaste levering met BTW, dus gaat de samenloopvrijstelling op. Is het onbebouwde grond, zoals een bouwterrein, geldt hetzelfde. Voor de levering van een bouwterrein geldt niet de

tweejaarstermijn die bij nieuwbouw geldt, art. 11 lid 1 sub a ten 1e OB. Stel dat de onroerende zaak is wel in gebruik genomen en de levering vindt binnen 2 jaar plaats, dan is het een belaste levering en kan gebruik worden gemaakt van de samenloopvrijstelling, als de koper geen aftrekrecht heeft van de aanschaf-BTW, art. 15 lid 1 sub a 2e volzin WBR. Let op: er staat een uitzondering in art. 15 lid 6 WBR. Stel de levering vindt plaats na de twee jaar na eerste ingebruikname, dan is de hoofdregel van toepassing: levering is vrijgesteld van BTW, tenzij men gaat opteren. Voor het opteren geldt dat de zaak wordt gebruikt voor belaste prestaties. De samenloopvrijstelling is dan nooit van toepassing. Als onbebouwde grond, niet zijnde bouwterrein, wordt geleverd dan geldt hetzelfde als wat geldt voor de levering na twee jaar na eerste ingebruikname.
Als de vergoeding van de vestiging van zakelijke rechten wel lager is dan de WEV van de OZ dan is het een dienst, art. 4 en 11 lid 1 sub b OB. Als de onroerende zaak geen woning is (maar een werktuig een hotel, parkeerruimte, ligplaats, safeloket, etc.) dan zijn de diensten wel belast met BTW. Als het niet onder dat rijtje valt, dan is het vrijgesteld, tenzij er wordt geopteerd. De huurder moet de zaak wel gaan gebruiken voor belaste activiteiten. Als de onroerende zaak wel een woning is, dan is de dienst van BTW vrijgesteld.
Hiervan komt een schema op Brightspace.

In art. 15 lid 1 sub a tweede volzin WBR staat een tenzij-regeling. Als het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de BTW geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen, gaat de samenloopvrijstelling niet op. Onder 'als bedrijfsmiddel is gebruikt' wordt verstaan: een onroerend goed die in gebruik is genomen conform hetgeen waarvoor de onroerende zaak is gebouwd. Het gaat om eerste ingebruikname, maar na de tweejaarstermijn. Bij verkrijging van een onroerend goed die al in gebruik is genomen, geldt de vrijstelling alleen als de verkrijger de voorbelasting geheel niet in aftrek kan nemen. Dit hangt ervan af of de onroerende zaak wordt gebruikt voor belaste of vrijgestelde prestaties. Het kan zijn dat bij aanschaf de bestemming van de onroerende zaak niet vaststaat. Je kunt dan uitgaan van het toekomstige vermoedelijke gebruik van de zaak. Als het later voor een deel alsnog kan, heb je voor een gedeeltelijke wel aftrek van BTW en vervalt de samenloopvrijstelling. Voorbeeld: je weet nog niet waarvoor de onroerende zaak gebruikt gaat worden. Stel je hebt vrijgestelde prestaties, dan geldt de samenloopvrijstelling. Als later wel belaste prestaties worden gebruikt, moet alsnog OVB worden betaald.
Stel het pand wordt aangekocht na eerste ingebruikname binnen de tweejaarstermijn. Het pand is niet splitsbaar en wort gemengd gebruikt.

- Stel het pand wordt geheel gerekend tot het ondernemingsvermogen, hoe zit het dan met aftrek van de BTW? Het pand wordt belast gebruikt (ondernemingsvermogen), dus de BTW is aftrekbaar bij aanschaf, mits hij het goed voor belaste prestaties gaat gebruiken. De samenloopvrijstelling gaat dus niet op.

- Stel het pand wordt geheel gerekend tot het privévermogen. Er is geen aftrek BTW mogelijk, want het pand wordt is privévermogen. De vrijstelling kan dus wel worden toegepast.
- Stel het pand wordt deels tot het ondernemingsvermogen en deels tot het privévermogen gerekend. Er wordt administratief gesplitst. Voor het deel dat het pand wordt gebruikt voor belaste prestaties, is de BTW aftrekbaar. De samenloopvrijstelling gaat geheel niet op, want in art. 15 lid 1 sub a WBR staat 'geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen'.

Samenvattend: op het moment dat een onroerende zaak is gebruikt ('als bedrijfsmiddel') is de samenloopvrjjstelling afhankelijk van het feit of er recht is op aftrek van de BTW bij de verkrijger.
Soms kan een verkrijger pas BTW aftrekken als herzieningsregelingen later worden toegepast, zoals bij verkoop binnen de herzieningstermijn. Achteraf kan de vrijstelling dan anders worden beoordeeld. Als dit zo is, waarover wordt dan de OVB berekend? Over de prijs, exclusief de BTW. Dit gaat namelijk op grond van een naheffing.

In art. 15 lid 6 OVB staan een aantal cumulatieve eisen voor wanneer de samenloopvrijstelling alsnog toegepast kan worden, als art. 15 lid 1 sub a niet opgaat:
- Bedrijfsmiddel is gebruikt en verkrijger kan BTW geheel of deels in aftrek brengen;
- Verkrijging binnen 6 maanden na 1e ingebruikname;
- Notariële akte.

De termijn van zes maanden kan worden aangepast op grond van art. 15 lid 7 WBR.

Samenloopbesluit
Als er sprake is van een verkrijging, maar er is geen heffing van btw, is er soms toch nog een mogelijkheid om gebruik te maken van de vrijstelling. De voorwaarden staan in het Samenloopbesluit. Deze staat op Brightspace.
In welke gevallen zijn dit?
- Binnen de fiscale eenheid, art. 7 lid 4 OB
    - Als er wordt gekozen voor een fiscale eenheid, wordt het gezien als één onderneming. De leveringen en diensten binnen de eenheid zijn geen belastbare feiten meer voor de OB. Er is dan dus in beginsel geen recht op toepassing van de samenloopvrijstelling. Als er toch wordt voldaan aan de overige voorwaarden van de vrijstelling, mag er gebruik van worden gemaakt. De voorwaarde is dat er wel recht zou zijn op de samenloopvrijstelling als er geen fiscale eenheid was. Er moet dus worden voldaan aan art. 11 lid 1 sub a ten 1e OB.

- Bedrijfsoverdracht, art. 37d OB
    - Als een gehele of zelfstandig deel van een onderneming wordt overgedragen waarin een onroerende zaak zit, dan is er voor de wet OB geen sprake van een belastbaar feit. Voor de WBR is er wel een verkrijging. Toch kan er onder voorwaarde wel gebruik worden gemaakt van de vrijstelling. Je moet jezelf afvragen of de samenloopvrijstelling van toepassing zou zijn geweest als de bedrijfsoverdracht weg wordt gedacht.
- Verkrijging aandelen in een OZR, art. 4 lid 1 sub a WBR.
    - Op het moment dat dit soort aandelen worden verkregen en de bezittingen bestaan uit nieuwe ongebruikte onroerende zaken, inclusief bouwterrein, dan is er recht op de samenloopvrijstelling. De OZR moet handelen als BTW-ondernemer.
- Toe- of uittreding bij een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid
    - Een overdracht van een deelgerechtigheid leidt voor de btw niet tot een belastbaar feit, maar voor de OVB wel. Omdat er geen btw wordt geheven, is er geen samenloopvrijstelling, maar onder een aantal voorwaarden wel. Ook hier geldt dat als voldaan wordt aan de voorwaarden die gelden voor de samenloop, dus: was er zonder het samenwerkingsverband wel recht op de samenloopvrijstelling?

<u>Casus Berend en René</u>
Ondernemer Berend kocht van ondernemer René een nieuw kantoorpand, dat op 1 oktober 2020 geleverd werd, voor € 2.000.000 excl. € 420.000 btw. Het pand staat leeg tot 1 april 2021. Per 1 april 2021 wordt het pand verhuurd aan makelaardij 'Het Huis' voor € 84.000 per jaar. Wat zijn de mogelijke omzet- en overdrachtsbelasting gevolgen van voorgaande vanaf 2020? Motiveer uw antwoord. Benoem de relevante nationale bepalingen.

Eerst moet worden getoetst of de BTW van toepassing is. Zowel de verkoper René als koper Berend zijn ondernemer, art. 7 OB. Er is sprake van een levering. René verricht een verplicht belaste levering, art. 11 lid 1 sub a 1e OB. Hij brengt de BTW bij Berend in rekening. René moet afdragen. Berend is ondernemer en kan daarom de BTW in aftrek brengen, als hij voornemens is om het pand te gebruiken voor belaste prestaties, art. 2 jo 15 OB. Als hij dit niet kan aantonen, heeft hij geen recht op aftrek. Het hangt wel af van de bestemming van het pand, art. 15 lid 4 OB.
Dan wordt gekeken naar de overdrachtsbelasting. Berend is verkrijger op grond van art. 16 BRV. In beginsel is de verkrijging van onroerende goed een belaste verkrijging binnen de OVB. Er is echter sprake van een samenloop is, kan hij gebruik maken van de samenloopvrijstelling, 15 BRV. Het pand is niet als bedrijfsmiddel gebruikt. Er is geen overdrachtsbelasting verschuldigd.

Als het pand leegstaat wordt de aftrek niet gecorrigeerd, want er is geen verandering in het gebruik gedurende de leegstand. Vanaf 1 april 2021 wordt het pand verhuurd aan een makelaardij. De makelaar is een ondernemer, art. 7 OB met belaste prestaties. De verhuur, art. 11 lid 1 sub b OB, is in beginsel een vrijgestelde dienst, maar er kan worden geopteerd. Het pand wordt namelijk voor belaste prestaties gebruikt en de huurder heeft dus voor minimaal 90% recht op aftrek.

- Verhuur met optie:
    - De eerste ingebruikname is de verhuur op 1 april 2021 en dan is ook de eerste herrekening, art. 15 OB en 12 uitvoeringsbeschikking OB. Er zijn geen veranderingen, dus er volgt geen correctie. Als hij de btw nog niet had afgetrokken, kan hij de btw alsnog ineens aftrekken.
    - De tweede herrekening is aan het einde van het jaar. Het pand wordt gebruikt voor belaste verhuur, dus er hoeft te worden gecorrigeerd, art. 12 lid 3 uitvoeringsbeschikking OB
    - In de negen herzieningsjaren hierna is de afwijking ook nihil, dus geen correctie.

- Verhuur zonder optie
    - Als de verhuur is vrijgesteld is Berend de btw verschuldigd. Berend heeft dus ook geen aftrek van btw op de kosten van het pand. De verhuur is de eerste ingebruikname. Er is een herrekening als Berend bij aanschaf de btw al had afgetrokken. Bij vrijgestelde verhuur moet hij namelijk wel btw betalen, art. 15 OB jo 12 uitvoeringsbeschikking OB.
    - Bij de 2^{e} herrekening is niets veranderd, dus geen correcties, art. 12 lid 3 uitvoeringsbeschikking OB.
    - Ook in de herzieningsjaren is de afwijking nihil, dus geen correctie, art. 13 uitvoeringsbeschikking OB.
    - Er is geen ovb bij de verhuur, dus geen samenloopvrijstelling.