

Real Estate Bulletin

Onterechte optie voor btw-belaste levering: herzienings-btw kan niet worden nageheven van koper



Onlangs heeft het Europese Hof van Justitie (HvJ EU) arrest gewezen met betrekking tot de verschuldigdheid van herzienings-btw voor gevallen waarin ten onrechte gebruik is gemaakt van de optie voor een btw-belaste levering van een onroerende zaak. Volgens de Wet op de omzetbelasting 1968 dient in dat geval de resterende herzienings-btw nageheven te worden van de koper van de onroerende zaak. Naar het oordeel van het HvJ EU is dit echter strijdig met Europese btw-regelgeving en dient de herzienings-btw nageheven te worden van de verkoper van de onroerende zaak. Voor ondernemers die voornemens zijn om vastgoed te verkopen dan wel aan te kopen is deze uitspraak relevant.

Hof van Justitie 10 oktober 2013, zaak C-622/11 (Pactor)

Achtergrond

Één van de voorwaarden om te opteren voor een btw-belaste levering van een onroerende zaak, is dat de koper de onroerende zaak moet gaan gebruiken voor prestaties die tenminste 90% recht op aftrek van btw geven (het zogenoemde 90%-criterium). In de praktijk wordt veelal van de optie gebruik gemaakt als op de onroerende zaak nog een herzieningsperiode van toepassing is, of kort voorafgaand aan de levering een ingrijpende renovatie / verbouwing heeft plaatsgevonden zonder dat een nieuwe onroerende zaak is ontstaan. Bij toepassing van de optie voor een btw-belaste levering, wordt de onroerende zaak voor de resterende btw-herzieningsperiode geacht door de verkoper te worden gebruikt voor btw-belaste (en dus aftrekgerechtigde) prestaties. Hierdoor hoeft de verkoper de btw die op een eerder moment in aftrek is gebracht op de aanschaf- of bouwkosten van de onroerende zaak niet te corrigeren (herzien). Indien de verkoper de btw op de aanschaf- of bouwkosten nog niet eerder in aftrek heeft gebracht, ontstaat alsnog recht op aftrek van btw voor het deel waarvoor de herzieningsperiode nog niet is verstreken. Daarnaast kan de verkoper de btw op kosten die verband houden met de levering (zoals advies- en makelaarskosten) volledig in aftrek brengen, omdat deze kosten verband houden met de btw-belaste levering.

Contact

Voor meer informatie kunt u contact opnemen met uw reguliere contactpersoon bij PwC of met Jeroen Elink Schuurman
jeroen.elink.schuurman@nl.pw.com
+31 (0)88 792 6428

Indien na de levering lijkt dat niet aan het 90%-criterium is voldaan, bijvoorbeeld omdat bij de koper van de onroerende zaak het btw-belaste gebruik is gewijzigd in btw-vrijgesteld gebruik, of koper de onroerende zaak niet tijdig in gebruik neemt, dan is ten onrechte geopteerd voor een btw-belaste levering en is de levering met terugwerkende kracht btw-vrijgesteld. In dat geval heeft de verkoper ter zake van de vermeende btw-belaste levering ten onrechte de herzienings-btw niet terugbetaald aan de Belastingdienst dan wel ten onrechte alsnog in aftrek gebracht. Op grond van de Wet op de omzetbelasting 1968 zoals die geldt op het moment van het schrijven van dit artikel, wordt deze btw in dat geval door de Belastingdienst nageheven bij de koper van de onroerende zaak. Ook de btw op kosten die aan de verkoper in rekening zijn gebracht in verband met de vermeende btw-belaste levering (zoals advies- en makelaarskosten) kan volgens de aan de bepaling ten grondslag liggende parlementaire behandeling van de koper worden nageheven. De achterliggende gedachte hiervan is dat de koper verantwoordelijk kan worden gehouden voor de juiste toepassing van het 90%-criterium, aangezien hij de wetenschap heeft omtrent het (btw-belast) gebruik van de onroerende zaak en het de koper aldus kan worden aangerekend indien hij ten onrechte heeft verklaard te voldoen aan het 90%-criterium.

Omtrent de juistheid van de wettelijke bepaling bestaat sinds het moment van inwerkingtreding veel discussie. In het kader van een beroepsprocedure over de rechtsgeldigheid van het artikel heeft de Hoge Raad aan het HvJ EU gevraagd of het op grond van Europese regelgeving is toegestaan dat de bij de verkoper opgekomen herzienings-btw bij de koper wordt nageheven.

Uitspraak Hof van Justitie EU

Het HvJ EU oordeelt dat het op basis van Europese regelgeving niet mogelijk is om de herzienings-btw die moet worden terugbetaald, na te heffen van de koper van de onroerende zaak. De herzieningsregels hebben namelijk tot doel het vergroten van de precisie van de aftrek van btw voor de belastingplichtige die de betrokken onroerende goederen heeft aangeschaft / gebouwd. Hierdoor is het in strijd met Europese regelgeving dat de alsnog verschuldigde bedragen worden ingevorderd bij een andere belastingplichtige dan degene die de aftrek heeft toegepast. Dat de koper verantwoordelijk kan worden gehouden voor een juiste toepassing van het 90%-criterium, doet hier aldus niet aan af. Naar het oordeel van het HvJ EU ontstaat evenmin een ongerechtvaardigd voordeel bij de koper van de onroerende zaak, zodat de koper ook op grond hiervan niet is gehouden tot voldoening van de herzienings-btw.

Gevolgen voor de praktijk

Op grond van de uitspraak van het HvJ EU heeft de staatssecretaris van Financiën voorgesteld om de Wet op de omzetbelasting 1968 op dit punt met terugwerkende kracht tot de datum van de uitspraak (10 oktober 2013) aan te passen, waardoor de Belastingdienst de alsnog verschuldigde herzienings-btw kan naheffen van verkoper indien de optie voor een btw-belaste levering vervalt. Dit geldt tevens voor de btw op kosten die aan de verkoper in rekening zijn gebracht in verband met de levering van de onroerende zaak. Wij verwachten dat dit voorstel wordt aangenomen en dat de Nederlandse wetgeving op dit punt dus (met terugwerkende kracht) zal worden aangepast. Thans is onduidelijk of het deel van de herzienings-btw toerekenbaar aan de periode tot 10 oktober 2013 bij verkoper kan worden nageheven.

Wij raden partijen die onroerende zaken verkopen aan om bij het opstellen van de verkoopdocumentatie (koopakte / akte van levering) alvast voor te sorteren op de voorgenomen wetswijziging en contractueel op te nemen dat de eventueel verschuldigde (herzienings-)btw kan worden verhaald op de koper van de onroerende zaak indien de optie voor een btw-belaste levering vervalt op grond van het gewijzigd btw-belast gebruik c.q. niet tijdige ingebruikname door koper. Hierdoor voorkomt de verkoper dat de alsnog verschuldigde btw voor zijn rekening komt. Een alternatief kan zijn om, al dan niet in overleg met de Belastingdienst, te concluderen dat de transactie kwalificeert als c.q. onderdeel uitmaakt van een 'overdracht van een gemeenschap van goederen'. Hiervan is kort gezegd sprake als de onroerende za(a)k(en) tezamen met de lopende huurcontracten worden overgedragen en de koper de verhuur voortzet. In dat geval is het niet nodig om te opteren voor een btw-belaste levering en neemt de koper de nog lopende herzieningstermijn van verkoper over, als gevolg waarvan gewijzigd gebruik en eventuele verschuldigdheid van herziening-btw door koper zal moeten worden aangegeven.

Deze publicatie is uitsluitend opgesteld als algemene leidraad voor relevante kwesties en dient niet te worden geïnterpreteerd als professioneel advies. U dient niet te handelen op basis van de in deze publicatie vervatte informatie zonder nader professioneel advies te hebben ingewonnen. Er wordt geen enkele expliciete of impliciete verklaring verstrekt of garantie geboden ten aanzien van de juistheid of volledigheid van de in deze publicatie vervatte informatie, en voor zover toegestaan krachtens de wet, aanvaarden de bij deze publicatie betrokken PwC firms, medewerkers en vertegenwoordigers geen enkele aansprakelijkheid, voor de gevolgen van enige handeling dan wel omissie door hetzij uzelf hetzij enige andere persoon op basis van de in deze publicatie vervatte informatie of voor enig besluit waaraan die informatie ten grondslag ligt.

© 2013 PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (KvK 34180284). In dit document wordt met 'PwC' bedoeld PricewaterhouseCoopers, die een member firm is van PricewaterhouseCoopers International Limited. 'PwC' is het merk waaronder member firms van PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) handelen en diensten verlenen. Samen vormen deze member firms het wereldwijde PwC-netwerk. Elke member firm in het netwerk is een afzonderlijke juridische entiteit en handelt voor eigen rekening en verantwoording en niet als vertegenwoordiger van PwCIL of enige andere member firm. PwCIL verricht zelf geen diensten voor klanten. PwCIL is niet verantwoordelijk of aansprakelijk voor het handelen of nalaten van welke van haar member firms dan ook, kan geen zeggenschap uitoefenen over hun professionele oordeel en kan hen op geen enkele manier binden.