

# DE OPTIE VOOR EEN MET OMZETBELASTING BELASTE LEVERING



**A.H. (André) van Huffelen**

Senior paralegal vastgoed bij NautaDutilh N.V. in Rotterdam en redacteur van dit tijdschrift

## 1. Inleiding

De hoofdregel bij de levering van onroerend goed is dat deze is vrijgesteld van omzetbelasting (hierna: *btw*). Daarop bestaan twee uitzonderingen. *Wel* belast met *btw* is de levering (uiteraard alleen als een ondernemer levert) van een nieuw gebouw (uiterlijk twee jaar na de eerste ingebruikneming), een bouwterrein of een vervaardigd goed. Er is dan sprake van wettelijke verschuldigdheid van *btw*, ook wel aangeduid als verschuldigdheid van *btw* van rechtswege. Daarnaast is *btw* verschuldigd als verkoper en koper samen een verzoek aan de Belastingdienst doen om voor een levering te mogen worden uitgezonderd van de vrijstelling van *btw*. In de 'volksmond' spreken we dan van een optie voor een *btw*-belaste levering (hierna: *optie belaste levering*).<sup>1</sup> In deze bijdrage ga ik nader op de optie belaste levering in. Daar zitten namelijk de nodige haken en ogen aan.<sup>2</sup> Ik doe dat door een aantal vragen te stellen en die te beantwoorden. Ik illustreer de materie met cijfervoorbeelden.

## 2. Wat is een optie belaste levering?

Wanneer partijen opteren voor een *btw*-belaste levering, betekent dit dat zij aan de Belastingdienst een verzoek doen om de levering van een onroerende zaak belast te laten zijn met *btw*. Zouden zij dat niet doen, dan zou de levering vrijgesteld zijn van *btw*. Zij willen dus dat de levering belast is met *btw* en kiezen daarvoor. Op het eerste

gezicht is dat best merkwaardig. In het algemeen hebben mensen immers een hekel aan belasting betalen. Uit eigen beweging vragen om belasting te mogen betalen lijkt dus niet logisch. Er moet dan ook een goede reden voor zijn om dit toch te doen. Die is er ook, zoals blijkt uit de volgende paragraaf.

## 3. Wat is het nut van een optie belaste levering?

Voordat ik deze vraag beantwoord, moet ik eerst een ander onderwerp aan de orde stellen en wel de 'herziening' van *btw*. Wat wordt verstaan onder herziening?

Bij de aanschaf en ingebruikneming van onroerende zaken gelden voor de aftrek de normale regels. Er geldt echter ook een bijzondere regel. Voor onroerende zaken is de aftrek van voorbelasting zoals die uiteindelijk plaatsvond op basis van de gegevens van het boekjaar waarin de zaak in gebruik is genomen, namelijk niet definitief. Gedurende negen boekjaren na het boekjaar waarin de onroerende zaak in gebruik is genomen (*herzieningstermijn*), kan de aftrek van voorbelasting worden herzien. Aan elk van deze negen boekjaren wordt (lineair) 10% van de voorbelasting toegerekend. De 'eerste' 10% wordt toegerekend aan het jaar van ingebruikneming. Herziening kan in de eerste plaats plaatsvinden indien het gebruik wijzigt. Denk daarbij aan een verandering in de verhouding belast en vrijgesteld gebruik, bijv. wanneer een pand eerst voor 50% belast en voor 50% vrijgesteld werd gebruikt en deze verhouding later verandert in 40%/60%. De afgetrokken belasting moet dan in verhouding worden herzien. Herziening kan ook aan de orde komen als de onroerende zaak binnen de herzieningstermijn wordt overgedragen. Als de herzieningstermijn eenmaal is verstreken, vindt geen herziening meer plaats.

Als een onroerende zaak binnen de herzieningstermijn wordt geleverd, gelden er krachtens wetsfictie twee regels:

1. als de levering is *vrijgesteld*, wordt aangenomen dat de onroerende zaak gedurende het nog niet verstre-

1 Zie art. 11, lid 1, onderdeel a., onder 2<sup>o</sup> Wet OB, art. 6 Uitv. besch. OB en art. 24ba Uitv.besl. OB.

2 In eerdere fiscale artikelen in dit tijdschrift heb ik de optie belaste levering aan de orde gesteld. Zie A.H. van Huffelen, 'Omzetbelasting en overdrachtsbelasting bij onroerend goed-transacties: een verkenning', De Notarisklerk juni 2010, p. 75-98 en A.H. van Huffelen, 'Moet een notaris(klerk) ook fiscaal onderlegd zijn?', De Notarisklerk maart/april 2012, p. 28-32. In dit laatste artikel bespreek ik Rechtbank Roermond, ECLI:NL:RBROE:2011:BT1984, waarbij een notaris aansprakelijk werd gesteld voor de schade (herzienings-*btw*), die een verkoper leed, doordat de notaris(klerk) niet (tijdig) had onderkend dat er geopteerd moest worden voor een *btw*-belaste levering.

- ken gedeelte van de herzieningstermijn uitsluitend voor *vrijgestelde* prestaties wordt gebruikt;
2. als de levering is *belast*, wordt ervan uitgegaan dat de onroerende zaak gedurende de nog niet verstreken periode van de herzieningstermijn uitsluitend voor *belaste* prestaties wordt gebruikt.

In geval 1 is de aan het nog lopende gedeelte van de termijn toe te rekenen voorbelasting (10% per jaar) niet aftrekbaar. Voor zover deze belasting is afgetrokken, moet zij worden terugbetaald (*herzien*). In geval 2 geldt het omgekeerde. De aan de lopende periode toe te rekenen voorbelasting (10% per jaar) is geheel aftrekbaar. Voor zover deze belasting *niet* is afgetrokken, kan zij *alsnog* worden afgetrokken. Om nu te voorkomen dat alsnog btw moet worden terugbetaald óf om juist te bereiken dat btw alsnog kan worden afgetrokken, kunnen partijen opteren voor een btw-belaste levering. Voor de duidelijkheid: het gaat dan om gevallen waarbij de levering van de onroerende zaak niet van rechtswege met btw is belast.

#### Voorbeeld 1

*X koopt op 1 januari 2012 een pand voor € 595.000. Hij gaat het pand gebruiken voor belaste prestaties. In het aankoopbedrag zit € 95.000 btw (volledig afgetrokken). Aan ieder jaar van de herzieningsperiode wordt 1/10 ofwel € 9.500 toegerekend. Op 1 oktober 2017 verkoopt X het pand zonder btw in rekening te brengen. Voor het nog niet verstreken deel van de herzieningsperiode (4 jaar en 3 maanden) moet X in beginsel de btw herzien (terugbetalen): € 40.375 (4,25 x € 9.500). Een optie voor een belaste levering voorkomt nu dat X deze herzienings-btw moet terugbetalen.*

#### Voorbeeld 2

*X koopt op 1 januari 2012 een pand voor € 595.000. Hij gebruikt het pand voor vrijgestelde prestaties. In het aankoopbedrag zit € 95.000 btw (niet afgetrokken). Aan ieder jaar van de herzieningsperiode wordt 1/10 ofwel € 9.500 toegerekend. Op 1 oktober 2017 verkoopt X het pand met optie voor belaste levering (btw berekenen). Voor het nog niet verstreken deel van de herzieningsperiode (4 jaar en 3 maanden) kan X de btw (€ 40.375) herzien (alsnog aftrekken). Een optie voor een belaste levering bewerkstelligt hier dus dat X deze herzienings-btw alsnog kan aftrekken.*

#### 4. Wanneer kunnen partijen opteren voor een belaste levering?

Om te kunnen opteren moeten beide partijen btw-ondernemer zijn. Voor de koper geldt bovendien de eis dat hij voor ten minste 90% belaste prestaties verricht.<sup>3</sup> Hij moet

<sup>3</sup> Voor sommige branches geldt een minimale aftrek van 70%. Dat geldt bijv. voor werkgeversorganisaties, makelaars, reisbureaus, zelfstandige arbodiensten, postvervoersbedrijven en radio- en televisieorganisaties. Het gaat daarbij om ondernemingen die voorkomen op de lijst van aangewezen branches en sectoren.

de door de optie verschuldigde btw dus ten minste voor 90% als voorbelasting in aftrek kunnen brengen. Het moet bovendien gaan om een pand dat zich niet meer in de bouw- en handelsfase bevindt.<sup>4</sup> Of de koper voldoet aan de 90%-norm wordt op twee momenten getoetst: bij de levering en aan het einde van het boekjaar van aankoop en het daaropvolgende boekjaar. De koper is verplicht om binnen vier weken na afloop van deze 'tweejaarsperiode' (*referentieperiode*) de verkoper schriftelijk te informeren over het gebruik van het pand: is het pand daadwerkelijk gebruikt voor doeleinden waarvoor een aftrekrecht van ten minste 90% bestaat? Een afschrift van deze verklaring moet de koper aan zijn eigen btw-inspecteur sturen.

#### 5. Hoe opteren partijen voor een belaste levering?

De keuze om een levering van een onroerende zaak met btw belast te laten zijn (de optie) kunnen partijen op twee manieren in het vat gieten. In de eerste plaats kunnen verkoper en koper dit doen door daartoe een schriftelijk verzoek te doen aan de inspecteur van de verkoper. De tweede mogelijkheid is om de keuze voor een belaste levering op te nemen in de notariële akte van levering. In de praktijk wordt vrijwel altijd van deze laatste mogelijkheid, die buiten de inspecteur om gaat, gebruik gemaakt. De akte moet in dat geval wel de noodzakelijke gegevens bevatten. Die gegevens zijn:

- een omschrijving van de over te dragen onroerende zaak met de plaatselijke en de kadastrale aanduiding;
- de datum waarop het boekjaar van de koper begint; en
- een verklaring van de koper waaruit blijkt dat hij de onroerende zaak gaat gebruiken voor doeleinden waarvoor hij ten minste 90% recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Indien de optie wordt gedaan via een aan de inspecteur gericht verzoek (de eerste mogelijkheid), dan moet dit verzoek vóór de levering bij de inspecteur arriveren. Als het optieverzoek ná de levering bij de inspecteur binnen komt, zal de inspecteur partijen niet ontvankelijk verklaren.

De inspecteur beslist op een (tijdig ingediend) optieverzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Het is daarbij echter niet nodig dat de inspecteur ook vóór de levering de beschikking al verleent. Als aangegeven, wordt tegenwoordig in vrijwel alle gevallen de optie via de leveringsakte geregeld.

#### 6. Wat zijn de gevolgen van een optie belaste levering?

##### 6.1. Herzienings-btw

Als eerste geldt dat hetzij voorkomen wordt dat herzienings-btw moet worden terugbetaald, hetzij bewerkstelligd wordt dat herzienings-btw alsnog kan worden afgetrokken. Zie paragraaf 3 en de daar gegeven voorbeelden.

<sup>4</sup> Dit is de periode die ingaat bij het ontstaan van een nieuwe onroerende zaak en eindigt twee jaar na de eerste ingebruikneming daarvan. In deze fase is immers van rechtswege btw verschuldigd.

Om die reden wordt juist geopteerd voor een belaste levering. Er zijn echter meer gevolgen.

## 6.2. Nieuwe herzieningstermijn

De koper wordt door een optie geconfronteerd met een nieuwe herzieningstermijn van tien jaar voor de btw over de koopprijs. Voor de koper is een optie dan ook minder aantrekkelijk en mogelijk zelfs nadelig. Hij verkrijgt namelijk, zoals dat wel wordt gezegd, een btw-besmet pand. Lukt het hem niet het pand gedurende die tien jaar voor belaste prestaties te gebruiken, dan wacht hem op zijn beurt een claim van herzienings-btw. Wanneer een koper van zijn verkoper een verzoek krijgt om mee te werken aan een optie, moet hij de gevolgen daarvan vooraf dan ook goed overzien. Het is bepaald niet onredelijk dat een koper, gelet op het risico dat hij loopt, aan zijn medewerking de voorwaarde stelt dat hij 'in de winst wil delen'. In de praktijk wordt vanwege deze 'onbalans' meestal niet meer geopteerd als er nog slechts twee jaren van de herzieningsperiode resteren.

## 6.3. Verleggingsregeling

Wanneer partijen opteren voor een btw-belaste levering, is er over de koopprijs dus btw verschuldigd. Normaal draagt de verkoper de btw af aan de Belastingdienst.<sup>5</sup> Bij een optie wordt de afdracht van de btw echter verlegd naar de koper (*verleggingsregeling*). De verkoper brengt dus geen btw in rekening. Op zijn factuur vermeldt hij: btw verlegd. De koper kan de verschuldigde btw in dezelfde aangifte (voor het voor hem geldende percentage) als voorbelasting in aftrek brengen.

## 7. Welke aandachtspunten zijn er nog meer bij een optie belaste levering?

### 7.1. Bepaling koopprijs

Wat je in de praktijk wel ziet, is dat een verkoper die van plan is een onroerende zaak te verkopen, met twee prijzen werkt. Een voor het geval dat de koper bereid is aan een optie mee te werken en een in de situatie dat de koper daar niet toe bereid is. Het behoeft geen uitleg dat de koopprijs in het tweede geval hoger is, omdat de verkoper in dat geval de alsnog af te dragen herzienings-btw (geheel of gedeeltelijk) in de koopprijs verdisconteerd zal willen zien. Het volgende voorbeeld maakt dit duidelijk.

#### Voorbeeld 3

*X (een vastgoedbelegger) koopt op 1 januari 2014 een nieuw bedrijfspand voor € 2.000.000, vermeerderd met € 420.000 aan btw. Het pand is per diezelfde datum voor een periode van vijf jaar btw-belast verhuurd aan H. X kan de btw op de aankoop daardoor in aftrek brengen. H besluit de huur na het verstrijken van de vijftiense periode niet te verlengen. X besluit in verband daarmee het pand te verkopen. Hij wil een 'netto'-opbrengst van € 1.800.000 overhouden.*

*Er zijn nu twee mogelijkheden:*

*(i) Als X het pand verkoopt aan een ondernemer die belaste prestaties verricht, dan kan worden geopteerd voor een belaste levering. Als de koper daaraan wil meewerken, is er geen herziening van btw aan de orde. X zal in die situatie genoeg nemen met een koopprijs van € 1.800.000.*

*(ii) Als X het pand echter verkoopt aan een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, dan kan niet worden geopteerd voor een belaste levering. X zal in dat geval worden geconfronteerd met een terugbetalingsplicht van achteraf ten onrechte afgetrokken btw. X bevindt zich precies halverwege de herzieningsperiode, zodat de herzienings-btw een bedrag belooft van € 210.000 (50% van € 420.000). Als X minimaal € 1.800.000 wil overhouden, zal de koopprijs in deze situatie dus ten minste € 2.010.000 moeten bedragen.*

Dit voorbeeld laat zien dat een optie belaste levering een serieus aandachts- en onderhandelingspunt bij (de aanvang van) de transactie moet zijn en zelfs van invloed op het bepalen van de koopprijs kan zijn. Het al dan niet opteren kan voor zowel verkoper als koper grote financiële gevolgen hebben.

### 7.2. Overdrachtsbelasting

Een optie belaste levering heeft geen invloed op de verschuldigheid van overdrachtsbelasting. Die blijft gewoon verschuldigd. Ook de samenloopvrijstelling vindt in dit geval geen toepassing.<sup>6</sup>

### 7.3. Algemeenheidsregime

Wanneer het algemeenheidsregime (art. 37d Wet OB) van toepassing is, treedt de koper fiscaal in de voetsporen van de verkoper. De persoon van de ondernemer verandert, maar de onderneming zelf wordt voortgezet. Voor de btw is een levering van een gemeenschap van goederen een irrelevante levering. Een optie heeft in een dergelijke situatie dan ook geen effect.

### 7.4. Opteren in verband met btw op kosten

In paragraaf 3 is beschreven in welke gevallen een optie belaste levering met name relevant is: het bereiken dat er geen herzienings-btw hoeft te worden terugbetaald of bewerkstelligen dat alsnog herzienings-btw kan worden afgetrokken. Er is nog een derde reden om te opteren. Wanneer een ondernemer een pand vrijgesteld verkoopt, is de btw die drukt op advies-, makelaars- en notariskosten niet aftrekbaar. Door te opteren komt ook die btw voor aftrek in aanmerking.

### 7.5. Opteren buiten de herzieningstermijn

Op het eerste gezicht lijkt opteren voor een btw-belaste

5 De omzetbelasting is een leveranciersbelasting, in tegenstelling tot de overdrachtsbelasting, die een verkrijgersbelasting is.

6 Bij een zorgvuldige lezing van art. 15, lid 1, aanhef en onder letter a. WBR is dit aan de specifieke verwijzing naar art. 11 Wet OB al uit de wettekst op te maken.

levering buiten de herzieningstermijn niet opportuun. Er is dan immers geen sprake meer van (niet terug te betalen of alsnog af te trekken) herzienings-btw. Toch kan ook dan opteren van belang zijn. Allereerst om de btw op de advieskosten in aftrek te kunnen brengen (zie 7.4.).<sup>7</sup>

Relevanter is het opteren buiten de herzieningstermijn in de volgende situatie. Stel, een projectontwikkelaar koopt een bestaand, gedateerd bedrijfspand vrij van btw (en dus met overdrachtsbelasting). Met het oog op een commercieel aantrekkelijke doorverkoop besluit hij het pand grondig te renoveren en te upgraden. Wanneer hij het pand na voltooiing van de opknappwerkzaamheden ook weer vrijgesteld van btw doorlevert, heeft hij geen recht op aftrek van de btw op de verbouwingskosten. Het betreffende bedrag aan btw zal hij dus in de verkoopprijs moeten zien te verdisconteren. Dat kan voorkomen worden als wordt geopteerd voor een belaste levering. Uiteraard is deze kwestie niet aan de orde als door de verbouwwerkzaamheden een nieuw vervaardigd goed<sup>8</sup> ontstaat. Bij de levering daarvan is immers van rechtswege btw verschuldigd.

#### 8. Kan een optie belaste levering alleen ten aanzien van een geheel pand plaatsvinden?

De optie voor een belaste levering kan in beginsel slechts toepassing vinden bij een zelfstandige onroerende zaak. Belangrijk om te beseffen is echter dat een optie ook kan worden toegepast ten aanzien van een gedeelte van een onroerende zaak, dat niet te beschouwen is als een zelfstandige onroerende zaak. Het gedeelte moet dan wel zelfstandig te gebruiken of te exploiteren zijn (*zelfstandig gebruik-criterium*). Daarbij kan bijv. worden gedacht aan een unit in een kantoor- of bedrijfsverzamelgebouw. Het betreffende gedeelte moet dan in de akte (of het separate optieverzoek) wel nauwkeurig worden omschreven. Het kan daarbij zinvol zijn om een (bouw)tekening aan de akte (of het optieverzoek) te hechten, waarop het bewuste gedeelte duidelijk wordt aangegeven. Op een discussie achteraf met de Belastingdienst zitten partijen (en de notaris) niet te wachten. Dat de mogelijkheid om voor een gedeelte van een pand te opteren financieel voordelig kan uitpakken, laat voorbeeld 4 in de volgende paragraaf zien.

Voor de volledigheid merk ik nog op dat een gebouw en een daarbij behorend terrein voor de btw-heffing niet apart kunnen worden beoordeeld. Het is dus niet mogelijk om te opteren voor alleen het gebouw of voor alleen het erbij behorende terrein.

#### 9. Kan een optie belaste levering vervallen?

##### 9.1. Voldoen aan de 90%-norm

Zoals hiervoor in paragraaf 4 aan de orde kwam, kan een koper alleen aan een optie meewerken als hij voor ten minste 90% belaste prestaties verricht. Is dat niet het geval, dan kan er eenvoudigweg niet worden geopteerd. Daarbij is de referentieperiode van toepassing, in welke periode (tweemaal) wordt gecontroleerd of de koper (nog) aan de 90%-norm voldoet. De koper moet het pand ook metterdaad in gebruik (laten) nemen. Leegstand in het jaar van aankoop is nog toegestaan, maar in het jaar daarna moet het pand daadwerkelijk in gebruik worden genomen en wel voor btw-belaste doeleinden (ten minste 90%).

Nu kan het voorkomen dat het pand niet tijdig in gebruik wordt genomen of dat de koper gedurende de referentieperiode niet (meer) aan de 90%-regel voldoet. De optie belaste levering komt daarmee te vervallen met als consequentie dat de levering achteraf als een vrijgestelde (btw-vrije) levering wordt aangemerkt. Het vervelende gevolg daarvan is dat de Belastingdienst alsnog bij de verkoper kan aankloppen voor de herzienings-btw. Het volgende voorbeeld maakt dit duidelijk.

##### Voorbeeld 4

*X heeft op 1 januari 2017 voor € 2.500.000, excl. btw, een nieuw kantoorgebouw gekocht, dat bestaat uit vier verdiepingen. Alle verdiepingen zijn per die datum btw-belast verhuurd aan vier verschillende huurders. X heeft alle btw (€ 525.000) afgetrokken. Op 1 januari 2020 verkoopt X het pand voor € 3.000.000 aan Y, die de belaste verhuur voortzet. De bouw- en handelsfase is dan inmiddels verstreken, zodat de levering in beginsel onder de vrijstelling van btw valt. X en Y opteren echter voor een btw-belaste levering. Y voldoet immers aan de 90%-norm. Daardoor hoeft X geen herzienings-btw terug te betalen. Die herzienings-btw zou € 367.500 (7 x 1/10 x € 525.000) bedragen. Per 1 januari 2021 komt er een nieuwe huurder voor de vierde verdieping. Deze huurder verricht vrijgestelde prestaties en kan de btw dus niet als voorbelasting in aftrek brengen. Er kan dan ook niet worden geopteerd voor een belaste verhuur. Na afloop van de referentieperiode van twee jaar (31 december 2021) blijkt dat Y het kantoorgebouw over 2021 voor 25% voor onbelaste verhuur heeft gebruikt en voor dat gedeelte dus geen aftrek van voorbelasting heeft. Hij is daarmee door de ondergrens van 90% gezakt. Daarvan moet hij X binnen vier weken door middel van een verklaring kennisgeven en tevens zijn inspecteur in kennis stellen. De optie belaste levering vervalt nu. Door de verleggingsregeling heeft Y de aanvankelijk door hem verschuldigde btw meteen weer afgetrokken. Daar vindt dus geen correctie plaats. X krijgt echter een aanslag voor de herzienings-btw (€ 367.500).*

*Als bij de levering door X aan Y per verdieping was geopteerd, zou de herzienings-btw een stuk lager zijn geweest. In dat geval had X namelijk alleen de aan de vierde verdieping toe te rekenen btw hoeven terug te*

<sup>7</sup> Wanneer een verkoper uitsluitend om deze reden wil opteren, zal een koper daar in het algemeen niet aan mee (moeten) willen werken, gezien de nadelen van een optie voor hem. Zou het in de onderhandelingen een breekpunt vormen, dan doet de koper er verstandiger aan om het desbetreffende bedrag aan btw separaat aan de verkoper te vergoeden.

<sup>8</sup> Art. 11, lid 3, sub b. Wet OB.

*betalen, te weten een bedrag van € 91.875 (¼ van € 367.500).*

### 9.2. Bij wie wordt de herzienings-btw nageheven?

Is het wel reëel dat de fiscus bij het vervallen van de optie de verkoper aanspreekt voor de alsnog verschuldigde btw? Het is immers de koper, die achteraf niet voldoet aan het 90%-criterium en daarmee het 'fiscale leed' veroorzaakt, waarvan de verkoper de dupe is. Aanvankelijk was het inderdaad zo dat de fiscus in een dergelijke situatie bij de koper verhaal ging halen.<sup>9</sup> Sinds het Pactor Vastgoed-arrest is dit echter veranderd.<sup>10</sup> In deze zaak oordeelde het Hof van Justitie dat het niet is toegestaan de - ten onrechte - afgetrokken btw te corrigeren bij een andere belastingplichtige dan degene die de aftrek heeft toegepast. Sindsdien wordt de door het vervallen van de optie alsnog verschuldigde btw van de verkoper nageheven.

### 9.3. Contractuele regeling

Geadviseerd wordt om het hiervoor geschetste risico dat de verkoper loopt doordat de koper tijdens de referentieperiode niet voldoet aan de 90%-norm, contractueel te onderwerpen. Daarbij moet worden gedacht aan bepalingen die regelen dat het risico dat verkoper alsnog herzienings-btw moet betalen voor rekening van koper komt. Tevens kan worden afgesproken dat door koper voor het betreffende bedrag tot de afloop van de referentieperiode zekerheid wordt gegeven.<sup>11</sup>

### 10. Wat zijn de belangrijkste aandachtspunten bij een optie belaste levering?

Ik zet de belangrijkste aandachtspunten bij een optie belaste levering nog even op een rij.

- Door middel van een optie belaste levering kan (i) worden voorkomen dat bij een levering van een onroerende zaak in de herzieningsperiode afgetrokken btw moet worden terugbetaald of (ii) worden bewerkstelligd dat niet in aftrek gebrachte btw alsnog kan worden afgetrokken.
- Zolang de onroerende zaak zich in de bouw- en handelsfase bevindt, behoeft er niet te worden geopteerd.
- Een optie kan alleen worden toegepast indien de verkoper en de koper btw-ondernemer zijn. Voor de koper geldt daarbij de 90%-norm.
- Of de koper aan de 90%-norm voldoet, wordt op twee momenten getoetst. Eerst bij de levering en daarna ten aanzien van het boekjaar waarin de levering

plaatsvond en het daaropvolgende boekjaar (referentieperiode).

- Een optie heeft geen invloed op de heffing van overdrachtsbelasting.
- Een optieverzoek dient vóór de levering van de onroerende zaak te worden ingediend bij de inspecteur van de verkoper of in de desbetreffende leveringsakte te worden opgenomen.
- Voor een koper is een optie belaste levering nooit voordelig. Voor hem gaat er een nieuwe herzienings-termijn van tien jaar lopen. Hij verkrijgt een btw-besmet pand. Een koper moet zich serieus afvragen of hij wil meewerken aan een optie en, zo ja, onder welke voorwaarden.
- Bij een optie wordt de verschuldigde btw verlegd naar de koper.
- Wanneer er sprake is van een levering van een algemeenheid van goederen, heeft een optie geen effect.
- Een optie komt te vervallen wanneer de koper in de referentieperiode niet meer voldoet aan de 90%-norm.
- Een optie kan ook ten aanzien van een of meer zelfstandig te gebruiken gedeelten van een pand plaatsvinden. Dit kan financieel gunstig uitpakken bij het vervallen van een optie door het niet meer voldoen aan de 90%-norm.
- Bij het vervallen van de optie wordt de herzienings-btw nageheven van de verkoper.

### 11. Ten slotte

Bij de behandeling van een vastgoedtransactie (koop en levering) dient er serieus aandacht besteed te worden aan de fiscale aspecten. Wanneer verkoper en koper beide ondernemer zijn, moet voor wat betreft de btw onder meer worden nagegaan of een optie belaste levering voor de verkoper van belang is en of de koper bereid is daaraan mee te werken.<sup>12</sup> Dat geldt bij het opmaken van zowel het koopcontract als de akte van levering, bij de laatste óók als hier bij het opstellen van het koopcontract niet aan is gedacht. Zolang de levering niet heeft plaatsgevonden, kunnen er immers nog zaken worden gerepareerd. Primair ligt de verantwoordelijkheid hiervoor bij de verkoper zelf, diens financieel/fiscaal adviseur en de verkopend makelaar. Laten die echter steken vallen, dan is er altijd nog de notaris(klerk) die de verkoper voor financiële tegenvallers kan behoeden. Mogelijk kan deze bijdrage daarbij van dienst zijn.

9 Art. 12a Wet OB oud.

10 HvJ 10 oktober 2013 (zaakC-622/11, Pactor Vastgoed). Zie J.P. Hulshof, 'Pactor Vastgoed, dat pakt vast niet goed uit!', BtwBrief 2014/3, p. 10-13. Art. 12a Wet OB is na dit arrest komen te vervallen. Het risico van naheffing van herzienings-btw ligt sindsdien bij de verkoper.

11 Ik realiseer mij dat dit de ideale situatie is. Het is de vraag of een koper bereid is om aan deze rompslomp mee te werken voor een financieel belang van de verkoper, terwijl er voor hem geen voordelen aan een optie kleven. Een reden temeer om hier als (adviseur van een) koper zorgvuldig mee om te gaan en onderdeel van de onderhandelingen te laten zijn.

12 Daarnaast moet altijd in kaart gebracht worden of er misschien sprake is van een levering die van rechtswege is belast met btw (bouwterrein, nieuw gebouw of vervaardigd goed) en of er wellicht sprake is van een algemeenheid van goederen.