

Wijzigingen vastgoedbesluit btw

Op 17 december 2025 heeft het Ministerie van Financiën een aantal wijzigingen in het Besluit onroerende zaken omzetbelasting ('wijzigingsbesluit') gepubliceerd. Voor een toelichting op het in 2023 gepubliceerde Besluit onroerende zaken omzetbelasting verwijzen wij naar onze [eerdere berichtgeving](#). De redenen voor de materiële wijzigingen in het wijzigingsbesluit zijn met name nieuwe jurisprudentie en de wetswijziging(en) omtrent de aanpassing van het verlaagde btw-tarief voor logies per 1 januari 2026.

Onderstaand gaan wij op hoofdlijnen in op de meest relevante wijzigingen zonder hierbij volledig uitputtend te willen zijn.

Begrippen "gebouw" en "onbebouwde grond" in de zin van de btw

In het huidige Besluit is een toelichting gegeven op het begrip 'gebouw' voor btw-doeleinden. Daarin is het begrip 'gebouw' als volgt omschreven: *"Een bouwwerk dat vast met de grond is verbonden maar nog niet is voltooid vormt voor de btw-heffing (al) een gebouw. Te denken valt aan een half afgebouwd gebouw of een constructie die onderdeel vormt van een nog te bouwen gebouw zoals de fundering van een gebouw"*.

In verband met het arrest Lomoco Development e.a. van het Hof van Justitie van de Europese Unie ('HvJ EU') (C-594/23) wordt in het wijzigingsbesluit uit bovenstaande omschrijving van het begrip 'gebouw' de volgende zinsnede verwijderd: *"... of een constructie die onderdeel vormt van een nog te bouwen gebouw zoals de fundering van een gebouw"*.

In diezelfde zin is ook de definitie van 'onbebouwde grond' zoals beschreven in het huidige Besluit aangepast. Op basis van het wijzigingsbesluit geldt voor onbebouwde grond voortaan het volgende: *"Grond waarop of waarin zich een gedeeltelijk gesloopt gebouw bevindt, vormt voor de btw-heffing onbebouwde grond als het gedeeltelijk gesloopte gebouw geen functie van gebouw meer kan vervullen. Van onbebouwde grond is ook sprake bij een perceel grond waarin zich alleen nog oude heipalen bevinden, ongeacht of zij een functie vervullen voor een nieuw te realiseren opstal."*

Op basis van vorenstaande wijzigingen (in combinatie met de jurisprudentie) lijkt in de praktijk sneller sprake te zijn van onbebouwde grond in de zin van de btw. Van geval tot geval zal moeten worden beoordeeld of sprake is van een gebouw of onbebouwde grond in de zin van de btw.

Eerste ingebruikneming voor de btw

Bij de eerste ingebruikneming in de zin van de btw gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van een gebouw in overeenstemming met de objectieve bestemming van het in gebruik genomen gebouw. In het huidige Besluit is opgenomen dat hiervan (reeds) sprake is indien in het gebouw feitelijke handelingen worden verricht met het oog op het duurzame gebruik van het gebouw in overeenstemming met de objectieve bestemming daarvan. Hierbij wordt als voorbeeld genoemd de situatie waarin een huurder aan het werk gaat om de gehuurde ruimte gereed te maken voor het beoogde gebruik (zogenoemde "fit-out werkzaamheden"). In het wijzigingsbesluit wordt deze uitleg met voorbeeld verwijderd. Het lijkt er op dat in de praktijk door deze wijziging de uitvoering van fit-out werkzaamheden minder snel als

een eerste ingebruikneming in de zin van de btw wordt aangemerkt, hetgeen in onze optiek correct lijkt.

Voortbrenging vervaardigd goed door verbouwing

Het huidige Besluit bevat een toelichting op de vraag wanneer een renovatie of verbouwing tot gevolg heeft dat sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de zin van de btw. Conform de jurisprudentie van de Hoge Raad is hier vastgelegd dat enkel wijzigingen in de bouwkundige constructie van de onroerende zaak, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen leiden tot de conclusie dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Op dit door de Hoge Raad geformuleerde criterium is, mede op basis van jurisprudentie van het HvJ EU, in de praktijk kritiek geuit. In het wijzigingsbesluit is aan het huidige Besluit (in een voetnoot) toegevoegd dat, op grond van het arrest van de Hoge Raad (nr. 24/02923), het Promo 54 arrest van het HvJ EU (C-239/22) geen verandering brengt in het door de Hoge Raad geformuleerde criterium.

Overige wijzigingen

- In het wijzigingsbesluit is nader toegelicht hoe de prestatie moet worden gekwalificeerd als de handelingen die voortvloeien uit een koop-/aannemingsovereenkomst als één prestatie voor de btw dienen te worden aangemerkt.
- Het huidige Besluit bevat een goedkeuring voor de optie btw-belaste verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte. In het wijzigingsbesluit is voor deze goedkeuring verduidelijkt dat het de verhuurder (ook) is toegestaan de ruimte, die btw-belast wordt verhuurd, te gebruiken voor andere doeleinden.
- De paragraaf in het huidige Besluit voor de verhuur van hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden is met het oog op het per 1 januari 2026 vervallen van het verlaagde tarief gewijzigd. Hetzelfde geldt voor de paragraaf inzake de verhuur van vakantiewoningen via een tussenpersoon.
- In het wijzigingsbesluit is tevens een paragraaf toegevoegd voor de verhuur in het kader van de opvang van asielzoekers en vluchtelingen. Hierin is opgenomen dat de verhuur voor de opvang van asielzoekers en vluchtelingen door exploitanten van hotel-, pension-, kamp-, en vakantiebestedingsbedrijven aan onder andere het COA een uitzondering op de btw-vrijgestelde verhuur vormt en zodoende belast is tegen het algemene btw-tarief. Bovendien is beleid opgenomen over de opvang van vluchtelingen.

Slotopmerkingen

Zoals opgemerkt hebben wij ons voor dit moment op hoofdlijnen gericht op de belangrijkste onderwerpen van het wijzigingsbesluit. Uiteraard beoordelen wij graag met je welke aspecten van het wijzigingsbesluit voor je organisatie relevant (kunnen) zijn.

In de praktijk is het raadzaam om in voorkomende situaties de btw- en overdrachtsbelastinggevolgen van vastgoedtransacties zorgvuldig in kaart te brengen. Uiteraard kunnen de adviseurs van de Real Estate Indirect Tax Group van KPMG Meijburg & Co je helpen bij het in kaart brengen van de mogelijke fiscale gevolgen. Neem gerust contact op met een van hen of met je gebruikelijke adviseur.

KPMG Meijburg & Co
18 december 2025

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.