



## Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop.

16 maart 2017

nr. 2017-51500

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit bevat het beleid over de samenloop tussen overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Dit besluit is een actualisering van het besluit van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M. Het beleid in het besluit van 17 januari 2012, nr. BLKB2011/1338M is geactualiseerd en opgenomen in dit besluit.*

*De onderdelen 2.1.1 en 2.1.2 zijn aangepast met een verwijzing naar het Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M. Onderdeel 2.1.3 is aangepast aan het btw-regime voor vermogensetikettering en het nieuwe onderdeel 2.1.4 beschrijft de invloed van het arrest van de Hoge Raad van 22 maart 2013, nr. 12/02180 op de samenloopvrijstelling. In de onderdelen 2.2.1 en 2.2.2 zijn de voorwaarden voor de toepassing van de goedkeuring aangepast. Verder is in onderdeel 2.2.4 niet langer een overgangsregeling opgenomen en is aan de goedkeuring een voorwaarde toegevoegd. Onderdeel 2.2.5 is aangepast, waardoor meer rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid bij de verkrijging van onroerend goed gebruik kunnen maken van de goedkeuring. Ook is de regeling uitgebreid tot de vervreemding van een onroerende zaak. Onderdeel 2.2.7 is nieuw en gaat in op de verkrijging van aandelen in een onroerendzaakrechtspersoon als bedoeld in artikel 4 van de WBR. In onderdeel 2.2.8 is een nieuwe goedkeuring bij de toe- en uitreding in een samenwerkingsverband opgenomen. In het nieuwe onderdeel 2.2.9 is de goedkeuring opgenomen voor de verkrijging van de juridische eigendom na de eerdere btw-levering. In het nieuwe onderdeel 2.2.10 is de goedkeuring bij A-B-C-contracten opgenomen. Het oude onderdeel 6 is vervallen.*

### 1 Inleiding

Dit besluit bevat het beleid over de samenloop van de heffing van overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Het besluit bevat goedkeuringen voor een aantal situaties waarin sprake is van een ongewenste heffing van overdrachtsbelasting. Verder bevat dit besluit richtlijnen voor de interpretatie van bepaalde relevante begrippen.

In onderdeel 2.1.1 van het besluit van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, was het begrip 'zelfstandigheid' uitgelegd. Nu wordt voor de uitleg van dat begrip verwezen naar het besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken)<sup>1</sup>.

Onderdeel 2.1.2 gaat in op het begrip 'Gebruik als bedrijfsmiddel', waarvoor wordt aangesloten bij de 'eerste ingebruikneming'. Voor de uitleg van dat begrip wordt nu verwezen naar het besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken).

Onderdeel 2.1.3 behandelt het begrip 'Aftrek van btw'. Dit onderdeel is aangepast aan het btw-regime voor onroerende zaken die een ondernemer zowel gebruikt voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden (vermogensetikettering). In de onderdelen a en b zijn redactionele wijzingen aangebracht zonder inhoudelijke gevolgen. Onderdeel c is aangepast. Als een onroerende zaak bestaat uit verschillende zelfstandige zaken voor de btw, kan de samenloopvrijstelling worden toegepast per zelfstandige btw-zaak. Als één zelfstandige onroerende zaak voor de btw gedeeltelijk tot het bedrijfsvermogen en gedeeltelijk tot het privévermogen wordt gerekend en er voor deze onroerende zaak (enig) recht op vooraftrek bestaat, is de samenloopvrijstelling niet van toepassing.

Onderdeel 2.1.4 is nieuw. Dit onderdeel behandelt de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 22 maart 2013, nr. 12/02180, voor de toepassing van de samenloopvrijstelling bij koop-/aannemingsovereenkomsten.

In de onderdelen 2.2.1 en 2.2.2 zijn de voorwaarden voor toepassing van de goedkeuring aangepast. Als sprake is van een dienst in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van de Wet OB moet de verkrijger aannemelijk maken dat sprake zou zijn van belaste verhuur. Verder is opgenomen dat de vrijstelling ook geldt als artikel 15, zesde of zevende lid, van de WBR van toepassing zou zijn. In onderdeel 2.2.4 is de overgangsregeling niet meer opgenomen, omdat deze gold voor juridische vestigingen van erfpacht vóór 1 januari 2013. Verder is aan de goedkeuring de voorwaarde toegevoegd dat partijen voor de btw-heffing handelen alsof bij de feitelijke terbeschikkingstelling sprake

<sup>1</sup> Staatscourant 2013, nr. 26851



was van een btw-levering. Voorts is opgenomen dat de goedkeuring ook geldt bij de vestiging van een opstalrecht.

Onderdeel 2.2.5 is aangepast. De goedkeuring was beperkt tot beleggingsfondsen waarbij de scheiding van de juridische en economische eigendom voortvloeit uit de Wet op het financieel toezicht. De eis van een verplichte scheiding wordt voor de goedkeuring niet meer gesteld en ook andere rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid kunnen bij de verkrijging van de onroerende zaak voortaan gebruik maken van de goedkeuring. In dit onderdeel wordt ook ingegaan op de situatie dat de beheerend vennoot of beheerder/bewaarder het onroerend goed voor rekening van de deelnemers overdraagt aan de koper. De verkrijging van de volle eigendom van de onroerende zaak vormt één belastbaar feit bij de koper.

Onderdeel 2.2.7 is nieuw en bevat het beleid over de toepassing van de samenloopvrijstelling bij de verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon als bedoeld in artikel 4 van de WBR.

Onderdeel 2.2.8 is nieuw en bevat een goedkeuring bij de overdracht van een deelgerechtigdheid in een samenwerkingsverband, die voor de heffing van btw geen belastbaar feit is.

Onderdeel 2.2.9 bevat de goedkeuring bij de verkrijging van de juridische eigendom na een eerdere btw-levering, door dezelfde verkrijger van dezelfde vervreemder, en onderdeel 2.2.10 bevat de goedkeuring bij A-B-C-leveringen, waarbij de btw-levering in een andere schakel plaatsvindt dan de juridische verkrijging. Deze goedkeuringen waren opgenomen in het bij dit besluit ingetrokken besluit van 17 januari 2012, nr. BLKB2011/1338M.

Onderdeel 6 over een voorbehoud voor de toepassing van goedkeuringen is vervallen. Dit voorbehoud is nu hierna opgenomen in de inleiding van dit besluit.

Ter verduidelijking zijn redactionele wijzigingen aangebracht zonder inhoudelijke gevolgen.

De goedkeuringen in dit besluit zijn verleend met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule).

Voor de in dit besluit opgenomen goedkeuringen geldt het volgende. Door toepassing van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR kan het bedrag aan verschuldigde overdrachtsbelasting worden verminderd. Deze wettelijke vermindering geldt ook als bij een voorgaande verkrijging een tegemoetkoming op grond van een goedkeuring uit dit beleidsbesluit is verleend. Het is uiteraard ongewenst dat een beroep wordt gedaan op vermindering van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR als bij een voorgaande verkrijging de heffing op grond van een goedkeuring geheel of gedeeltelijk achterwege is gebleven. Daarom geldt voor elke in dit besluit opgenomen goedkeuring de voorwaarde dat de goedkeuring vervalt en dat de door de goedkeuring niet geheven belasting alsnog verschuldigd is, voor zover bij een toekomstige verkrijging een beroep wordt gedaan op artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR ter zake van de ingevolge de goedkeuring niet geheven belasting.

### **1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen**

*AWR*: Algemene wet inzake rijksbelastingen

*bouwtterrein*: bouwterrein als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, en artikel 11, vierde lid, van de Wet OB

*btw*: omzetbelasting

*fiscale eenheid*: fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de Wet OB

*ovb*: overdrachtsbelasting

*samenloopvrijstelling*: de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, zesde en zevende lid, van de WBR

*UBBR*: Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer

*WBR*: Wet op belastingen van rechtsverkeer

*Wet OB*: Wet op de omzetbelasting 1968

## **2 Artikel 15, eerste lid, onderdeel a, zesde en zevende lid, van de WBR**

### **2.1 Interpretatie van begrippen**

Van ovb is vrijgesteld de verkrijging van onroerende zaken krachtens:

- een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB, of
  - een dienst als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van de Wet OB,
- ter zake waarvan btw is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de btw op grond van artikel 15 van de Wet OB geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen (artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR).

De samenloopvrijstelling kan onder voorwaarden ook worden toegepast als sprake is van een gebruikt bedrijfsmiddel en de verkrijger de btw geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen (artikel 15, zesde of zevende lid, van de WBR).

In de samenloopvrijstelling wordt een aantal begrippen aangehaald uit de artikelen 11 en 15 van de Wet OB. Voor de uitleg van deze begrippen zijn de uitgangspunten beslissend die gelden voor de heffing van de btw. In de onderdelen 2.1.1 t/m 2.1.4 worden enkele begrippen nader toegelicht.



De WBR hanteert een andere uitleg van het begrip 'onroerend' dan de Wet OB. In onderdeel 3 wordt nader ingegaan op dit verschil tussen de WBR en de Wet OB.

### 2.1.1 Zelfstandigheid

Voor de beoordeling of voor de toepassing van de samenloopvrijstelling sprake is van een zelfstandige onroerende zaak, wordt aangesloten bij de Wet OB (zie Tweede Kamer, vergaderjaar 1994-1995, 24 172, nr. 8, blz. 9). Als een onroerende zaak voor de btw bestaat uit twee of meer zelfstandige onroerende zaken, wordt de samenloopvrijstelling toegepast per zelfstandige onroerende zaak in de zin van de Wet OB.

In de onderdelen 3.2 en 3.3 van het besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken), wordt ingegaan op de reikwijdte van het begrip 'zelfstandigheid' voor de Wet OB.

### 2.1.2 Gebruik als bedrijfsmiddel

In de samenloopvrijstelling staat de zinsnede 'als bedrijfsmiddel is gebruikt'. Voor de uitleg hiervan wordt aangesloten bij de eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB al dan niet in samenhang met art. 11, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB. In onderdeel 3.3 van het besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken) is het begrip 'eerste ingebruikneming' uiteengezet.

Volgens artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB is onder meer de levering van een bouwterrein belast met btw. Of sprake is van een bouwterrein moet worden beoordeeld naar de situatie op het moment van de btw-(op)levering van het bewuste perceel grond. De (btw-)status van een bouwterrein verandert als het (onbebouwde) terrein wordt bebouwd met een (deel van een) gebouw<sup>2</sup> als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, en derde lid, onderdeel a, van de Wet OB.<sup>3</sup> Ander tussentijds gebruik van het bouwterrein (bijvoorbeeld voor de teelt van landbouwgewassen), in afwachting van de start van de bebouwing, ontnemt op zichzelf aan het perceel grond niet de status van bouwterrein. Voor de toepassing van de samenloopvrijstelling blijft een bouwterrein in dat geval een ongebruikt bedrijfsmiddel totdat op het terrein bebouwing wordt gerealiseerd.

### 2.1.3 Aftrek van btw op grond van artikel 15 van de Wet OB; vermogensetikettering

De samenloopvrijstelling kan aan de orde komen als de verkrijger de btw die betrekking heeft op de aanschaf van een gebruikte onroerende zaak<sup>4</sup> in het geheel niet in aftrek kan brengen. Voor de beoordeling hiervan wordt aangesloten bij de uitgangspunten die gelden bij de toepassing van artikel 15 van de Wet OB.

Een ondernemer heeft bij de aanschaf van een onroerende zaak die hij gaat gebruiken voor zowel prestaties waarvoor hij (gedeeltelijk) recht heeft op aftrek van btw als voor privé-doeleinden, voor de btw een keuze het goed al dan niet tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen (vermogensetikettering).<sup>5</sup> Deze keuze vindt plaats per zelfstandige onroerende zaak in de zin van de Wet OB (zie onderdeel 2.1.1 van dit besluit) en is in de administratie van de ondernemer vastgelegd. De ondernemer heeft drie mogelijkheden:

- hij rekent de onroerende zaak geheel tot zijn bedrijfsvermogen;
- hij rekent de onroerende zaak geheel tot zijn privévermogen;
- hij rekent de onroerende zaak gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen en gedeeltelijk tot zijn privévermogen.

Als een onroerende zaak voor de Wet OB bestaat uit twee of meer zelfstandige zaken vindt de vermogensetikettering voor de btw plaats per die zelfstandige onroerende zaak en wordt ook de samenloopvrijstelling per die zelfstandige onroerende zaak toegepast.

**Ad a.** De ondernemer kan de btw die betrekking heeft op de aanschaf van de onroerende zaak slechts in aftrek brengen voor het deel van de onroerende zaak dat hij gebruikt voor belaste handelingen.<sup>6</sup> Ondanks de etikettering van de gehele onroerende zaak als bedrijfsvermogen, heeft de ondernemer geen aftrek voor het gedeelte van de onroerende zaak dat voor privé-doeleinden wordt gebruikt. Omdat de ondernemer voor deze onroerende zaak toch enig recht op vooraftrek heeft, is de samenloopvrijstelling op deze onroerende zaak niet van toepassing.

**Ad b.** De ondernemer kan de btw die betrekking heeft op de aanschaf van de onroerende zaak in het geheel niet in aftrek brengen, omdat de zaak geheel als privévermogen is geëtiketteerd. De samenloopvrijstelling is van toepassing als de onroerende zaak wordt verkregen bij een van rechtswege

<sup>2</sup> Zie onderdeel 3.1.3 van het besluit van 19 september 2013 nr. BLKB2013/1686M voor de uitleg van het begrip 'gebouw'.

<sup>3</sup> Tenzij anders is opgemerkt, wordt in het vervolg van dit besluit aangenomen dat geen sprake is van een samengestelde prestatie.

<sup>4</sup> Het gaat om een onroerende zaak die voor de OB niet in zelfstandige delen is op te splitsen.

<sup>5</sup> Onderdeel 5.2 e.v. van het Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, Stcrt. 2011 nr. 21834 (Aftrek van omzetbelasting).

<sup>6</sup> Zie onderdeel 5.3 van het besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, Stcrt. 2011 nr. 21834 (Aftrek van omzetbelasting).



btw-belaste levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1<sup>o</sup>, van de Wet OB.

Het feitelijke gebruik dat de betrokken ondernemer, na het moment van de definitieve etikettering, gaat maken van de onroerende zaak (eventueel gebruik voor belaste of vrijgestelde handelingen) is niet relevant voor de toepassing van de samenloopvrijstelling.

Als de onroerende zaak vanuit 'privé' wordt doorgeleverd binnen de tweejaarstermijn als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1<sup>o</sup>, van de Wet OB, is de samenloopvrijstelling niet van toepassing. De als privé geëtiketteerde onroerende zaak wordt dan immers niet in de hoedanigheid van ondernemer geleverd.

**Ad c.** In deze situatie rekent de ondernemer één zelfstandige onroerende zaak in de zin van de Wet OB gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen en gedeeltelijk tot zijn privévermogen voor de toepassing van de Wet OB. Dit leidt er weliswaar toe dat de voorbelasting wordt gesplitst, maar er blijft sprake van één onroerende zaak. Omdat de ondernemer voor deze onroerende zaak toch enig recht op vooraf trek bestaat, is de samenloopvrijstelling op deze onroerende zaak niet van toepassing.

### *2.1.4 Verrijging voorafgaande aan de levering voor de btw*

De Hoge Raad heeft op 22 maart 2013, nr. 12/021807, geoordeeld dat in het licht van het arrest van het Hof van Justitie van 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco)<sup>8</sup> bij een koop-/aannemingsovereenkomst de door één ondernemer verrichte handelingen met betrekking tot de overdracht van de grond en de bouw van een appartement tezamen als één prestatie voor de heffing van btw moeten worden beschouwd. Die prestatie is de belaste levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak op het moment van de oplevering aan de koper.

Uit het genoemde Don Bosco-arrest volgt dat bij de juridische levering van een terrein waarop een door of in opdracht van de leverancier volledig te slopen oud gebouw staat, het volgende geldt. De juridische levering van het bestaande gebouw vormt niet het object van de btw-levering. Het object van de btw-levering is dan onbebouwde grond. Als dat een bouwterrein is, is sprake van een btw belaste levering. Uit het verwijzingsarrest van de Hoge Raad op 10 juni 2011, nr. 41.510bis<sup>9</sup>, blijkt dat voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een levering van een bouwterrein niet van belang is hoe ver de sloop van het oude gebouw op het tijdstip van de verkrijging voor de ovb was gevorderd. Beslissend is de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan de koper is/wordt opgeleverd.

Uit het arrest van 22 maart 2013 volgt dat wanneer de verkoper naast de juridische eigendomsoverdracht van de onroerende zaak instaat voor het daarna realiseren van een bouwterrein, een 'nieuw' gebouw of de vernieuwbouw, voor de btw sprake is van een van rechtswege belaste btw-levering, die eerst plaatsvindt op het moment van de oplevering aan de koper. Voor de ovb zal echter al op het daaraan voorafgaande moment van de juridische eigendomsoverdracht sprake zijn van een verkrijging van de onroerende zaak. Uit het arrest van 10 juni 2011 volgt, in samenhang gezien met het arrest van 22 maart 2013, het volgende. Voor de toepassing van de samenloopvrijstelling kan de van rechtswege met btw belaste oplevering onder de zich in deze arresten voordoende omstandigheden ook worden toegerekend aan het moment van de eerdere verkrijging voor de ovb. Deze toerekening brengt mee dat bij de eerdere verkrijging van de onroerende zaak voor de ovb de samenloopvrijstelling kan worden toegepast, mits aan alle overige in de wet gestelde voorwaarden wordt voldaan.

## **2.2 Goedkeuringen**

In een aantal situaties leidt het niet kunnen toepassen van de samenloopvrijstelling tot uitkomsten die niet in overeenstemming zijn met doel en strekking van deze bepaling. Daarom keur ik het volgende goed.

### *2.2.1 Fiscale eenheid*

Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR die tot een fiscale eenheid behoren, worden voor de Wet OB als één ondernemer aangemerkt (artikel 7, vierde lid, van de Wet OB). Leveringen en diensten die plaatsvinden tussen onderdelen van de fiscale eenheid, vormen voor de Wet OB geen belastbaar feit. Als voor de WBR wel sprake is van een belastbare verkrijging, geldt de samenloopvrijstelling in deze situatie niet omdat er geen heffing van btw plaatsvindt.

<sup>7</sup> ECLI:NL:HR:2013:BY5307

<sup>8</sup> ECLI:EU:C:2009:722

<sup>9</sup> ECLI:NL:HR:2011:BN0646



### Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de samenloopvrijstelling kan worden toegepast bij de verkrijging van een onroerende zaak die binnen een fiscale eenheid voor de Wet OB plaatsvindt.

#### Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. Zonder de fiscale eenheid zou de levering zijn belast op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB of als sprake is van een dienst in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van de Wet OB, zou deze btw-belast zijn verricht. De verkrijger maakt in het laatste geval aannemelijk dat sprake zou zijn van belaste verhuur.
- b. Het is in ieder geval aannemelijk dat de verkrijger zou hebben gekozen voor belaste verhuur, indien de onroerende zaak door de verkrijger wordt gebruikt voor prestaties waarvoor (zonder fiscale eenheid) voor ten minste 90% recht op aftrek van voorbelasting bestaat dan wel voor ten minste 70%, indien het gebruik betreft zoals bedoeld in onderdeel 7.3.2 van het Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.
- c. De onroerende zaak is:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger zou de btw zonder de fiscale eenheid op grond van artikel 15 van de Wet OB in het geheel niet in aftrek kunnen brengen<sup>10</sup>; of
  - als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger maakt aannemelijk dat zonder de fiscale eenheid artikel 15, zesde of zevende lid, van de WBR van toepassing zou zijn.

#### 2.2.2 Overgang van onroerende zaak in het kader van artikel 37d van de Wet OB

Het is mogelijk dat leveringen en/of diensten als bedoeld in de samenloopvrijstelling plaatsvinden in het kader van een overgang als bedoeld in artikel 37d van de Wet OB (het gaat om de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming). Bij zo'n overgang is voor de Wet OB geen sprake van een belastbaar feit. Voor de WBR kan sprake zijn van een belastbare verkrijging. De samenloopvrijstelling komt in deze situatie niet aan de orde, omdat er geen heffing van btw plaatsvindt.

### Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de samenloopvrijstelling kan worden toegepast bij de verkrijging van een onroerende zaak die plaatsvindt in het kader van de overdracht van (een deel van) een onderneming als bedoeld in artikel 37d van de Wet OB.

#### Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. Zonder toepassing van artikel 37d van de Wet OB zou de levering belast zijn op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB of als sprake is van een dienst in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van de Wet OB, zou deze btw-belast zijn verricht. De verkrijger maakt in het laatste geval aannemelijk dat sprake zou zijn van belaste verhuur. Het is in ieder geval aannemelijk dat de verkrijger zonder toepassing van artikel 37d van de Wet OB zou hebben gekozen voor belaste verhuur, indien de onroerende zaak door de verkrijger wordt gebruikt voor prestaties waarvoor voor ten minste 90% recht op aftrek van voorbelasting bestaat dan wel voor ten minste 70%, indien het gebruik betreft zoals bedoeld in onderdeel 7.3.2 van het Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.
- b. De onroerende zaak is:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger zou zonder toepassing van artikel 37d van de Wet OB de btw op grond van artikel 15 van de Wet OB in het geheel niet in aftrek kunnen brengen (zie ook voetnoot 10); of
  - als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger maakt aannemelijk dat zonder toepassing van artikel 37d van de Wet OB artikel 15, zesde of zevende lid, van de WBR van toepassing zou zijn.

#### 2.2.3 (Vervallen met ingang van 1 januari 2015)

(Vervallen)

<sup>10</sup> Als binnen vijf jaar (of in geval van een verkrijging in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR binnen twaalf jaar) alsnog (gedeeltelijk) recht op herziening van aftrek van btw ontstaat, wordt de goedkeuring overigens teruggedragen en is alsnog over verschuldigd (Hoge Raad 16 september 1981, nr. 20 548, BNB 1982/281).



## 2.2.4 Gebruik als bedrijfsmiddel; feitelijke terbeschikkingstelling van bouwterrein vóór juridische vestiging erfpachtrecht

Het komt voor dat de juridische eigenaar van een bouwterrein vóór de juridische vestiging van het erfpachtrecht dit terrein tegen vergoeding aan de toekomstige erfpachter feitelijk in gebruik geeft onder zodanige voorwaarden dat sprake is van een verkrijging van de economische eigendom als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de WBR. Hierdoor heeft de toekomstige erfpachter de gelegenheid te beginnen met de bouw van een onroerende zaak op de nog in erfpacht uit te geven grond. Deze situatie doet zich met name bij gemeenten voor. De juridische vestiging van het erfpachtrecht vindt uit praktische overwegingen op een later tijdstip plaats. De feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein aan de toekomstige erfpachter vóór de juridische vestiging van het erfpachtrecht vormt voor de Wet OB geen levering als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de Wet OB, omdat deze bepaling alleen betrekking heeft op daadwerkelijk tot stand gekomen (d.w.z. juridisch gevestigde) rechten op onroerende zaken (Hoge Raad 27 september 2002, nr. 34 631<sup>11</sup>). In deze situatie is sprake van een verhuurdienst. Deze verhuurdienst is vrijgesteld van btw, tenzij de betrokken partijen opteren voor een met btw belaste verhuur. Als partijen niet (kunnen) opteren is bij de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein aan de erfpachter geen sprake van samenloop van btw en ovb.

### Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de samenloopvrijstelling wordt toegepast op de verkrijging van de economische eigendom van een bouwterrein door een toekomstige erfpachter, vanwege de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein door de juridische eigenaar.

### Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende zes voorwaarden.

- Op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van de grond heeft de grond de status van bouwterrein.
- De feitelijke terbeschikkingstelling van de grond vindt plaats op basis van een schriftelijke en door partijen ondertekende obligatoire overeenkomst waarin is vastgelegd dat die zal resulteren in een akte tot vestiging van het recht van erfpacht.
- Over het aangiftetijdvak waarin de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein plaatsvond, voldoet de juridische eigenaar btw alsof er al sprake is van de juridische vestiging van het erfpacht, die is aan te merken als een levering in de zin van artikel 3, tweede lid, van de Wet OB. De vergoeding voor de vestiging van het erfpachtrecht wordt bepaald conform artikel 8, vijfde lid, onderdeel b, van de Wet OB in samenhang met artikel 5 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de bij laatstgenoemd besluit behorende Bijlage A en getoetst aan artikel 3, tweede lid, van de Wet OB. Indien de btw-vergoeding wijzigt tussen het moment van de feitelijke terbeschikkingstelling van de grond en de vestiging van het recht moet die gewijzigde vergoeding ook voldoen aan de toets, dat bij de uitgifte werd voldaan aan artikel 3, tweede lid, van de Wet OB.
- De juridische vestiging van het recht van erfpacht op het bouwterrein vindt plaats vóór de eerste ingebruikneming van de op dit perceel gebouwde onroerende zaak.
- In de notariële akte waarin het recht van erfpacht wordt gevestigd, geven de partijen aan dat zij bij de verkrijging van de economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR van de grond deze goedkeuring hebben toegepast.
- Partijen handelen voor de btw-heffing ook verder alsof bij de feitelijke terbeschikkingstelling sprake was van een btw-levering.

Deze goedkeuring kan onder de gestelde voorwaarden ook worden toegepast als de feitelijke gronduitgifte (mede) plaatsvindt op basis van een obligatoire overeenkomst tot vestiging van een opstalrecht.

## 2.2.5 Rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid; scheiding van juridische en economische eigendom

Bij (Nederlandse en buitenlandse) rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid kan de situatie zich voordoen dat een beheerder/bewaarder geheel of ten dele voor rekening van de vennoten/deelnemers onroerende zaken verkrijgt of overdraagt. Te denken valt aan beleggingsfondsen (zoals bijvoorbeeld een commanditaire vennootschap, fonds voor gemene rekening of een Duits Sondervermogen), met een (soms wettelijk verplichte) scheiding van juridische en economische eigendom van activa. Maar ook bijvoorbeeld aan een personenvennootschap waarin een onderneming wordt gedreven waarbij de behorend venoot (geheel of gedeeltelijk) de eigendom van onroerende zaken verkrijgt of overdraagt voor rekening van de personenvennootschap.

<sup>11</sup> ECLI:NL:HR:2002:AE8145



## Verkrijging van de onroerende zaak

In deze situatie vindt in zijn algemeenheid een juridische eigendomsverkrijging door de beherend vennoot of beheerder/bewaarder plaats én in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang daarmee een economische eigendomsverkrijging van dezelfde zaak door de vennoten/deelnemers. Voor de verkrijging van de juridische eigendom geldt de samenloopvrijstelling als aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. De verkrijging door de vennoten/deelnemers van een aandeel in de economische eigendom van de (rechten gevestigd op) onroerende zaken is voor de ovb een belastbaar feit (zie artikel 2 van de WBR). Bij deze verkrijging komt de samenloopvrijstelling niet aan de orde, als de verkrijging van de economische eigendom voor de Wet OB geen belastbaar feit vormt.

### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de aan de beherend vennoot of beheerder/bewaarder toekomende samenloopvrijstelling voor de verkrijging van de juridische eigendom van (rechten gevestigd op) onroerende zaken ook kan worden toegepast bij de vennoten/deelnemers bij hun verkrijging van de economische eigendom van (rechten gevestigd op) die onroerende zaken.

### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

- De prestatie aan de beherend vennoot of beheerder/bewaarder (de verkrijging van de juridische eigendom van (rechten gevestigd op) onroerende zaken) is belast op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB. Als sprake is van een dienst in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van de Wet OB is rechtsgeldig gekozen voor belaste verhuur.
- De verkrijging door de beherend vennoot of beheerder/bewaarder is vrijgesteld op grond van de samenloopvrijstelling.
- De verkrijging van de economische eigendom door de vennoten/deelnemers vindt plaats in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de in de eerste voorwaarde bedoelde prestatie.

Als de prestatie voor de btw wordt verricht aan de rechtsvorm zonder rechtspersoonlijkheid dan hebben de vennoten/deelnemers recht op de samenloopvrijstelling als aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan. In dit geval kan bovenstaande goedkeuring op overeenkomstige wijze worden toegepast bij de beherend vennoot of beheerder/bewaarder.

## Vervreemding van de onroerende zaak

Bij verkoop van de onroerende zaak door de hier bedoelde rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid wordt de scheiding van de juridische eigendom en de economische eigendom opgeheven. Als de beherend vennoot of beheerder/bewaarder de eigendom voor rekening van de vennoten/deelnemers levert, verkrijgt de koper als gevolg van deze levering de volledige (juridische en economische) eigendom van de onroerende zaak. Deze verkrijging vormt bij de koper één enkel belastbaar feit voor de heffing van ovb. Als de btw-ondernemer aan de koper presteert, kan de koper de samenloopvrijstelling toepassen als aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan.

Als de onroerende zaak wordt vervreemd aan een andere rechtsvorm zonder rechtspersoonlijkheid vindt in zijn algemeenheid een juridische eigendomsverkrijging door de beherend vennoot of beheerder/bewaarder plaats én in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang daarmee een economische eigendomsverkrijging door de vennoten/deelnemers in dezelfde zaak. In deze situatie kan de goedkeuring in het hiervoor opgenomen onderdeel 'Verkrijging van de onroerende zaak' worden toegepast, als aan de voorwaarden wordt voldaan.

### *2.2.6. Maatstaf van heffing bij samenloop met omzetbelasting.*

Als de samenloopvrijstelling niet van toepassing is, kan er tegelijkertijd btw en ovb worden geheven. In dat geval is het niet wenselijk dat ovb wordt geheven over het bedrag van de geheven btw.

### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat als bij dezelfde transactie tegelijkertijd btw en ovb wordt geheven, voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor de ovb het bedrag van de verschuldigde btw buiten aanmerking wordt gelaten.

### *2.2.7. Verrijging aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon*

De samenloopvrijstelling is van toepassing bij de verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de WBR, voor zover de bezittingen bestaan uit nieuwe nog ongebruikte onroerende zaken in de bouw- en handelsfase, bouwterreinen



daaronder begrepen (Hoge Raad van 10 juni 2011, nr. 10/00498<sup>12</sup>). Dit geldt alléén als bij een rechtstreekse verkrijging van de onroerende zaak van de onroerendezaakrechtspersoon zelf de samenloopvrijstelling van toepassing zou zijn. Dit impliceert dat deze onroerendezaakrechtspersoon in verband met die rechtstreekse verkrijging van de onroerende zaak als btw-ondernemer zou handelen.

In de benadering van de Hoge Raad geldt de samenloopvrijstelling niet voor gebruikte bedrijfsmiddelen. Echter, gezien de bedoeling van artikel 15, zesde (en zevende) lid, van de WBR worden onroerende zaken binnen de daar gestelde termijn feitelijk als ongebruikt aangemerkt. Daarom kan de samenloopvrijstelling ook bij de verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon worden toegepast, voor zover de bezittingen bestaan uit gebruikte onroerende zaken waarop bij een rechtstreekse verkrijging artikel 15, zesde (en zevende) lid, van de WBR toepasbaar zou zijn. Het voorgaande geldt ook als de verkrijger bij een rechtstreekse verkrijging van het gebruikte bedrijfsmiddel geen recht op aftrek van btw zou hebben, maar wel aan de eisen in artikel 15, zesde lid, onderdelen b en c, van de WBR wordt voldaan. Ook hier geldt dat de rechtspersoon die de onroerende zaken zou leveren bij een rechtstreekse levering als btw-ondernemer zou handelen.

In overige situaties is bij de verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon de samenloopvrijstelling niet van toepassing.

### *2.2.8. Toe- of uittreding bij een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid*

Bij het toe- of uittreden en bij wijziging van de onderlinge verhouding van deelnemers in een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid is sprake van de overdracht van een deelgerechtigdheid in dat samenwerkingsverband. Deze overdracht kan mede omvatten een onverdeeld aandeel in een onroerende zaak. De overdracht van zo'n deelgerechtigdheid vormt voor de heffing van btw geen belastbaar feit. Voor de ovb is wel sprake van een verkrijging, waarop de samenloopvrijstelling dan niet van toepassing is.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat bij de overdracht van een deelgerechtigdheid in een samenwerkingsverband de samenloopvrijstelling kan worden toegepast.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

- a. Zonder het bestaan van het samenwerkingsverband zou de overdracht van het aandeel in de onroerende zaak belast zijn op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1<sup>o</sup>, van de Wet OB of als sprake is van een dienst in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van de Wet OB, zou deze btw-belast zijn verricht. De verkrijger maakt in het laatste geval aannemelijk dat sprake zou zijn van belaste verhuur. Het is in ieder geval aannemelijk dat de verkrijger zou hebben gekozen voor belaste verhuur, indien de onroerende zaak door de verkrijger wordt gebruikt voor prestaties waarvoor voor ten minste 90% recht op aftrek van voorbelasting bestaat dan wel voor ten minste 70%, indien het gebruik betreft zoals bedoeld in onderdeel 7.3.2 van het Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.
- b. Het samenwerkingsverband is btw-ondernemer.
- c. De onroerende zaak is:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger maakt aannemelijk dat artikel 15, zesde (of zevende lid), van de WBR van toepassing zou zijn óf als geen recht op aftrek van btw zou bestaan aan de eisen van artikel 15, zesde lid, onderdelen b en c, van de WBR wordt voldaan.

### *2.2.9. Juridische verkrijging (A-B) na eerdere btw-levering (A-B)*

In de praktijk komt het voor dat een leverancier (A) eerst de economische eigendom van een onroerende zaak overdraagt en op een later tijdstip aan dezelfde verkrijger (B) de juridische eigendom. Als de verkrijging van de economische eigendom als een btw-levering kwalificeert vindt er bij de juridische verkrijging geen btw-levering plaats. De samenloopvrijstelling kan dan niet aan de orde komen, omdat er bij de juridische levering geen samenloop is van ovb en btw. Dit vind ik niet altijd gewenst.

<sup>12</sup> ECLI:NL:HR:2011:BQ7580





### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de latere verkrijging van de juridische eigendom door B van A ook wordt geacht plaats te vinden krachtens de btw-levering op basis waarvan de samenloopvrijstelling is toegepast bij de voorafgaande verkrijging van de economische eigendom door B van A.

### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden.

- a. Bij de verkrijging van de economische eigendom is de samenloopvrijstelling van toepassing.
- b. De btw-levering en de overdracht van de juridische eigendom vinden plaats door dezelfde leverancier aan dezelfde verkrijger.
- c. Op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom is nog steeds sprake van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB.
- d. De onroerende zaak is op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - wel als bedrijfsmiddel gebruikt:
    - maar de verkrijger zou de in rekening gebrachte btw niet in aftrek kunnen brengen (zie ook voetnoot 10); of
    - artikel 15, zesde of zevende lid, van de WBR zou van toepassing zijn.

### *2.2.10. A-B-C-leveringen*

De uitdrukking 'ABC-levering' wordt veelal gebruikt om aan te geven dat de koopovereenkomsten tussen A-B en B-C worden afgewikkeld door een rechtstreekse juridische levering van A aan C. Er kunnen ook meerdere tussenschakels zijn.

Bij de tussenschakels kan zich al dan niet een verkrijging voordoen van de economische eigendom van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de WBR.

Als zich geen verkrijging van de economische eigendom in de tussenschakels voordoet dan verkrijgt C voor de ovb uitsluitend van A (schakel A-C). Voor de btw kan de levering echter via de schakels (A-B en B-C) plaatsvinden, zoals door toepassing van artikel 3, vierde lid, van de Wet OB. Voor de btw is dan geen sprake van een levering van A aan C, maar van B aan C. De samenloopvrijstelling kan dan niet aan de orde komen.

Als zich wel een verkrijging van economische eigendom in de tussenschakels voordoet dan verkrijgt C voor de ovb de juridische eigendom van A en de economische eigendom van B. De btw-levering vindt in deze situatie in de regel echter via de schakels plaats. Als de btw-levering via de schakel(s) plaatsvindt dan kan voor de verkrijging van de economische eigendom door C van B de samenloopvrijstelling worden toegepast. Bij de verkrijging van de juridische eigendom kan de samenloopvrijstelling niet aan de orde komen, omdat er geen btw-levering door A aan C plaatsvindt.

Deze situaties kunnen zich ook voordoen bij de verhandeling op een veiling (artikel 3, vijfde lid, van de Wet OB) of bij een levering door tussenkomst van een commissionair (artikel 3, zesde lid, van de Wet OB).

### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat bij A-B-C-leveringen, waarbij de btw-levering van een onroerende zaak in een andere schakel plaatsvindt dan de juridische levering van die zaak, de samenloopvrijstelling kan worden toegepast op de verkrijging door C.

### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden.

- a. De btw-levering aan C is van rechtswege met btw belast ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB.
- b. Op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom is nog steeds sprake van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB.
- c. De onroerende zaak is op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom:
  - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
  - wel als bedrijfsmiddel gebruikt:
    - maar de verkrijger zou de in rekening gebrachte btw niet in aftrek kunnen brengen (zie ook voetnoot 10); of
    - artikel 15, zesde of zevende lid, van de WBR zou van toepassing zijn.
- d. De tussenschakel (B) vervult bij de A-B-C-levering een wezenlijke functie. B is bijvoorbeeld niet



slechts tussengevoegd omwille van het fiscale resultaat voor de ovb.<sup>13</sup>

### 3 Begrip 'roerend/onroerend'- verschil tussen ovb en btw; goedkeuring

Voor het bepalen of een zaak roerend dan wel onroerend is, gelden voor de ovb andere uitgangspunten dan voor de btw. Voor de ovb zijn de bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek en de daarop betrekking hebbende jurisprudentie beslissend.<sup>14</sup> Voor de btw zijn echter de Unierechtelijke btw-regelgeving<sup>15</sup> en de daarover gewezen jurisprudentie bepalend. Dit verschil in benadering tussen de ovb en de btw kan ertoe leiden dat voor de WBR één onroerende zaak wordt verkregen, maar voor de Wet OB sprake is van de levering van twee afzonderlijke zaken, een roerende en een onroerende zaak. Hierdoor is het mogelijk dat bij de verkrijging die samenhangt met de levering<sup>16</sup> van een zaak door een btw-ondernemer als zodanig de samenloopvrijstelling niet voor de gehele zaak aan de orde komt, waardoor bij de verkrijging zowel ovb als btw is verschuldigd.

Ook kan zich de situatie voordoen dat een btw-ondernemer alleen een opstal overdraagt die voor de WBR als onroerende zaak kwalificeert en voor de Wet OB als roerende zaak. Voor de WBR vormt de verkrijging van een dergelijke opstal waarvoor geen beperkt recht of appartementsrecht is gevestigd een verkrijging van de economische eigendom. Voor deze verkrijging komt de samenloopvrijstelling evenmin aan de orde, waardoor bij de verkrijging zowel ovb als btw is verschuldigd. Deze cumulatie van belastingheffing acht ik niet in alle gevallen gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de heffing van ovb gedeeltelijk achterwege kan blijven als bij de verkrijging van een zaak zowel ovb als btw is verschuldigd omdat die zaak voor de WBR als één onroerende zaak wordt aangemerkt, maar voor de Wet OB (deels) sprake is van een roerende zaak. Het gaat om de ovb over de waarde gelijk aan dat deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de verkrijging van de zaak die voor de btw als een roerende zaak wordt aangemerkt.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

- De roerende zaak is nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt als bedoeld in de samenloopvrijstelling of, als dit wel het geval is, kan de verkrijger de btw ter zake van de levering van de roerende zaak in het geheel niet in aftrek brengen.
- De vergoeding voor de btw, tezamen met de verschuldigde btw, voor de roerende zaak is gelijk aan de waarde in het economische verkeer van deze zaak.
- De roerende zaak wordt niet geleverd met toepassing van de in artikel 28b van de Wet OB bedoelde margeregeling.<sup>17</sup>

#### *Voorbeeld*

Een btw-ondernemer levert aan een particulier een perceel grond samen met een (duurzaam) op dat perceel geplaatste stacaravan die voor de btw als – afzonderlijke levering van een – roerende zaak kwalificeert. De waarde in het economische verkeer van de grond bedraagt € 50.000 en van de stacaravan € 20.000. Voor de ovb is sprake van de verkrijging van één onroerende zaak. Voor de ovb is de maatstaf van heffing bij de verkrijging van de onroerende zaak in totaal € 70.000. Voor de btw is sprake van de levering van twee zaken: een onroerende zaak (het perceel grond) en een roerende zaak (de stacaravan). De levering van het perceel grond is vrijgesteld van btw<sup>18</sup>, terwijl de levering van de stacaravan belast is met btw. De particulier heeft geen recht op aftrek van btw en wordt bij de aanschaf van de stacaravan geconfronteerd met de heffing van zowel btw als ovb.

<sup>13</sup> Zie de uitspraak van rechtbank Den Haag van 11 januari 2007, nr. AWB 05/6050 (ECLI:NL:RBSGR:2007:BB1333). In deze zaak werd niet aan deze voorwaarde voldaan.

<sup>14</sup> Zie artikel 3, eerste lid, van Boek 3, van het Burgerlijk Wetboek, Hoge Raad 31 oktober 1997, nr. 16.404 (Portacabin-arrest, ECLI:NL:HR:1997:ZC2478, NJ 1998, 97) en Hoge Raad 27 september 2013 (WKK-arrest, ECLI:NL:HR:2013:CA0813).

<sup>15</sup> Zie Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel over de toegevoegde waarde (PbEG 2006, L347) en o.a. de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 16 januari 2003, zaak C-315/00 (Maierhofer, ECLI:EU:C:2003:23) en van 7 september 2006, zaak C-166/05 (Heger, ECLI:EU:C:2006:533).

<sup>16</sup> Onder de term "levering" wordt ook verstaan de vestiging enz. van rechten op onroerende zaken, voor zover die vestiging op grond van art. 3, tweede lid, van de Wet OB is aan te merken als een levering

<sup>17</sup> Als een wederverkoper op grond van artikel 28f van de Wet OB bij de levering van de roerende zaak afziet van toepassing van de margeregeling, kan de wederverkoper de goedkeuring toepassen.

<sup>18</sup> De levering van een perceel onbebouwde grond is niet van rechtswege belast met btw, omdat het perceel grond geen bouwterrein vormt als bedoeld in artikel 11, vierde lid, van de Wet OB. De stacaravan is geen gebouw als bedoeld in artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de Wet OB.



Door de goedkeuring blijft de heffing van ovb achterwege voor de waarde gelijk aan het deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de levering van de stacaravan (€ 20.000). De betrokken particulier wordt hierdoor alleen over de waarde van stacaravan geconfronteerd met de heffing van btw. Over de verkrijging van het perceel grond is hij ovb verschuldigd.

#### **4 Artikel 9, vierde lid, van de WBR; goedkeuringen**

In artikel 9, vierde lid, van de WBR is een regeling opgenomen voor de verkrijging van de economische eigendom, gevolgd door een verkrijging van de juridische eigendom (of andersom) door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht. De waarde wordt verminderd met het bedrag waarover bij de eerste verkrijging was verschuldigd:

- ovb die niet in mindering heeft gestrekt van schenk- of erfbelasting; of
- btw die op grond van artikel 15 van de Wet OB in het geheel niet in aftrek kan worden gebracht.

In bepaalde situaties is artikel 9, vierde lid, van de WBR niet van toepassing. Dit acht ik niet in alle situaties gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

##### **4.1 Bij eerste verkrijging geldt één van de goedkeuringen uit onderdelen 2.2.1 en 2.2.2**

Als bij de eerste verkrijging van een onroerende zaak één van de goedkeuringen is toegepast als opgenomen in de onderdelen 2.2.1 en 2.2.2 van dit besluit (verkrijging binnen fiscale eenheid of met toepassing van artikel 37d van de Wet OB) is sprake van situaties waarin van rechtswege geen btw verschuldigd is. Hierdoor is bij de verkrijging die volgt op de eerste verkrijging artikel 9, vierde lid, van de WBR niet van toepassing.

##### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat artikel 9, vierde lid, van de WBR naar analogie kan worden toegepast als voor de eerste verkrijging de goedkeuring van onderdeel 2.2.1 of 2.2.2 van dit besluit is toegepast.<sup>19</sup> De aan het slot van onderdeel 1 (Inleiding) van dit besluit opgenomen bepaling dat bij een beroep op artikel 9, vierde lid, van de WBR de in dit besluit opgenomen goedkeuringen komen te vervallen en de niet geheven belasting alsnog verschuldigd is, geldt in dat geval niet.

##### **4.2 Bij eerste verkrijging is btw in aftrek gebracht**

Als bij de eerste verkrijging van de onroerende zaak de samenloopvrijstelling van toepassing was én de btw op grond van artikel 15 van de Wet OB geheel of gedeeltelijk in aftrek kon worden gebracht, is bij de verkrijging die volgt op de eerste verkrijging van de zaak door dezelfde persoon artikel 9, vierde lid, van de WBR niet van toepassing.

##### *Goedkeuring*

Ik keur onder een voorwaarde goed dat artikel 9, vierde lid, van de WBR naar analogie kan worden toegepast bij de verkrijging die volgt op de eerste verkrijging, waarbij de btw op grond van artikel 15 van de Wet OB geheel of gedeeltelijk in aftrek kon worden gebracht.

##### *Voorwaarde*

Voor deze goedkeuring geldt onder de voorwaarde dat de onroerende zaak bij deze eerste verkrijging:

- a. nog niet als bedrijfsmiddel was gebruikt; of
- b. wel als bedrijfsmiddel in gebruik was genomen, maar daarbij artikel 15, zesde of zevende lid, van de WBR is toegepast.<sup>20</sup>

Deze goedkeuring geldt alleen voor een verkrijging van economische eigendom gevolgd door de verkrijging van juridische eigendom (of andersom), zoals bedoeld in artikel 9, vierde lid, van de WBR. De goedkeuring geldt niet bij een terugoverdracht van de economische dan wel juridische eigendom van de onroerende zaak aan degene die deze economische dan wel juridische eigendom in eerste instantie heeft overgedragen.

<sup>19</sup> Dit geldt ook als de goedkeuring van onderdeel 2.2.1 of 2.2.2 van het besluit van 14 september 2010, nr. DGB2010/1124M dan wel het besluit van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M is toegepast.

<sup>20</sup> Dit geldt ook als de goedkeuring van onderdeel C van het besluit van 13 mei 2002, nr. CPP2002/897M, van onderdeel 2.2.3 van het besluit van 14 september 2010, nr. DGB2010/1124M of van onderdeel 2.2.3 van het besluit van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M is toegepast.



## 5 Artikel 15, vierde lid, van de WBR; achterwege laten van strafheffing

De in artikel 15, eerste lid, van de WBR opgenomen vrijstellingen zijn niet van toepassing, als de verkoopprijs van de onroerende zaak (vergoeding inclusief btw) minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer en de verkrijger de btw niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen (artikel 15, vierde lid, van de WBR). De waarde in het economische verkeer wordt ten minste gesteld op de kostprijs van de onroerende zaak, inclusief btw (slotzin van artikel 15, vierde lid, van de WBR). Het gaat hier om de zogenoemde strafheffing. Tijdens de parlementaire behandeling van de wetgeving tot bestrijding van btw-constructies bij onroerende zaken is aangegeven dat de strafheffing is bedoeld om deze constructies tegen te gaan (Eerste Kamer, vergaderjaar 1995–1996, 24 172, nr. 20b, blz. 11).

In een aantal gevallen heb ik aangegeven dat – al dan niet bij wijze van goedkeuring – de strafheffing achterwege kan blijven, omdat ik dat in overeenstemming vind met doel en strekking van artikel 15, vierde lid, van de WBR. Het gaat om de volgende situaties:

- a. De levering van een bouwterrein, dat vóór de levering is gesaneerd, waarbij de kosten van de reiniging van de grond niet geheel konden worden doorberekend in de verkoopprijs. Overigens moet het bouwterrein wel worden verkocht tegen ten minste de waarde in het economische verkeer na sanering (Eerste Kamer, vergaderjaar 1994–1995, 24 172, nr. 20b, blz. 11).
- b. De verkoop door een aannemer van de laatste woningen beneden de kostprijs binnen een bouwproject dat als geheel winstgevend blijft. De verkoop moet uit zakelijke overwegingen hebben plaatsgevonden (Eerste Kamer, vergaderjaar 1994–1995, 24172, nr. 20b, blz. 11).
- c. De verkoop onder voorwaarden. Het gaat hier om onroerende zaken die ondernemers verkopen beneden de waarde in het economische verkeer om de toegang tot de woningmarkt te bevorderen (zie het besluit van 11 september 2014, nr. BLKB2014/112M, Stcrt. 2014, nr. 26406, inzake de verkoop onder voorwaarden).
- d. De uitvoering van bestemmingsplannen door een derde (zoals een projectontwikkelaar) en de latere overdracht door die derde van de aangelegde gemeenschapsvoorzieningen voor een bedrag dat lager is dan de waarde of de kostprijs van die voorzieningen aan de gemeente. Dit geldt niet voor gemeenschapsvoorzieningen waarvoor geen aanspraak bestaat op compensatie van btw op de voet van de Wet op het BTW-compensatiefonds, als die voorzieningen met btw aan de gemeente zouden worden geleverd (Zie § 2.5.2.3 van het besluit Omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen van 25 januari 2012, nr. BLKB 2012/175M, Stcrt. 2012, nr. 2128).
- e. De verkoop van (nieuwe) onroerende zaken tegen de waarde in het economische verkeer, die onder de kostprijs (inclusief btw) ligt. Het gaat om de situatie dat de waarde in het economische verkeer van de betrokken onroerende zaken onder de kostprijs is gedaald door de teruglopende marktomstandigheden (Tweede Kamer, Handelingen 2008–2009, nr. 31301, nummer vergadering 88, blz.6866, Fiscaal Stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen).
- f. De verkoop van (nieuwe) onroerende zaken beneden de waarde in het economische verkeer, die onder de kostprijs (inclusief btw) ligt als gevolg van betalingen op basis van een huurgarantie.<sup>21</sup>

## 6 Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 17 januari 2012, nr. BLKB2011/1338M; en
- het besluit van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M; en
- het besluit van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M.

## 7 Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

<sup>21</sup> Een huurgarantie houdt in dat een projectontwikkelaar bij de levering van een onroerende zaak aan een belegger een bepaald rendement garandeert. Als de onroerende zaak bij de levering niet volledig is verhuurd of tegen een lagere huur dan het gegarandeerde minimale rendement, betaalt de projectontwikkelaar aan de belegger op basis van de huurgarantie een bedrag in verband met de gemiste huuropbrengst (zie § 6.1 van het besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken, Stcrt. 2013 nr. 26851).



---

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 16 maart 2017*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
J. de Blieck  
Lid van het managementteam Belastingdienst*