

VASTGOED WIJZER FISCAAL NL 2023

MR. CAROLA VAN VILSTEREN
MR. GERARD DE BRUIN
MR. RAOUL FLOOREN

Vastgoedwijzer Fiscaal NL 2023

9^e druk

Hoofdauteurs : Mr. Carola van Vilsteren, Mr. Gerard de Bruin en Raoul Flooren
Met dank aan : Marieke Bras en Marcel Sanderse
Omslag : Jouel Tiu
Vormgeving : Bureau Zeker
Druk : Printforce
Uitgever : SPRYG Real Estate Academy
BE: +32 (0)3 226 5417
NL: +31 (0)15 303 0670
spryg.com

Praat mee:



vastgoedrekenen

ISBN/EAN 9789492453143

NUR-786

© SPRYG Real Estate Academy, 2023

Uit deze uitgave mag uitsluitend iets verveelvoudigd worden, door middel van druk, fotokopieën, geautomatiseerde gegevensbestanden of op welke andere wijze ook, na voorafgaande, schriftelijke toestemming van de uitgever.

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	11
Over de auteurs	13

1	ONROERENDE ZAKEN	15
1.1	Definitie in de btw	15
1.2	Definitie in de overdrachtsbelasting	17

2	BTW BIJ LEVERING VAN ONROERENDE ZAKEN	19
2.1	Levering	20
2.2	Belaste leveringen van onroerende zaken	21
2.2.1	Levering gebouw en bijbehorend terrein uiterlijk 2 jaar na eerste ingebruikname	22
2.2.2	Bouwterrein	27
2.2.3	Maagdelijke grond	28
2.2.4	Samenvatting	32
2.3	Optie belaste levering	33
2.3.1	Optieverzoek	34
2.3.2	90%-criterium	34
2.3.3	Referentieperiode	35
2.3.4	Optie voor een deel van de onroerende zaak	37
2.4	Levering van rechten op onroerende zaken	38
2.5	Oplevering van onroerende zaken	40
2.6	Verlegging bij bepaalde handelingen	41
2.7	Fictieve leveringen	42
2.8	Conclusie	43

3	BTW BIJ VERHUUR VAN ONROERENDE ZAKEN	45
3.1	Verhuur	46
3.1.1	Samenhangende prestaties	47
3.1.2	Handelingen met beperkte rechten	53
3.2	Verhuur van een onroerende zaak en btw	54
3.2.1	Verhuur van machines en bedrijfsinstallaties	55

3.2.2	Verhuur van kamers of logiesgelegenheid voor kort verblijf	55
3.2.3	Verhuur van parkeerruimte, lig- en bergplaatsen	59
3.2.4	Verhuur van safeloketten	61
3.2.5	Huurgaranties	61
3.3	Optie met btw belaste verhuur	61
3.3.1	Optieverzoek	62
3.3.2	Belaste verhuur per zelfstandig gedeelte	68
3.3.3	Onderverhuur	68
3.3.4	Einde belaste verhuur	69
3.3.5	Afkoopsom huurrecht	69
3.3.6	Handelingen die losstaan van verhuur	69
3.4	Conclusie	71

4

	AFTREK VAN VOORBELASTING	73
4.1	Vereisten aftrek van voorbelasting	74
4.2	Privé en zakelijk gebruik van goederen en diensten	76
4.3	Belast en vrijgesteld gebruik	78
4.3.1	Leveringen en diensten van belaste prestaties	79
4.3.2	Leveringen en diensten van vrijgestelde prestaties	80
4.3.3	Leveringen en diensten van zowel belaste als vrijgestelde prestaties	80
4.3.4	Splitsingsregels	82
4.3.5	Herziening bij ingebruikname	83
4.3.6	Herziening aan het eind van het jaar	84
4.3.7	Herziening na jaar van ingebruikname	85
4.3.8	Recht op aftrek bij leegstand	87
4.4	Levering tijdens herzieningstermijn	88
4.4.1	Consequenties verkoop onroerende zaken	88
4.5	Conclusie	90

5

	OVERDRACHTSBELASTING	93
5.1	Belastbaar feit	94
5.1.1	Het begrip 'verkrijging'	94
5.1.2	Verkrijging juridische eigendom	95

5.1.3	Verkrijging economische eigendom	96
5.1.4	Zakelijke rechten	97
5.1.5	Verkrijging aandelenbelang	98
5.2	Maatstaf van heffing	101
5.2.1	Waarde economisch verkeer	102
5.2.2	Tijdstip van waardering	103
5.2.3	Opvolgende verkrijgingen	103
5.3	Vrijstellingen	104
5.3.1	Bedrijfsopvolging in de familiesfeer	104
5.3.2	Inbreng in personenvennootschappen	105
5.3.3	Inbreng in lichamen met in aandelen verdeeld kapitaal	106
5.3.4	Bedrijfsfusies, interne reorganisaties en splitsing	106
5.3.5	Subjectieve vrijstellingen	108
5.3.6	Door de verkrijger zelf aangebrachte zaken	109
5.3.7	Algemene beperking vrijstellingen	109
5.4	Conclusie	110

6	SAMENLOOP BTW EN OVERDRACHTSBELASTING	113
6.1	Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij samenloop metbtw-heffing	114
6.1.1	Van rechtswege btw verschuldigd	114
6.1.2	Gebruikt als bedrijfsmiddel	117
6.2	Goedkeuringen	117
6.3	Levering na tweejaars termijn	119
6.4	Algemene beperking vrijstellingen	120
6.5	Roerend/onroerend	121
6.6	Conclusie	122

7	WOZ WAARDE	125
7.1	Invloed WOZ-waarde	125
7.2	Beschikking	126

8

ONROERENDE ZAKEN IN DE INKOMSTENBELASTING	129
8.1 Vermogensetikettering	130
8.1.1 Verplicht ondernemingsvermogen	130
8.1.2 Verplicht privévermogen	131
8.1.3 Keuzevermogen	131
8.1.4 Werkruimte	132
8.2 Fiscale gevolgen vermogensetikettering	133
8.2.1 Gehele pand als bedrijfsvermogen	133
8.2.2 Gehele pand als privévermogen	133
8.2.3 Pand administratief gesplitst	134

9

SAMENHANG INKOMSTEN- EN VENNOOTSCHAPSBELASTING	137
9.1 Goed Koopmansgebruik	137
9.2 Tarief vennootschapsbelasting	138
9.3 AB-claim op aandelen	139
9.4 Excessief lenen	140

10

ONROERENDE ZAKEN IN DE WINSTSFEER	141
10.1 Begrip gebouw	141
10.2 Begrip bodemwaarde	143
10.3 Afschrijfbepkeringen	144
10.4 Verhuur van vakantiehuizen en hotels	146
10.5 In buitenland gelegen gebouwen	147
10.6 Werktuigenvrijstelling	147
10.7 Afschrijven, herinvesteren en lagere bedrijfswaarde	147
10.7.1 Aanhorigheden	148
10.8 Splitsing van opstal en ondergrond buiten verbonden relaties	148
10.9 Verbouwingen	149
10.10 Investerings in één gebouw door verbonden personen	150
10.10.1 Verbonden personen en verbonden lichamen	151
10.10.2 MKB winstvrijstelling	152
10.11 Eenmanszaken	152

10.12	Samenwerkingsverbanden	152
10.13	Willekeurig afschrijven	154
10.14	Lagere bedrijfswaarde	154
10.15	Investeringsaftrek	157
10.15.1	Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek	159
10.15.2	Energie-investeringsaftrek	160
10.15.3	Milieu-investeringsaftrek	160
10.16	Kostenegaliseringsreserve	161

11

	HERINVESTERINGSRESERVE	165
11.1	Strekking regelgeving omtrent herinvesteren	165
11.2	Voorwaarden vormen van reserve	166
11.2.1	Vervreemden	166
11.2.2	Bedrijfsmiddel	167
11.2.3	Afschrijvingstermijn	168
11.2.4	Uitgesloten bedrijfsmiddelen	169
11.2.5	Herinvesteringsvoornemen	169
11.3	Afboeken van herinvesteringsreserve	170
11.3.1	Boekwaarde-eis	170
11.3.2	Volgorde van afboeken	172
11.3.3	Economisch dezelfde functie	172
11.4	Maximale termijn voor herinvesteren	174
11.5	Herinvesteren na toepassing willekeurige afschrijving	174
11.6	Herinvesteren vóór vervreemding	175
11.7	Overheidsingrijpen	175

12

	RESULTAAT UIT OVERIGE WERKZAAMHEDEN	177
12.1	Bronvereisten	178
12.1.1	Verrichten van arbeid	178
12.1.2	Deelname aan het economisch verkeer	179
12.1.3	Voordeel beogen en voordeel verwachten	179
12.2	Meer dan normaal vermogensbeheer	180
12.2.1	Uitponden	180
12.2.2	In belangrijke mate verrichten van groot onderhoud of aanpassingen	181
12.2.3	Voorkennis of vergelijkbare bijzondere vormen van kennis	182

12.3	Ter beschikking stellen aan onderneming van verbonden persoon	182
12.3.1	Verbonden persoon	184
12.3.2	Ongebruikelijke terbeschikkingstelling	184
12.3.3	Heffing	185

13

	SPAREN EN BELEGGEN IN BOX 3	187
13.1	Waardering van onroerende zaken voor box 3	188
13.1.1	Hoofdregel waardering box 3	190
13.1.2	Waardering onroerende zaken	191
13.1.3	(Landbouw)gronden	194
13.1.4	Rechten op onroerende zaken	195
13.1.5	Aandeel Vereniging van Eigenaren	196
13.1.6	Waardering van schulden	196
13.1.7	Conclusie	196
13.2	Waardering woningen anders dan eigen woning	197
13.3	Belastingarbitrage	198
13.3.1	Verschuiving van vermogen	198
13.3.2	Sfeerovergang van box 3 naar box 1	199
13.3.3	Sfeerovergang van box 1 naar box 3	199
13.3.4	Andere overgangsmogelijkheden	200

14

	VERHUURDER HEFFING	201
14.1	Achtergrond	201
14.2	Wie is belastingplichtig?	202
14.3	Grondslag en tarief	203
14.4	Aangifte doen	204
14.5	Verhuurderheffing als kosten	205
14.6	Regeling vermindering verhuurder	205

15

	ONROERENDE ZAKEN EN ERFBELASTING	207
15.1	Nalatenschap	207
15.2	Bedrijfsopvolgingsregeling	208
15.2.1	TBS pand onder bedrijfsopvolgingsregeling	210
15.3	Conclusie	211
	Tot slot	213

BIJLAGEN

1. Toelichting optieverzoek belaste levering bij bijlagen 2, 3 en 4	215
2. Verzoek om toepassing van artikel 11, lid 1, letter a, sub 2 Wet OB 1968	216
3. Verklaring omtrent het gebruik van de onroerende zaak	217
4. Verklaring omtrent het gebruik van de onroerende zaak, over het tweede boekjaar	218
5. Factuurvereisten	219
6. Toelichting schema btw en overdrachtsbelasting bij Onroerende zaken	221
7. Praktische tips	227
Afkortingen	231
Noten	232
Begrippen	233

VOORWOORD

In onze dagelijkse fiscale praktijk krijgen wij te maken met allerlei vastgoedvraagstukken. Het gaat vaak over de vraag of bij de levering van vastgoed btw, overdrachtsbelasting of allebei geheven moet worden? Of kan de btw op de bouwkosten worden teruggevraagd bij de Belastingdienst? Wat kan ik doen om te voorkomen dat huurpenningen belast worden? Ik ga een onroerende zaak verhuren aan mijn eigen BV, wat zijn daar de fiscale gevolgen van?

Om tot de juiste conclusie te komen is het van belang over voldoende feiten te beschikken, de juiste vragen te stellen en volgens een bepaald patroon te denken. Het leukste van advisering op het gebied van vastgoed is dat, als u op tijd bij een project betrokken wordt, er gezocht kan worden naar de fiscaal optimale situatie.

Met het schrijven van deze vastgoedwijzer hebben wij geprobeerd u op een overzichtelijke wijze mee te nemen in de wondere wereld van fiscaliteit en vastgoed. Daarom is veel informatie verwerkt in overzichtelijke schema's en zijn er zoveel mogelijk voorbeelden gegeven om 'de stof te laten leven'.

Voordat wij begonnen met schrijven hebben we uiteraard nagedacht hoe we deze taaie stof het best toegankelijk konden maken. We hebben ervoor gekozen duidelijk te definiëren wat een onroerende zaak is en daarna eerst alle btw-aspecten van vastgoed te bespreken om vervolgens de samenloop met overdrachtsbelasting aan de orde te stellen. Hierna wordt ingegaan op onroerende zaken in de winstsfeer, de verhuurderheffing en de erf-c.q. schenkbelasting. Tot slot wordt in bijlage 7 een overzicht gegeven met praktische tips, zodat u in één oogopslag kunt zien waar eventueel besparingsmogelijkheden aanwezig zijn.

Omdat fiscaliteit en vastgoed een ruim onderwerp is, hebben wij ons beperkt tot in de praktijk meest voorkomende zaken. Hierdoor is een praktische vastgoedwijzer ontstaan waarmee fiscale vraagstukken eenvoudig opgelost kunnen worden.

Wij wensen u veel leesplezier.

Carola van Vilsteren, Gerard de Bruin en Raoul Flooren
auteurs

OVER DE AUTEURS

Mr. Carola van Vilsteren heeft sinds 2003 haar eigen onderneming van Vilsteren BTW advies in Renkum. Naast het geven van concrete btw-adviezen brengt zij bij veel organisaties onvermoede fiscale valkuilen en risico's in kaart. Carola treedt regelmatig op als gastspreker en schrijft voor financiële en fiscale tijdschriften.

Mr. Gerard de Bruin richt zich binnen Flynth op de agro-praktijk, waarbij hij gaat voor een optimaal gebruik van de fiscale mogelijkheden in balans met risico's.

Raoul Flooren adviseert vooral DGA's en ondernemingen rondom alle fiscale vraagstukken die op hun pad komen. Sinds 2020 is hij verbonden aan COMPAGNIE Adviseurs en Accountants.



ONROERENDE ZAKEN

1

In dit hoofdstuk:

- Definitie van onroerende zaken in de btw
- Definitie van onroerende zaken in de overdrachtsbelasting

1.1 Definitie in de btw

Hoofddregel bij de levering en verhuur van een onroerende zaak is dat deze is vrijgesteld voor de btw. Het is wel van belang dat u weet wanneer er sprake is van een onroerende zaak in de btw.

De Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) kent namelijk geen definitie van het begrip 'onroerende zaak'. Veelal wordt voor dit begrip aansluiting gezocht bij het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW).

Echter, de btw is een Europese wetgeving die in alle lidstaten in principe op éénzelfde manier uitgelegd moet worden. Het begrip 'onroerende zaak' moet dus in alle lidstaten hetzelfde betekenen. Het zou immers niet mogelijk moeten zijn dat u in Nederland geconfronteerd wordt met de heffing van btw op de realisatie van een bouwwerk, terwijl hetzelfde bouwwerk in België niet belast wordt met btw.

Daarom moet voor een eenduidige definitie van het begrip 'onroerende zaak' aangesloten worden bij de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie. Op grond van deze uitspraken kan worden geconcludeerd dat met een onroerende zaak een goed wordt bedoeld dat met de grond verbonden is zodat het niet gemakkelijk is te demonteren en te verplaatsen. Van een niet gemakkelijk te demonteren en te verplaatsen goed is bijvoorbeeld sprake als het goed door een team van 8 bouwvakkers in 10 dagen kan worden gedemonteerd en/of verplaatst. Met de zinsnede 'vast met de grond verbonden' wordt dus niet bedoeld dat het goed onlosmakelijk met de grond moet zijn verbonden.

De btw bekijkt een zaak voor de kwalificatie als 'onroerend' vanuit een fysieke benadering. Het gaat dus niet zozeer om de bedoeling van de bouwer. Ter verduidelijking hieronder een aantal voorbeelden van zaken die over het algemeen niet als onroerende zaak worden beschouwd voor de btw:

- Stacaravans;
- Demonteerbare strandhuisjes;
- Prefabgebouwen;
- Verplaatsbare tribunes;
- Drijvende steigers;
- Kantoorcontainers.

Een chalet dat is aangesloten op riolering, nutsvoorzieningen en kabels, en niet gemakkelijk verwijderbaar is, is volgens het Hof een onroerende zaak. Gemakkelijk verwijderbaar betekent zonder inspanningen en zonder aanzienlijke kosten te maken. Daarbij was in deze zaak specifiek van belang dat het lopende huurcontract moest worden gerespecteerd en dat de aftimmering en bestrating uiteen zou vallen bij verplaatsing. De grond met daarop het mobiele chalet, de tuin en het erf zijn voor de btw een onroerende zaak.

U zult in de volgende paragraaf zien dat een aantal van de bovengenoemde voorbeelden voor de overdrachtsbelasting wél als een onroerende zaak wordt aangemerkt. Dit kan tot fricties leiden, met name bij de samenloop van heffing van de btw en de overdrachtsbelasting.

Onderdelen van onroerende zaken kunnen voor de btw zelfstandig in aanmerking worden genomen als zij over voldoende zelfstandigheid beschikken. Hiervoor wordt aangesloten bij de maatschappelijke opvattingen daar-

omtrent. Een verdieping in een kantoorgebouw wordt over het algemeen als zelfstandige onroerende zaak beschouwd. Zo ook een souterrain met een eigen ingang.

Verder is voor de btw van belang dat handelingen met betrekking tot rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, zoals het recht op erfpacht, recht van opstal en vruchtgebruik op eenzelfde wijze worden behandeld als een handeling met betrekking tot de onroerende zaak zelf, zoals de verkoop van een kantoorpand.

1.2 Definitie in de overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting wordt geheven bij de verkrijging van het juridische en het economische eigendom van een in Nederland gelegen onroerende zaak. Evenals bij de btw is het van belang te bepalen wanneer men spreekt over een onroerende zaak. Dit kan namelijk verschillen ten opzichte van de btw.

De heffing van overdrachtsbelasting is neergelegd in de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Deze wet is van oudsher zeer geënt op het burgerlijk recht. Daarom moet voor de definitie van het begrip 'onroerende zaak' aangesloten worden bij het BW.

Deze wet omschrijft zaken als stoffelijke objecten die u daadwerkelijk vast kunt pakken. Verder is er een onderscheid gemaakt naar roerende en onroerende zaken.

Artikel 3 van BW 3 bepaalt dat de volgende zaken als onroerend moeten worden aangemerkt:

1. De grond;
2. De nog niet gewonnen delfstoffen;
3. De met de grond verenigde beplantingen en
4. De gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.

Met name punt 4 kan in de praktijk tot onduidelijkheden leiden. Daarom zetten wij de losstaande begrippen die hierin voorkomen nader uiteen. Met gebouwen worden bouwwerken die geschikt zijn voor gebruik als afgesloten

ruimte bedoeld, zoals huizen, kerken, restaurants, theaters, parkeergarages en dergelijke. Alle andere bouwwerken worden als 'werken' aangemerkt. Hieronder vallen bijvoorbeeld viaducten, tunnels, verkeerslichten, hoogspanningskabels, parkeerterreinen.

Met de zinsnede 'duurzaam met de grond verenigd' wordt meer dan in de btw uitgegaan van de bestemming die door de bouwer aan het goed wordt gegeven. Als de zaak naar aard en inrichting is bestemd om er duurzaam ter plaatse te blijven en deze bedoeling naar buiten kenbaar is gemaakt, wordt deze geacht duurzaam met de grond te zijn verenigd. Het bouwwerk hoeft overigens niet letterlijk met de grond te zijn verbonden. Zo wordt bijvoorbeeld een zendmast op een gebouw ook als duurzaam verenigd met de grond beschouwd.

In tegenstelling tot in de btw brengt het enkele feit dat een bouwwerk gemakkelijk te verplaatsen is in de overdrachtsbelasting op zichzelf niet met zich mee dat het bouwwerk als roerend moet worden aangemerkt.

Zo worden bijvoorbeeld drijvende aanlegsteigers in een jachthaven voor de overdrachtsbelasting wel als onroerend aangemerkt, aangezien de steigers naar hun aard en inrichting zijn bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven, terwijl deze voor de btw als roerend worden aangemerkt. Een ander voorbeeld in dit kader zijn verkeerslichten. Verkeerslichten zijn op zichzelf relatief gemakkelijk te verplaatsen. Voor de btw wordt een verkeerslicht daarom als roerende zaak beschouwd, terwijl de verkeerslichten voor de overdrachtsbelasting als onroerende zaak worden beschouwd.

Verder is van belang dat niet alleen de verkrijging van tastbare onroerende zaken in de heffing van overdrachtsbelasting kunnen vallen, maar ook de verkrijging van aandelen en lidmaatschapsrechten in onroerende zaaklichamen zoals een BV of een NV. Een onroerende zaaklichaam is een lichaam dat voor meer dan 70% bestaat uit onroerende zaken, die als zodanig worden geëxploiteerd.

BTW BIJ LEVERING VAN ONROERENDE ZAKEN

2

In dit hoofdstuk:

- Wanneer is sprake van een levering?
- Btw-gevolgen van levering een gebouw, bouwterrein en maagdelijke grond
- Opteren voor btw belaste levering
- Fictieve leveringen

In dit hoofdstuk zullen wij stilstaan bij de btw-behandeling van de levering van een onroerende zaak. In het vorige hoofdstuk hebben wij uiteengezet wanneer een 'zaak' voor de btw wordt aangemerkt als 'onroerende zaak'.

Zodra een onroerende zaak geleverd wordt kan zowel de btw als de overdrachtsbelasting een rol spelen. De regels omtrent de levering van een onroerende zaak vormen één van de moeilijkste onderwerpen binnen de btw. Dit is vooral te wijten aan de 2 verschillende regimes die spelen: een regime voor de leveringshandeling met betrekking tot onbebouwde grond en een regime voor bebouwde grond.

Om het voor u als lezer zo overzichtelijk mogelijk te houden, zullen wij ons in dit hoofdstuk slechts richten op de btw-behandeling met betrekking tot de levering van de onroerende zaak. De overdrachtsbelasting en de samenloop die bestaat tussen de btw en de overdrachtsbelasting zullen wij voor uw duidelijkheid in hoofdstuk 6 uiteenzetten.