



Datum

Februari 2021

Onderwerp

Verplaatsbare woningen: Roerende en onroerende zaken;
vraagstukken in de verschillende belastingmiddelen

Inleiding

In dit memo wordt ingegaan op de fiscale aandachtspunten bij het plaatsen van tijdelijke en/of flexibele woningen. Dit memo is opgesteld in samenhang met de brochure *Verplaatsbare woningen bouwen* (februari 2021).

In dit memo wordt de term flex-woningen gebruikt. Het begrip tijdelijke woning zou verwarring kunnen zaaien, omdat er in de verhuurderheffing een vrijstelling voor tijdelijke woningen is. De tijdelijke woning uit deze wet is niet per definitie gelijk aan de flex-woning.

1. Geconstateerd probleem

De laatste jaren worden er steeds meer woonconcepten ontwikkeld waarbij er twijfel kan ontstaan of er sprake is van verhuur van roerende of onroerende zaken. Mede worden dergelijke concepten ontwikkeld om aan een verhoogde (tijdelijke) vraag te kunnen voldoen. Hoewel het in beginsel vaak studentenhuisvesting betrof welke ook als zodanig herkenbaar waren (spaceboxes op de campus), zijn er nu steeds meer woningen waarbij de verschijningsvorm steeds moeilijker te benoemen is. Dit komt mede door de mogelijkheden die de bouw van woningen op dit gebied laat zien.

Door de samenloop van de verschillende belastingwetten die een verschillende bron hebben waarin roerend en onroerend wordt uitgelegd, is dit een complex vraagstuk. De feiten en omstandigheden zijn hierbij bepalend en in sommige gevallen is er een risico op cumulatie van belastingen. Er kan zich de situatie voordoen dat er voor de ene wet sprake is van een roerende zaak en voor de andere wet van een onroerende zaak.

2. Belastingwetten die in deze casus van belang zijn

Zoals aangegeven speelt het begrip onroerende zaak in verschillende belastingwetten. Sommige van die wetten hebben een verschillende uitleg van dit begrip. Naar mijn mening zijn er vier belastingmiddelen van belang in deze casus:

- Omzetbelasting
- Wet waardering onroerende zaken;
- Overdrachtsbelasting
- Verhuurderheffing;
- Vennootschapsbelasting

Omzetbelasting

De verhuur van onroerende zaken is vrijgesteld van omzetbelasting (BTW). De huurprijs die wordt ontvangen, is tevens de netto ontvangst voor de verhuurder. De verhuur van roerende zaken is echter niet vrijgesteld van BTW. Volgens de hoofdregel dient hierover 21% te worden afgedragen. Van de bruto ontvangst blijft netto minder over.

Wanneer er sprake is van BTW-belaste verhuur van roerende zaken mag de BTW op de investeringen in vooraf trek worden gebracht. De vraag die zich dus voordoet is wat per saldo voordeliger is voor de belastingplichtige (afdracht minus voorafdracht).

Onroerend-roerend in de BTW

De omzetbelasting is gebaseerd op de Europese regels. Voor een uitleg van de het begrip onroerend moet er dan ook niet aansluiting worden gezocht bij het begrip onroerend uit het nationale civiele recht, maar bij het unierechtelijke begrip uit de BTW richtlijn en de daaruit volgende jurisprudentie. In het (nationale) vastgoedbesluit is de Europese uitleg van onroerend als volgt weergegeven:

‘Onder een ‘onroerende zaak’ wordt verstaan: een zaak die vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak. [...]. Een zaak is vast met de grond verbonden als de zaak niet gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen’. Een belangrijk arrest was het zogeheten Maierhofer. In dit arrest werd bepaald dat de intentie van de bouwer of opdrachtgever er niet toe doet (zie het verschil juist met het begrip in het BW). De toets is “gemakkelijk te verplaatsen”. In deze zaak werd een inspanning van 80 mandagen om het bouwwerk te ontmantelen als voldoende vast met de grond verbonden beschouwd. Sommige fiscalisten stellen daarom dat iets minstens 80 mandagen moet kosten om te demonteren. Mijns inziens is dit te kort door de bocht. In deze casus was het voldoende, maar wellicht is 60 of 65 dagen ook voldoende. Het criterium of iets gemakkelijk te verplaatsen is, moet in relatie tot de zaak worden gezien. Daarbij moet dit criterium wellicht ook gezien worden in de tijd. Immers het Maierhofer-arrest is al bijna 20 jaar geleden. In die tijd was demontabel functioneel anders dan vandaag de dag.

WOZ

In de Wet waardering onroerende zaken wordt gesteld dat deze wet ‘de vaststelling en de verstrekking van de waarde van in Nederland gelegen onroerende zaken ten behoeve van afnemers’ (= publiekrechtelijke lichamen) regelt.

Voor het begrip onroerende zaken wordt in de Wet waardering onroerende zaken aansluiting gezocht bij het Burgerlijk Wetboek.

Overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting wordt geheven terzake van de verkrijging van onroerende zaken of de rechten daarop. Ook voor de Wet belastingen van rechtsverkeer -waarin de overdrachtsbelasting wordt geregeld- wordt voor een uitleg van het begrip onroerende zaken aansluiting gezocht bij het Burgerlijk Wetboek.

Verhuurderheffing

Sinds 2013 bestaat de verhuurderheffing. Voor de verhuurderheffing wordt er geheven over huurwoningen. Voor de afbakening van een huurwoning wordt aansluiting gezocht bij de zelfstandigheid van een object zoals gesteld in de Wet woz. Dientengevolge moet er voor het begrip onroerende zaak eveneens aansluiting worden gezocht bij het BW.

Onroerend-roerend volgens het BW

Voor het begrip onroerende zaken wordt voor diverse heffingen aansluiting gezocht bij het Burgerlijk Wetboek. Volgens het BW zijn onroerend: 'grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd'.

Over de vraag wat 'duurzaam met de grond verenigd is' zijn meerdere arresten geweest. Wanneer het bouwwerk niet materieel/mechanisch met de grond is verbonden, moet aan de hand van feiten en omstandigheden worden beoordeeld of er sprake is van duurzaam met de grond verenigd. Een richtinggevend arrest in deze is het portacabin arrest. Of er sprake is van duurzaam met de grond verenigd is het van belang:

- Wat de bedoeling is van de bouwer of de opdrachtgever
- Of deze bedoeling ook naar buiten toe voldoende kenbaar is (gemaakt).

Aan de hand van deze criteria zijn de volgende beoordelingen aan verschillende (feitelijke) situaties gegeven:

- Stacaravan: roerend omdat doelstelling was om verplaatsbaar te zijn;
- Havenkranen op rails: onroerend omdat doelstelling is om duurzaam ter plaatste te blijven;
- Waterwoningen: roerend omdat woning slechts aan één paal bevestigd is en niet verbonden is aan grond;

Vennootschapsbelasting

Woningcorporaties zijn sinds 2006 partieel onderworpen aan de vennootschapsbelasting (Vpb). Bij de partiële belastingplicht werd alleen de winst belast over de commerciële activiteiten (vooral projectontwikkeling, markthuurloningen en commercieel vastgoed). Vanaf 2008 zijn woningcorporaties integraal Vpb-plichtig, voor de gehele winst over alle bedrijfsactiviteiten.

Belangrijk element bij de winstbelasting is of er over bedrijfsmiddelen kan worden afgeschreven. Voor gebouwen mag er niet verder worden afgeschreven dan de bodemwaarde (=100% van de WOZ-waarde).

Gebouw volgens de vennootschapsbelasting

In de vennootschapsbelasting wordt er niet gesproken over onroerende zaken, maar over een gebouw. In de wet wordt deze term niet nader gedefinieerd. Om te bepalen wat een gebouw is, moet aansluiting gezocht worden bij de parlementaire behandeling en jurisprudentie. Een aantal terugkerende elementen uit de jurisprudentie over gebouwen zijn:

- Het moet duurzaam verbonden zijn met de grond; het moet een duurzame duurzame constructie betreffen;
- Niet eenvoudig verplaatsbaar/demonteerbaar;
- Een gebouw bevat wanden en een dak;
- Bescherming bieden tegen wind en neerslag.

Tot het geheel van een gebouw behoren in ieder geval de volgende (bouw)delen:

- Ondergrond opstal en omliggende tuin en parkeerterrein;
- Bouwkundige werken, bijvoorbeeld de fundering, het skelet, het dak, de gevel, de binnenwanden, de vloeren, de trappen en de plafonds;

- Installaties, zoals werktuigkundige installaties, elektrotechnische installaties, liften en verwarming- en luchtbehandelingsinstallaties.

Het begrip gebouw wijkt af van het begrip onroerende zaak in de omzetbelasting en/of BW. In het algemeen is er bij een woongelegenheden al snel sprake van een gebouw, terwijl er voor de BTW geen sprake hoeft te zijn van een onroerende zaak.

3. Effect van het begrip (on)roerend op de verschillende belastingmiddelen

Voor de verschillende belastingmiddelen is er een wisselend effect op het zijn van roerend of onroerend.

Omzetbelasting

Wanneer er sprake is van de verhuur van onroerende zaken, dan is de verhuur in principe vrijgesteld van BTW-heffing. Uitzondering hierop is een eventuele verhuur van vakantiewoningen of zogenaamde short-stay. Deze vormen van verhuur laat ik in dit memo verder buiten beschouwing.

Wanneer er sprake is van een vrijgestelde verhuur van onroerende zaken, dan is de ontvangen huur ook de netto-ontvangst van de verhuurder. Daarentegen kan de omzetbelasting op de investeringen niet in vooraftrek worden gebracht.

De levering van onroerende zaken is in principe ook vrijgesteld van BTW. Uitzondering hierop is de levering van een nieuwe onroerende zaak. Een onroerende zaak wordt tot twee jaar na ingebruikname als 'nieuw' beschouwd. Binnen deze periode is de levering van de onroerende zaak wel belast met BTW.

Bij onroerende zaken is de herzieningstermijn in principe 10 jaar; heel formeel geformuleerd: 9 jaar volgend op het jaar van ingebruikname. Wanneer binnen de herzieningsperiode het gebruik wijzigt van onbelast naar belast (of omgekeerd), dan leidt dat tot een herziening van de niet of juist wel in aftrek gebrachte BTW. Niet de oplevering is van belang, maar het moment van ingebruikname. Staat de onroerende zaak eerst nog een tijdje leeg, dan wordt de herzieningsperiode verlengd.

Wanneer de zaak die wordt verhuurd niet onroerend is, dan is er sprake van verhuur van roerende zaken. Deze verhuur is belast met 21% BTW. Er vanuit gaande dat een huurder niet opeens 21% extra huur zal gaan betalen, betekent dit dat de netto-ontvangst lager is dan hetgeen ontvangen wordt van de huurder. De BTW op voortbrengingskosten of aanschafkosten kan echter wel in vooraftrek worden gebracht. De herzieningstermijn op roerende zaken is geen 10 jaar maar 5 jaar.

Welk BTW-regime de voorkeur heeft van een verhuurder zal een individuele rekensom moeten uitwijzen. In de meeste gevallen geldt echter wel dat hoe onrendabeler de investering is, hoe meer BTW voordeel is te behalen. Immers in dat geval is er een hoge aftrek op de investeringen en een lage afdracht op de huur. Er is echter wel een risico dat als de voortbrenging is beschouwd als onroerend en dat als de woningen er een tijd staan dat dan door de belastingdienst wordt gesteld dat er sprake is van de verhuur van roerende zaken. In dat geval is er namelijk geen BTW in vooraftrek gebracht (en is de herzieningstermijn al (deels) verlopen) en moet er opeens wel worden afgedragen over de huurpenningen en over een eventuele latere verkoop van de units¹. De kans dat tijdelijke

¹ En in hoeverre die BTW de overdrachtsprijs drukt zal afhankelijk zijn hoe de koper de zaak weer gaat gebruiken en de BTW in aftrek kan brengen of niet.

woningen -mede door de bouwwijze- eerder geraakt worden door de criteria van het eerder genoemde Maierhofer-arrest is aannemelijk.

WOZ-ozb

Als een goed roerend is, dan ontvangt de eigenaar geen WOZ-beschikking en ook geen aanslag onroerende zaak belasting (ozb) en eventuele overige lokale heffingen gebaseerd op de WOZ. Wanneer het goed onroerend is krijgt de eigenaar die beschikking en daaruit volgende aanslagen wel. Naar gelang welke gemeente dit betreft, kan dit behoorlijk in de kosten schelen.

Overdrachtsbelasting

Alleen wanneer bij onroerende zaken het juridisch of economisch eigendom wordt overgedragen, wordt overdrachtsbelasting geheven. Overigens zal dit doorgaans betekenen dat er meestal een splitsing wordt aangebracht in het goed. Immers het gehele goed kan niet roerend zijn. Uitgaande van de definitie in het BW is de grond altijd onroerend. De overdrachtsbelasting is een tijdstipbelasting, op het moment van de verkrijging moet worden bepaald of het een belastbaar feit betreft en zo ja, voor welk tarief. Vanaf 2021 is het tarief van de overdrachtsbelasting 8%².

Verhuurderheffing

Er moet sprake zijn van een onroerende zaak om onder de verhuurderheffing te vallen. Is er sprake van een roerende zaak, dan wordt er ook geen verhuurderheffing geheven. Dit betekent een besparing in 2021 van 0,526% over de WOZ per jaar. De verhuurderheffing wordt geheven over de WOZ-waarde van huurwoningen met een huur tot maximaal de liberalisatiegrens (2021: € 752,33). Anderzijds mist de verhuurder ook de mogelijkheden die de verhuurderheffing biedt in de vorm van heffingsverminderingen.

Heffingsverminderingen

De wet kende een waaier aan heffingsverminderingen. Inmiddels zijn alle verminderingen gesloten in verband met overtekening. Echter, de realisatie van die heffingen zal de komende jaren moeten plaatsvinden. Twee heffingsverminderingen zijn momenteel dan ook nog het meest relevant omdat projecten nog tot realisatie moeten komen: de heffingsvermindering nieuwbouw³ en de heffingsvermindering verduurzaming⁴.

Voor alle heffingsverminderingen geldt dat de verhuurder deze alleen kan krijgen wanneer er sprake is van een huurwoning conform de uitleg van de verhuurderheffing en dus een

² Tot 1 januari 2021 is het tarief nog 2% voor woningen en 6% voor niet woningen. Vanaf 1 januari 2021 is het lage tarief alleen nog mogelijk voor natuurlijke personen die de woning aankopen voor eigen bewoning. Woningcorporaties gaan vanaf dat moment altijd 8% overdrachtsbelasting betalen.

³ Wanneer een verhuurder huurwoningen bouwt die onder de aftoppingsgrens van € 633 worden verhuurd, dan kan de verhuurder een heffingsvermindering van € 25.000 (schaarste-gebieden) of € 12.500 (overige delen van Nederland) krijgen. Hiervoor moet wel minstens 2,5 keer zo veel worden geïnvesteerd (dus € 31.250, respectievelijk € 62.500). Deze heffingsvermindering per 1 juli 2020 gesloten in verband met overtekening.

⁴ De heffingsvermindering verduurzaming was per 2019 aan te vragen. Wanneer er minimaal 2 labelstappen verbetering wordt gerealiseerd ontvangt de aanvrager een heffingsvermindering van tussen de € 3.000 en € 10.000. Per 1 juli 2019 was deze heffingsvermindering ook overtekend tot en met 2021. Per 1 juli 2021 zal deze regeling weer open gaan voor nieuwe aanvragen.

onroerende zaak conform het BW.

Iedere verhuurder zal individueel moeten berekenen wat het meest voordelig is: wel of niet verhuurderheffing betalen en gebruik kunnen maken van de heffingsvermindering. Hierbij moet wel bedacht worden dat de WOZ-beschikking voor tijdelijke woningen vaak lager is, terwijl de heffingsvermindering een nominale korting is.

Vrijstelling tijdelijke woningen

Vanaf 2020 is het mogelijk om een vrijstelling voor de verhuurderheffing te krijgen in het geval van tijdelijke woningen. Hierbij zijn de volgende voorwaarde van toepassing:

- De woning wordt gerealiseerd tussen 1 januari 2020 en 31 december 2024;
- Er is een omgevingsvergunning verleend voor de tijdelijke woningen van maximaal 15 jaar;
- Er is een verklaring afgegeven door RVO;
- Er is geen heffingsvermindering geclaimd voor de realisatie van de woning

Van belang is om te bedenken dat er hier dus wel sprake is van een onroerende zaak, maar dat de vergunning voor deze woningen slechts voor 15 jaar is verleend.

Vennootschapsbelasting

Voor de vennootschapsbelasting is de afschrijving een relevante aftrekpost. Bij het bepalen van de afschrijving is het van belang dat er een reële restwaarde wordt gehanteerd (basisregel is dat er over de grond niet mag worden afgeschreven en dat er voor de opstal een reële restwaarde wordt gehanteerd) en dat de afschrijving gedurende de levensduur van het vastgoed plaatsvindt. Binnen de Vpb zal er snel sprake zijn van een gebouw en daarmee is de belastingplichtige gebonden aan de beperking dat op gebouwen maar kan worden afgeschreven tot de bodemwaarde, zijnde 100% van de WOZ. Wanneer er sprake is van een roerende zaak in het kader van het BW, dan ontvangt de eigenaar geen WOZ-beschikking voor het opstal, echter alleen voor de ondergrond. In dat geval zal er naar verwachting een fictie moeten worden toegepast voor de opstal. Dit zal per situatie moeten worden bekeken.

4. Samenloop van de verschillende belastingmiddelen

De meeste cumulatie ontstaat tussen de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting. Voor de omzetbelasting is een onroerende zaak twee jaar na ingebruikname nog nieuw en daarmee omzetbelastingplichtig. Al die tijd is de levering van die onroerende zaak ook overdrachtsbelastingplichtig. Echter, in de meeste gevallen kan de cumulatie worden voorkomen door gebruik te maken van de samenloopvrijstelling. Dit is in beginsel anders wanneer er cumulatie ontstaat door een verschillende afbakening van het begrip roerend-onroerend. Een bepaalde zaak kan aan de hand van het BW onroerend zijn, terwijl deze aan de hand van de OB roerend kan zijn. In een besluit van 16 maart 2017 is goedgekeurd dat in geval van samenloop tussen BTW en overdrachtsbelasting de heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft voor het deel waarover de verkrijger BTW is verschuldigd. Hieraan zijn dezelfde voorwaarden verbonden als aan de toepassing van de samenloopvrijstelling.

Naast de samenloop tussen de BTW en de overdrachtsbelasting is er ook nog de samenloop tussen de omzetbelasting en de verhuurderheffing. Een goed kan voor de verhuurderheffing onroerend zijn en voor de omzetbelasting roerend. In een dergelijk geval

moet er zowel verhuurderheffing worden betaald als omzetbelasting.

5. Praktijk

Woningcorporaties gaan heel verschillend om met het vraagstuk roerend-onroerend. Sommigen verhuren (bewust) zo veel mogelijk 'tijdelijke' woonunits als roerende zaken, terwijl andere onroerend verhuren. Weer anderen zijn weinig tot niet met het probleem bekend. Deze diversiteit is om twee redenen te verklaren. Het geeft aan dat het antwoord op de vraag roerend of onroerend heel feitelijk is. Daarnaast blijkt dat de verschillende inspecteurs/inspecties van de belastingdienst ook verschillend omgaan met het vraagstuk. Van de onduidelijkheid kon ook gebruik worden gemaakt, door de unit voor de BTW roerend te kwalificeren -juist omdat het relatief makkelijk verplaatsbaar is- en voor de verhuurderheffing en woz onroerend. Juist om aanspraak te kunnen maken op de heffingsvermindering. Wanneer een dergelijke optie wordt beoogd zou ik zeker adviseren om dit af te stemmen met de belastingdienst.

6. Samenvatting en conclusie

Het begrip onroerend goed is verschillend in de diverse belastingwetten. In de wet onroerende zaken, de wet belastingen van rechtsverkeer en de verhuurderheffing is de uitleg gebaseerd op artikel 3:3 BW. De uitleg in de wet omzetbelasting is gebaseerd op de Europese BTW-richtlijn en de daarbij behorende jurisprudentie. Een goed kan dus in de ene wet onroerend zijn en in de andere wet roerend. De effecten voor de diverse belastingmiddelen van deze verschillende uitleg kan als volgt worden weergegeven:

	Roerend	Onroerend
Wet waardering onroerende zaken en onroerende zaakbelasting	<ul style="list-style-type: none"> • Belastingplichtige krijgt geen beschikking • Geen heffing onroerende zaakbelasting en overige heffingen gebaseerd op de WOZ 	<ul style="list-style-type: none"> • Belastingplichtige krijgt wel een beschikking; • Moet ozb betaald worden
Overdrachtsbelasting (Wet belastingen van rechtsverkeer)	<ul style="list-style-type: none"> • Geen heffing van ovb bij overdracht (let op alleen het deel dat roerend is!) 	<ul style="list-style-type: none"> • Bij overdracht (juridische levering of economische overdracht) heffing van 8% (woningen en overig vanaf 2021 gelijk belast)
Verhuurderheffing	<ul style="list-style-type: none"> • Geen heffing verhuurderheffing; • Geen toepassing van de heffingsverminderingen 	<ul style="list-style-type: none"> • Heffing bij voor verhuur bestemde woningen die worden verhuurd onder € 752; • Aanspraak op heffingsvermindering • Wel mogelijkheid voor vrijstelling 'tijdelijke woningen'
Omzetbelasting	<ul style="list-style-type: none"> • Heffing van BTW (21%) over de verhuur; • Aftrek van BTW op de investeringen; • Verkoop van goederen ook belast met 21% • Herzieningsperiode 5 jaar 	<ul style="list-style-type: none"> • Verhuur onroerende zaken vrijgesteld van BTW; • BTW op investeringen niet aftrekbaar; • Verkoop na 2 jaar niet belast met BTW • Herzieningsperiode is 10 jaar
Vennootschapsbelasting	Voor de Vpb draait het om het onderscheid wel of geen gebouw	
	<ul style="list-style-type: none"> • Geen gebouw • Het activum mag tot de restwaarde worden 	<ul style="list-style-type: none"> • Er is sprake van een gebouw • Afschrijven met inachtneming van de

	afgeschreven zonder beperking	bodemwaarde (100% WOZ)
--	-------------------------------	------------------------

De grootste risico's ontstaan wanneer belastingmiddelen cumuleren, of wanneer de baten en lasten van het belastingmiddel niet samenvallen. Deze cumulatie zal in de praktijk mee vallen. Bij de transactie kunnen BTW en overdrachtsbelasting samenvallen, maar hiervoor is bijna altijd de samenloopvrijstelling van toepassing, waardoor er vrijstelling kan worden verkregen voor de overdrachtsbelasting. De cumulatie kan ontstaan in BTW en verhuurderheffing/ozb. Daarnaast kan er cumulatie ontstaan in de BTW zelf. Wanneer bij de investering de woning als onroerend is beschouwd en deze visie -al dan niet vrijwillig- tijdens de verhuurperiode wordt gewijzigd. In dat geval is de BTW op de investeringskosten niet in vooraftrek gebracht; de huur is daarna wel opeens inclusief 21% BTW. Verhuurders moeten bij 'twijfelgevallen' zo veel mogelijk actief sturen op het regime dat gewenst is.