



Deloitte Belastingadviseurs B.V.
mr. J. Verbaan
Postbus 58110
1040 HC Amsterdam

Betreft: Herbeoordeling omzet- en overdrachtsbelasting levering grond door gemeenten Hilversum, Gooise Meren en Laren aan GEM Crailo B.V. (RSIN: 8587.60.976)

Geachte heer Verbaan,

Op 23 januari 2020 heb ik naar aanleiding van uw brief van 16 oktober 2019 mijn standpunt meegedeeld over de heffing van omzet- en overdrachtsbelasting betreffende de voorgenomen levering van percelen grond door gemeenten Hilversum, Gooise Meren en Laren aan GEM Crailo B.V. (hierna: GEM).

In uw brief van 15 mei 2020 vraagt u mij om mijn standpunt met betrekking tot de verdeling van de waarde over bebouwde en onbebouwde gedeelten te herzien. Ook vraagt om herziening van mijn standpunt dat een kazerne niet is aan te merken als woning in de zin van artikel 14, tweede lid, van de Wet op de overdrachtsbelasting (hierna: WBR). Tot slot vraagt u mij om een standpunt over de aftrek van voorbelasting op de gemeenschapsvoorzieningen die om niet c.q. voor een euro aan de gemeenten worden teruggeleverd, waaronder de nieuw aan te leggen klinkerbestrating.

Beoordeling verschuldigde overdrachtsbelasting

Tegenprestatie en waarde btw-bouwterreinen, bebouwde en onbebouwd grond (artikel 9 WBR)

In mijn brief heb ik de waarde verdeeld naar rato van de op de verbeeldingskaart vermelde bouwlocaties. De overige percelen zijn bestemd voor gemeenschapsvoorzieningen en openbaar groen die om niet aan de gemeenten zullen worden teruggeleverd en natuurground voor het Goois Natuur Reservaat (GNR). U heeft een herberekening gemaakt van de waarde van de bebouwde grond waarover overdrachtsbelasting is verschuldigd en de waarde van de onbebouwde grond die als btw-bouwterrein is aan te merken. Op basis van de verbeeldingskaart heeft u een nadere verdeling van de bebouwde en onbebouwde percelen gemaakt, met verschillende kleuren gearceerd. Voor de verdeling van de waarde is met name de door de gemeente gemaakte grondexploitatieberekening (GREX) gebruikt. Daarin is een inschatting gemaakt van de te realiseren opbrengsten en de te maken kosten, waarbij dus feitelijk sprake is van een

Grote ondernemingen

Midden, Kantoor Utrecht

Orteliuslaan 1000
Utrecht
Postbus 18500
3501 CM Utrecht
www.belastingdienst.nl

Doorkiesnummer

088 - 152 78 66

E-mailadres

r.van.hell@belastingdienst.nl

Datum

3 juli 2020

Team

1

Behandeld door

R. van Hell (overdrachtsbelasting)
O.C.H.C. Pilet (omzetbelasting)

Onze referentie

VO-9742
ATK+ 770528916



residuele waardeberekening. De berekening komt mij alleszins reëel over en kan daarom wat mij betreft als uitgangspunt worden gebruikt.

Met u ben ik van mening dat aan de percelen bestemd voor gemeenschapsvoorzieningen en natuurgrond in het geval van Crailo geen waarde kan worden toegekend. In de GREX zijn kosten voor de natuurgrond vermeld (o.a. de sloop van de betreffende gebouwen). Deze kosten zijn door u terecht niet meegenomen als kosten voor de toekomstige bouwkvavels. De te slopen gebouwen zouden op zich een waarde kunnen hebben. Echter, nu vaststaat dat de grond de bestemming natuur krijgt en de in slechte bouwkundige staat verkerende gebouwen gesloopt moeten worden, acht ik het gegeven alle omstandigheden van dit geval acceptabel dat voor de heffing van overdrachtsbelasting aan het betreffende GNR-gebied (met blauwe arcering, 47.373 m²) een waarde van nihil wordt toegerekend.

In het gebied zijn drie gebouwen die niet gesloopt worden (gele arcering met een totale oppervlakte van 24.831 m²), maar worden verbouwd en herbestemd. Volgens u betreft dit de volgende drie gebouwen, die in opdracht van GEM zijn getaxeerd:

1. Kolonel Palm Kazerne (€ 4.110.000);
2. voormalige Garages/Werkplaatsen (€ 910.000);
3. Spiegelhorst (€ 930.000)

De taxatierapporten zijn door u niet verstrekt en door mij niet beoordeeld. De totale waarde van € 5.950.000 is nagenoeg gelijk aan de waarde op grond van de GREX. Uitgaande van de juistheid van de getaxeerde waarde kan wat mij betreft hiervan worden uitgegaan voor de berekening van de overdrachtsbelasting.

De locaties die ik in mijn brief als bebouwd heb aangemerkt, zijn in uw tekening onderverdeeld in het bebouwde gedeelte (groen) en een onbebouwd gedeelte (oranje). U stelt dat deze onbebouwde gedeelten zijn aan te merken als btw-bouwterrein en niet als bijbehorend terrein bij de gebouwen. U beroept zich daarbij op de uitspraak van Hof Amsterdam van 15 april 2010, nr. 08/00245, ECLI:NL:GHAMS:2010:BM1886. In dit geval is veel van de onbebouwde grond rondom de te slopen gebouwen sowieso niet aan te merken als bijbehorend terrein. De beperkte gedeelten die dienstbaar waren aan de te slopen gebouwen, zijn bestemd voor bebouwing. De bedoeling van GEM is immers om op deze locaties nieuwbouw te laten plaatsvinden en vast staat dat voor zover daarvoor nodig de bestemming zal immers worden gewijzigd. Naar mijn mening merkt u de oranje gedeelten terecht aan als btw-bouwterrein. Dat er nog geen verkavelingsplan is, maakt dat niet anders. Het gaat hier immers om de toekenning van de waarde naar rato over de bebouwde (groene) en onbebouwde (oranje) gedeelten, waarvan het aantal te bouwen woningen gemiddeld genomen gelijk zal zijn.

Daarnaast heeft u de locaties die volledig onbebouwd zijn in kaart gebracht (eveneens oranje). De oppervlakte van de bebouwde grond (groen) is volgens uw opstelling 31.276 m² en van de onbebouwde grond (oranje) 101.506 m². U heeft op basis van de GREX de residuele waarde van de bebouwde en onbebouwde grond afzonderlijk berekend. Terecht heeft u daarbij de sloopkosten uitsluitend toegerekend aan de bebouwde gedeelten (waarvan 25% aan het GNR). Volgens u is de waarde van de bebouwde grond waarover overdrachtsbelasting verschuldigd is € 5.358.656 en de waarde van de btw-bouwterreinen waarvoor de samenloopvrijstelling geldt € 27.570.851.

Grote ondernemingen

Midden, Kantoor Utrecht

Datum

3 juli 2020

Onze referentie

VO-9742

ATK+ 770528916



Naar mijn mening heeft u de kosten van de gemeenschapsvoorzieningen in de residuele waardeberekening ten onrechte volledig in mindering gebracht op de onbebouwde gedeelten. Deze kosten hebben naar mijn mening naar evenredigheid van de te verwachten opbrengst betrekking op de gedeelten met de te slopen gebouwen, waardoor er minder overdrachtsbelasting is verschuldigd over de percelen met de te slopen gebouwen. Daarom heb ik op basis van uw spreadsheet de berekening aangepast (zie bijlage 1; het gewijzigde spreadsheet stuur ik in Excel-formaat per e-mail toe. De waarde van de bebouwde grond waarover overdrachtsbelasting verschuldigd is € 2.879.988 en de waarde van de btw-bouwterreinen waarvoor de samenloopvrijstelling geldt € 30.049.519.

Grote ondernemingen

Midden, Kantoor Utrecht

Datum

3 juli 2020

Onze referentie

VO-9742
ATK+ 770528916

Tarief kazernegebouwen (artikel 14-2 WBR)

U bent van mening dat over Kolonel Palm Kazerne (getaxeerde waarde € 4.110.000) het 2%-tarief van toepassing is. Daarbij beroept u zich op de uitspraak van Rechtbank Den Haag van 31 maart 2020, nr. 18/7481, ECLI:NL:RBDHA:2020:3026. De Belastingdienst heeft tegen deze uitspraak hoger beroep is aangetekend, zodat de uitspraak van de rechtbank niet als richtinggevend geldt. De Belastingdienst blijft daarom vooralsnog van mening dat het 6%-tarief van toepassing is op kazernegebouwen. Overigens is het niet duidelijk in hoeverre de feiten van de Kolonel Palm Kazerne vergelijkbaar zijn met het kazernegebouw uit de genoemde procedure, die van veel oudere datum is.

Gezien de uitspraak van de rechtbank, begrijp ik dat u zich daarop beroept. Wanneer GEM overdrachtsbelasting voldoet tegen het tarief van 6%, kan zij daartegen bezwaar maken.

Conclusie

Conform de berekening van de bijlage is door GEM € 529.799 overdrachtsbelasting verschuldigd. Over het aan de btw-bouwterreinen toe te rekenen deel van de koopprijs van € 30.049.519 geldt de samenloopvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a WBR en is door de gemeenten 21% btw verschuldigd, een bedrag van € 6.310.399.

Omzetbelasting klinkerwegen en klinkerparkeerterreinen

Naar aanleiding van uw brief van 16 oktober 2019 waarin u mij om een standpunt vraagt inzake toekomstige leveringen om niet aan gemeenten van openbaar gebied in de vorm van klinkerwegen, klinkerparkeerplaatsen, klinkerpleinen etc. heb ik in mijn reactie van 23 januari 2020 het standpunt ingenomen dat grond klinkerbestrating is aan te merken als onbebouwde grond. Recent is de uitspraak gepubliceerd waarin rechtbank Gelderland heeft geoordeeld dat klinkerbestrating als gebouw is aan te merken.¹ De rechtbank was blijkbaar niet bekend met het oordeel van hof Arnhem-Leeuwarden die in zijn uitspraak van 31 maart 2015 heeft geoordeeld dat grond met klinkerbestrating voor de btw als onbebouwde grond is aan te merken.²

Zoals ik heb toegelicht in mijn brief en in mijn mail van 11 maart 2020, kan de goedkeuring van het Besluit van 25 januari 2012, nr. BLKB 2012/175M die ziet op de omzetbelasting die drukt op de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen door een derde (2.5.2.3) niet worden ingeroepen als niet voldaan wordt aan de daar

¹ Uitspraak rechtbank Gelderland van 23 december 2019, nr. AWB-18_4529, ECLI:NL:RBGEL:2019:6061. Voor het oordeel van de rechtbank was het oordeel over de klinkerbestrating overigens niet relevant. Tegen deze uitspraak is door belanghebbende hoger beroep aangetekend.

² Uitspraak hof Arnhem-Leeuwarden van 31 maart 2015, nr. 12/00507 en 12/00508, ECLI:NL:GHARL:2015:2569.



opgesomde voorwaarden. Een van die voorwaarden is onder meer dat er sprake moet zijn van een btw belaste (op)levering / overdracht die onderworpen is aan de heffing van omzetbelasting. Bebouwing in de vorm van klinkerbestrating wordt voor de btw genegeerd en er is aldus sprake van een van btw vrijgestelde levering van grond.

Ten aanzien van het aftrekrecht geldt het volgende. Achtergrond van de goedkeurende regeling (BLKB 20212 175M) is dat voor zover de kosten zien op voorzieningen die zijn doorberekend in de met omzetbelasting belaste levering van bouwgrond, er geen beperkingen mogen optreden in het aftrekrecht ongeacht of het een derde is, of dat het de gemeente is die de voorzieningen aanlegt. Bij een overdracht om niet door een derde is het aannemelijk dat de kosten voor de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen worden verdisconteerd in de prijzen van de btw belaste / onbelaste output van het project. Ik ben het daarom met u eens dat deze kosten moeten worden aangemerkt als 'algemene kosten', in welk geval aftrek in beginsel plaatsvindt op basis van een omzetevenredige methode (het zogenoemde 'pro rata'). Voor dit specifieke geval kunnen de algemene kosten worden toegerekend aan het project, op basis waarvan de aftrek kan worden bepaald volgens werkelijk gebruik (belaste/onbelaste output). Ik ga er daarbij vanuit dat het werkelijk gebruik een objectief en nauwkeurig beeld geeft. Afhankelijk van het gebruik van het project kan dit tot gevolg hebben dat een deel van de voorbelasting (mogelijk) niet voor aftrek in aanmerking komt.

Grote ondernemingen

Midden, Kantoor Utrecht

Datum

3 juli 2020

Onze referentie

VO-9742

ATK+ 770528916

Hoogachtend,

namens de inspecteur

R. van Hell
specialist overdrachtsbelastingmw. mr. I.C. Hummel
klantcoördinator

deel	NU:		STRAKS:	m2	waarde	OVB	BTW
1	zwart	bebouwd	verbouwen	OVB	24.831	€ 5.950.000	€ 357.000 nvt
2	wit	bebouwd	ontwikkelen	OVB	31.276	€ 2.879.988	€ 172.799 nvt
3	wit* en restant	onbebouwd	ontwikkelen	BTW	101.506	€ 30.049.519	€ 6.310.399
4		GNR	natuur		47.373	taxatie / 0	vrijstelling / of 0
				totaal	204.986	€ 38.879.507	€ 529.799

Zwart:	grondwaarde		Taxatie			OVB
	grex zwart	taxatie	Residuele waarde vastgoed	Kosten BRM/WRM	Overige kosten	
Kolonel Palm Kazerne	€ 4.944.603	€ 4.110.000	€ 6.222.824	€ 1.867.920	€ 246.504	6%
Voormalige Garages/Werkplaatsen	€ 560.000	€ 910.000	€ 1.042.020	€ 75.600	€ 54.703	6%
Spiegelhorst	€ -	€ 930.000	€ 1.198.717	€ 213.300	€ 55.778	6%
	€ 5.504.603	€ 5.950.000	€ 8.463.561	€ 2.156.820	€ 356.985	

				Taxatie:		Grex:				
GREX 2020	gerealiseerd		prognose	totaal	Zwart	Wit	Wit* en restant (totaal)		GNR	check
KOSTEN:	€ 5.016.000	€ 42.258.000	€ 47.274.000	vervalt	€ 24.831	€ 31.276	€ 101.506	€ 207.354	€ 47.373	€ 310.834
Inbrengwaarde	€ -				€ 2.513.805	€ 12.141.672	€ 18.703.154	€ 9.508.105	€ 4.407.263	€ 47.274.000
sloopkosten (75%)	€ 369.750	€ 8.570.250	€ 8.940.000				€ 6.705.000		€ 2.235.000	€ 8.940.000
saneringskosten (25%)	€ 123.250	€ 2.856.750	€ 2.980.000			€ 240.517	€ 780.596	€ 1.594.582	€ 364.305	€ 2.980.000
Bouw- en woonrijpmaken	€ -	€ 20.208.000	€ 20.208.000		€ 2.156.820	€ 4.002.528	€ 14.048.652		€ 20.208.000	
Planontwikkelingskosten	€ 4.453.000	€ 7.643.000	€ 12.096.000			€ 976.273	€ 3.168.485	€ 6.472.505	€ 1.478.737	€ 12.096.000
tijdelijk beheer	€ 70.000	€ 930.000	€ 1.000.000			€ 80.710	€ 261.945	€ 535.095	€ 122.250	€ 1.000.000
planschade	€ -	€ 50.000	€ 50.000			€ 4.036	€ 13.097	€ 26.755	€ 6.113	€ 50.000
overige kosten	€ -	€ 2.000.000	€ 2.000.000		€ 356.985	€ 132.608	€ 430.379	€ 879.169	€ 200.859	€ 2.000.000
Opbrengsten:	€ -	€ 81.746.000	€ 81.746.000	€ 8.463.561	€ 17.261.237	€ 56.021.202	€ -	€ -	€ 81.746.000	
sociaal	€ -	€ 3.280.000	€ 3.280.000	€ 401.418	€ 678.033	€ 2.200.549			€ 3.280.000	
midden	€ -	€ 11.048.000	€ 11.048.000	€ 1.352.094	€ 2.283.812	€ 7.412.094			€ 11.048.000	
duur	€ -	€ 54.828.000	€ 54.828.000	€ 6.710.049	€ 11.333.894	€ 36.784.058			€ 54.828.000	
bedrijvigheid	€ -	€ 12.590.000	€ 12.590.000		€ 2.965.499	€ 9.624.501			€ 12.590.000	
saldo nominaal			€ 34.472.000	€ 5.949.756	€ 5.119.565	€ 37.318.048	€ -9.508.105	€ -4.407.263	€ 34.472.000	
						€ -2.239.577	€ -7.268.528	€ 9.508.105		
						€ 2.879.988	€ 30.049.519	€ -		



Grote ondernemingen

Midden, Kantoor Utrecht

Datum

3 juli 2020

Onze referentie

VO-9742

ATK+ 770528916