

2. Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2019

Wet OB 1968, WBR

MR. E.W.E.M. COX EN MR. S.C.M. VAN HEUGTEN

Waar in 2018 zich vooral kleine nuanceverschillen voordeden, lijkt 2019 de opmaat te zijn naar een andere invulling van belangrijke fiscale begrippen als ‘vernieuwbouw’ en ‘woning’. Maar ook daarnaast is jurisprudentie verschenen die een grote impact kan hebben op de belastingdruk ten aanzien van projectontwikkeling en vastgoedbeleggingstransacties. We nemen de voornaamste ontwikkelingen met u door.

1. Fiscale kwalificatie vastgoed

De levering van vastgoed is in de regel vrijgesteld van btw en belast met overdrachtsbelasting. Dat is anders als het overgedragen vastgoed moet worden aangemerkt als bouwterrein of een nieuw gebouw (d.w.z. een nieuw vervaardigde onroerende zaak die niet of minder dan twee jaar in gebruik is). De overdracht is in zulke gevallen belast met btw en vrijgesteld van overdrachtsbelasting tot zes maanden na de eerste ingebruikneming of eerdere huuringsdatum (en zelfs tot twee jaar als de koper in het geheel geen btw-aftrekrecht heeft). De verkoper moet dan uiteraard wel handelen als btw-ondernemer. Als nieuw gebouw wordt tevens beschouwd een oud pand dat dusdanig is verbouwd dat door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. We spreken dan van ‘vernieuwbouw’. Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in 2019 nogmaals bevestigd dat de fiscale kwalificatie en de eventuele toepassing van de samenloopvrijstelling per afzonderlijk te gebruiken gedeelte van een onroerende zaak moet worden beoordeeld.¹ Of sprake is van zelfstandige units zal van geval tot geval fysiek moeten worden beoordeeld.

Bouwterrein

Onder de wettelijke definitie van het fiscale begrip bouwterrein valt ‘onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen’. Wil een perceel als bouwterrein kwalificeren, dan moet dus aan twee voorwaarden worden voldaan: (i) het perceel moet onbebouwd door de verkoper aan de koper worden (op)geleverd en (ii) er moet een bouwbestemming aan het perceel zijn gegeven die met objectieve gegevens kan worden aangetoond.

Toch moet het woord ‘onbebouwd’ niet te letterlijk worden gelezen. Resten van oude bebouwing die geen functie van een gebouw meer kunnen vervullen moeten bij de beoordeling worden weggedacht, zo oordeelde de Hoge Raad al eind 2018.² De Hoge Raad had weliswaar nog een verwijzingsopdracht gegeven, maar de zaak is inmiddels – conform het oordeel van het hoogste college – afgedaan.³ Als een perceel eenmaal de status van bouwterrein heeft verworven, kan het deze alleen verliezen doordat ofwel het perceel wordt bebouwd (er is dan geen sprake meer van onbebouwde grond) of definitief komt vast te staan dat nooit op het perceel gebouwd kan en/of mag worden (de bouwbestemming vervalt dan). De enkele omstandigheid dat aan de bouwvoornemens jarenlang geen uitvoering is gegeven en dat zich inmiddels misschien planten, struiken en houtopstanden op het perceel bevinden doet hieraan niet af.⁴

Andersom is geen sprake van de levering van een bouwterrein als de verkoper een oud gebouw overdraagt, dat de koper ná de verwerving voor eigen rekening en risico sloop of laat slopen. Dat de verkoper vervolgens – na afloop van de sloop – in opdracht van de koper nieuwbouw op de vrijgekomen onbebouwde grond realiseert, maakt zulks niet anders. Zo oordeelde het Europese Hof van Justitie in de zaak *KPC Herning*, aangaande de overdracht van een pakhuis in de haven van Odense (Denemarken) dat ten tijde van de levering nog volledig in bedrijf was.⁵ Toch vragen we ons af of het Europese Hof tot eenzelfde conclusie zou zijn gekomen als de verkoper in casu zich wel had verplicht het oude pand op enig moment na de juridische levering volledig te slopen, of dat de enkele omstandigheid dat het gebouw ten tijde van de eigendomsoverdracht nog tijdelijk

1 Hof Arnhem-Leeuwarden 14 mei 2019, nr. 18/00617, ECLI:NL:GHARL:2019:4125.

2 HR 7 december 2018, nr. 17/01767, ECLI:NL:HR:2018:2260.

3 Hof Den Haag 18 oktober 2019, nr. 18/01114, ECLI:NL:GHDHA:2019:2782.

4 Hof Amsterdam 2 mei 2019, nr. 17/00597, ECLI:NL:GHAMS:2019:1684.

5 HvJ EU 4 september 2019, nr. C-71/18, ECLI:EU:C:2019:660 (*KPC Herning*).

in gebruik was al roet in het eten zou hebben gegooid. Wij menen dat in de tijd begrensd voortgezet gebruik een vastgoedobject op zichzelf nog niet diskwalificeert als bouwterrein. Dat wordt pas anders als de koper een belang heeft bij dit gebruik en/of partijen niet aantoonbaar de intentie hebben dat uiteindelijk een onbebouwd terrein door verkoper aan koper wordt opgeleverd.

Volgens Hof Den Bosch doet zich evenmin de levering van een bouwterrein voor, als niet de verkoper maar de koper de oude bebouwing vóór de juridische levering heeft laten verwijderen.⁶ De koopovereenkomst tussen partijen heeft in een dergelijk geval de overdracht van een oud gebouw tot voorwerp, als de voor de eigendomsoverdracht verrichte sloop- en verbouwingswerkzaamheden voor rekening en risico van de koper zijn gekomen. Dat het terrein ten tijde van deze overdracht inmiddels feitelijk onbebouwd is, maakt zulks niet anders. Aan de ene kant kunnen we deze redenatie volgen. Immers, als we hevig dorstig de supermarkt inlopen voor een flesje water waarvan de inhoud al is geconsumeerd voordat we de kassa hebben bereikt, hebben we nog altijd voor ogen gehad een fles gevuld met water af te nemen. Aan de andere kant hebben we er toch wel wat moeite mee fiscaal de levering van een zaak te veronderstellen die fysiek niet meer bestaat. Bovendien kan betwijfeld worden of partijen daadwerkelijk de intentie hadden dat de oudbouw over zou gaan. De verkoper is blij met de koopprijs, of er nu kale grond of een oud pand overgaat. En de koper had zo weinig belang bij het oude gebouw, dat hij dit al vóór de levering heeft laten slopen. We hadden eerder verwacht dat de Belastingdienst de stelling zou hebben ingenomen dat zich op het niveau van koper een eerdere economische eigendomsverkrijging voor de overdrachtsbelasting had voorgedaan. Dat hadden we in ieder geval een fiscaal juistere oplossing gevonden.

Vernieuwbouw

In het overzichtsartikel van vorig jaar kwam het Europese arrest *Kozuba* al aan de orde.⁷ In dit arrest heeft het Europese Hof van Justitie geoordeeld dat een ingrijpende en kostbare verbouwing tot fiscale vernieuwbouw kan leiden, mits het gebouw *‘veranderingen van betekenis [heeft] ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen’*. De consequentie is dat het pand voor de btw-heffing als nieuw gebouw wordt aangemerkt, zodat de levering vóór of tot twee jaar na de eerste ingebruikneming belast is met omzetbelasting. Er gaat dan ook een nieuwe btw-herzieningstermijn lopen. Waar van toepassing kan een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft begin 2019 het *Kozuba*-arrest toegepast en geoordeeld dat een verbouwd postkantoor als fiscaal nieuw gebouw moest worden aangemerkt, vanwege de wijziging in de bouwkundige

constructie en identiteit (in oppervlakte was sprake van een toename van bijna 30%), de functiewijziging (van postgebouw naar winkels, restaurant, kantoren en parkeren) en de gedane investeringen (ruim 300% van de oudbouwwaarde).⁸ De rechtbank kwam tot dezelfde conclusie in een zaak waarin een voormalige wollenstoffenfabriek intensief was gerenoveerd.⁹ De rechtbank kent veel waarde toe aan de omstandigheid dat een nieuwe dragende constructie is aangebracht, omdat de aanwezige constructie onvoldoende draagkracht had. Bovendien was het dak in zijn geheel vervangen. Dat bepaalde monumentale aspecten zijn bewaard, doet aan het oordeel niet af.

In beide zaken was volgens ons sprake van een zeer aanzienlijke verbouwing, waarbij de constructie was vervangen of grotendeels was gewijzigd, zodat we het oordeel van de rechtbank dat sprake is van een vervaardiging (een gekwalificeerde verbouwing) kunnen volgen. De vraag blijft evenwel waar het omslagpunt ligt tussen een simpele verbouwing (pand blijft fiscaal oud) en een vervaardiging (pand wordt fiscaal nieuw), als de werkzaamheden minder omvangrijk zijn.

Woning

Als een pand wordt overgedragen dat meer dan zes maanden (of – als de koper geheel geen aftrekrecht heeft – meer dan twee jaren) in gebruik is of verhuurd is, dan is in de regel overdrachtsbelasting verschuldigd ter zake de levering. De samenloopvrijstelling geldt in ieder geval niet. Hetzelfde geldt als de verkoper niet als btw-ondernemer handelt. Het verschuldigde overdrachtsbelastingbedrag kan evenwel worden beperkt als sprake is van de verkrijging van een woning. De voornaamste vraag die in 2019 uitvoerig aan de orde kwam, was of bij een transformatie van een niet-woning naar een woning het verlaagde overdrachtsbelastingtarief van 2% al bij een overdracht gedurende de verbouwing kan worden toegepast.

Hof Den Bosch oordeelde begin 2019 dat een voormalige balletzaal, die al jarenlang in gebruik was als klooster, op het moment van levering nog geen woning was voor de overdrachtsbelasting.¹⁰ Met name door het ontbreken van leidingen voor de keuken en voor sanitaire voorzieningen had het complex volgens het Hof Den Bosch niet de essentiële kenmerken van een woning.

Op 29 november 2019 heeft de Hoge Raad twee arresten gewezen met betrekking tot oude kantoorgebouwen die werden getransformeerd naar woningen.¹¹ In beide zaken was een omgevingsvergunning afgegeven voor woningbouw en hadden vóór de overdracht diverse sloopwerkzaamheden plaatsgevonden, waardoor de kenmerkende elementen van de kantoorfunctie op dat moment volle-

⁶ Hof 's-Hertogenbosch 20 september 2019, nr. 18/00574, ECLI:NL:GHSHE:2019:3474.

⁷ HvJ EU 16 november 2017, C-308/16, ECLI: EU:C:2017:869 (*Kozuba*).

⁸ Rb. Zeeland-West-Brabant 26 april 2019, nr. AWB-17/3424, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927.

⁹ Rb. Zeeland-West-Brabant 26 februari 2019, nr. BRE-17/3002, ECLI:NL:RBZWB:2019:774.

¹⁰ Hof 's-Hertogenbosch 11 januari 2019, nr. 17/00745, ECLI:NL:GHSHE:2019:81.

¹¹ HR 29 november 2019, nrs. 18/03469 en 18/04593, ECLI:NL:HR:2019:1874 en ECLI:NL:HR:2019:1779.

dig waren verwijderd. Volgens A-G Ettema was daarmee sprake van een 'geenaardig' bouwwerk (noch een kantoorpand, noch een woning). In zulke gevallen moet volgens de A-G doorslaggevende betekenis worden toegekend aan de publiekrechtelijke voorschriften.¹² De Hoge Raad volgt de conclusie van de A-G dat in beide zaken het woningtarief van toepassing is. Volgens ons is van essentieel belang dat de interne sloop op het tijdstip van levering dusdanig is gevorderd dat meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het bouwwerk weer geschikt te maken voor zijn oorspronkelijke (kantoor)functie. We lezen niet dat op het moment van de overdracht al een aanvang moet zijn gemaakt met de opbouwwerkzaamheden.

Een gebouw dat oorspronkelijk als woning is gebouwd, verliest volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant niet zomaar de fiscale status van woning; ook niet als op het moment van verkrijging de ramen, binnenwanden, deuren en leidingen zijn verwijderd.¹³ Volgens de rechtbank had de inspecteur onvoldoende aannemelijk gemaakt dat sprake was van zodanig verval dat de woning niet langer als gebouw kon worden aangemerkt.

Het verlaagde overdrachtsbelastingtarief geldt overigens ook ten aanzien van recreatiewoningen, zoals een chalet. Dat is anders als een dergelijk chalet als roerende zaak voor de btw moet worden aangemerkt. In dat geval is de overdracht door een ondernemer belast met omzetbelasting en doet de overdrachtsbelasting – onder voorwaarden – een stapje opzij.¹⁴ Wanneer het chalet echter uitsluitend en duurzaam bestemd is om als recreatiewoning op een vast perceel gebruikt te worden en het chalet niet gemakkelijk kan worden verwijderd, is ook voor de btw sprake van een onroerende zaak.¹⁵ De levering is dan doorgaans vrij van btw en belast met overdrachtsbelasting, terwijl in de bouw- en handelsfase btw verschuldigd is en de reguliere samenloopvrijstelling van toepassing is.

2. Btw-aftrek en herziening

Een essentieel onderdeel van het Europese btw-stelsel is het recht op aftrek van voorbelasting (btw op kosten), waarop een ondernemer aanspraak kan maken indien en voor zover hij de ingekochte goederen en diensten gebruikt voor btw-belaste output. Daarmee wordt cumulatie (btw op btw) voorkomen. De toepassing van het aftrekrecht wordt voor het eerst beoordeeld op het moment dat de btw in rekening wordt gebracht. Mocht de ondernemer de goederen of diensten dan hebben bestemd voor vrijgestelde activiteiten, maar deze uiteindelijk aanwenden voor btw-belaste handelingen, dan kan hij op dit latere moment alsnog aftrek clai-

men.¹⁶ De wet biedt echter geen mogelijkheid om de aftrek tussen het moment van afname (of ontvangst factuur) en daadwerkelijk gebruik te corrigeren als de bestemming tussentijds wijzigt. In dat geval kan pas een aanpassing worden gepleegd in de aangifte over het tijdvak waarin het eerste daadwerkelijke gebruik plaatsvindt.

Geen aftrek is mogelijk als een ondernemer een nieuwbouwpand volledig tot zijn privévermogen heeft gerekend en pas op een later moment zakelijk gaat gebruiken. Herziening is wel mogelijk voor zover hij het pand tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend en de verhouding tussen het economische en het privégebruik wijzigt.¹⁷ Periodes van leegstand tellen volgens Hof Arnhem-Leeuwarden niet mee bij de berekening van deze verhouding, als het pand in deze periodes zowel voor commerciële als privédoeleinden ter beschikking staat.¹⁸

Btw-aftrek op het niveau van een verkoper kan ook worden gecorrigeerd als deze weliswaar heeft beoogd btw-belaste prestaties te verrichten, namelijk door te opteren voor een btw-belaste levering, maar deze optie vervalt omdat zijn koper niet voldoet aan het welbekende 90%-criterium. De Nederlandse wetgeving is op dit punt volgens – wederom – Hof Arnhem-Leeuwarden niet in strijd met de Europese Btw-richtlijn (2006/112/EG).¹⁹ Om financieel nadeel bij verkoper te voorkomen, raden wij standaard aan om in de koopovereenkomst op te nemen dat de consequenties voor rekening van koper zijn als hij niet voldoet aan de optie voor een belaste levering. Tot 1 januari 2014 was dat wettelijk geregeld.

3. Sale-and-leaseback (btw)

Binnen de vastgoedpraktijk komen sale-and-leasebacktransacties regelmatig voor. In 2019 is zowel door het Europese Hof van Justitie als in nationale jurisprudentie geoordeeld over de btw-kwalificatie van dit type transacties. Op 27 maart 2019 heeft het Europese Hof van Justitie in de zaak *Mydibel* geoordeeld dat in geval van een sale-and-leaseback van vastgoed geen sprake is van een levering van de betrokken onroerende zaak, indien de transactie zuiver financieel van aard is.²⁰ De transacties strekten volgens het Europese Hof van Justitie enkel ertoe de liquiditeit van *Mydibel* te verhogen. In een dergelijke situatie is volgens het Europese Hof van Justitie enkel sprake van een financiële handeling die wordt verricht door de financier (de koper/verhuurder van het pand). Aan de ene kant komt herziening zodoende niet aan de orde; aan de andere kant geniet de financier geen recht op btw-aftrek.

12 A-G 26 juli 2019, nr. 18/02895, ECLI:NL:PHR:2019:789.

13 Rb. Zeeland-West-Brabant 21 maart 2019, nrs. 17/7431 en 17/7509, ECLI:NL:RBZWB:2019:1184.

14 Zie onderdeel 3 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 (Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop).

15 Hof 's-Hertogenbosch 9 november 2018, nr. 17/00674, ECLI:NL:GHSHE:2018:4636.

16 Hof Arnhem-Leeuwarden 5 februari 2019, nr. 17/01335, ECLI:NL:GHARL:2019:909.

17 Hof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2019, nrs. 18/00464 t/m 18/00470, ECLI:NL:GHARL:2019:5043.

18 Hof Arnhem-Leeuwarden 19 november 2019, nrs. 18/0712 t/m 18/00712, ECLI:NL:GHARL:2019:9866.

19 Hof Arnhem-Leeuwarden 13 augustus 2019, nr. 18/00551, ECLI:NL:GHARL:2019:6522.

20 HvJ EU 27 maart 2019, C-201/18, ECLI:EU:C:2019:254 (*Mydibel*).

Het bijzondere aan deze zaak is dat de betreffende panden niet werden verkocht en geleverd, maar dat ‘slechts’ een tijdelijk recht van erfpacht werd gevestigd ten behoeve van de financier. Het erfpachtrecht kon na afloop van de huurperiode door verkoper/huurder worden teruggekocht voor een zeer beperkte optieprijs. Partijen hadden volgens het Europese Hof hiermee niet de intentie dat de macht om als eigenaar over het onroerend goed te beschikken overging van verkoper/huurder naar financier.

Tot dezelfde conclusie kwam Hof Den Haag ten aanzien van de overdracht van een complex door een woningcorporatie aan een kapitaalcrachtige koper, welk complex vervolgens werd teruggehuurd en geëxploiteerd door de corporatie.²¹ Volgens de contractuele afspraken mocht de koper het complex immers niet verkopen zonder voorafgaande toestemming van de woningcorporatie. De koper had mitsdien niet de macht verworven om als eigenaar over het complex te beschikken.

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval kan het zich voordoen dat een sale-and-leasebacktransactie niet leidt tot een btw-levering van vastgoed. De consequentie daarvan is dat geen btw verschuldigd wordt (ook geen herzienings-btw), maar ook dat de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting niet kan worden toegepast en dat geen btw-aftrek op kosten kan worden gepleegd.

Daar waar de financier wel de macht verkrijgt het vastgoed vrijelijk te vervreemden en bezwaren, menen we evenwel dat zich een reguliere vastgoedtransactie voordoet.

4. Heffingsmaatstaf overdrachtsbelasting, teruggaaf en herstel

Overdrachtsbelasting wordt in beginsel berekend over de tegenprestatie of – indien hoger – de marktwaarde van het betreffende vastgoedobject. In een aantal gevallen kan de heffingsmaatstaf worden beperkt, zoals bij de volgtijdige verkrijging van de economische en juridische eigendom door dezelfde verkrijger (art. 9-4 WBR). Dit artikel geldt echter niet als een vol eigenaar de economische eigendom op enig moment heeft afgesplitst en op een later tijdstip weer teruggeleverd krijgt.²²

Volgens Rechtbank Noord-Holland moet de heffingsgrondslag per afzonderlijke onroerende zaak worden vastgesteld, ook in het geval van een portefeuillev verkoop.²³ Als daarbij – omdat het voor partijen niet relevant is; zij kijken alleen naar de totaalprijs voor de portefeuille – aan sommige objecten een koopprijs wordt toegekend die hoger is dan de marktwaarde en aan andere objecten een koopprijs lager dan de marktwaarde, dan moet voor die eerste objecten de koopprijs als heffingsgrondslag worden genomen en voor de laatste objecten de marktwaarde. Per saldo leidt dat tot een heffingsgrondslag die zowel hoger is dan de totale

koopprijs als de marktwaarde van alle objecten in de portefeuille. Dat komt ons toch erg onredelijk voor en dwingt partijen onnodig tot een zeer zorgvuldige koopprijsberekening, of juist tot het achterwege laten van een toedeling van de totale koopprijs aan de verschillende objecten.

Overdrachtsbelasting wordt op verzoek teruggegeven in gevallen van nietigheid, vernietiging, ontbinding wegens niet-nakoming, of de vervulling van een ontbindende voorwaarde (art. 19 WBR). Als voorwaarde voor de teruggaaf geldt dat de situatie voor de oorspronkelijke overdracht feitelijk en rechtens wordt hersteld. In dat geval kan ter zake de herstelactie ook een beroep worden gedaan op de vrijstelling in art. 15-1-r WBR. Het besluit van 18 oktober 2019 bevat begunstigend beleid voor gevallen waarbij de tussentijdse waardeverandering wordt meegenomen in de te restitueren koopsom (onderdeel 2.1) of sprake is van gedeeltelijk herstel (onderdeel 2.2).²⁴

Als herstel wordt in ieder geval niet aangemerkt het gebruik maken van een recht van wederinkoop, aangezien de wederinkoop afhankelijk is van de wil van (één der) partijen en niet van een objectief toekomstige en onzekere gebeurtenis.²⁵

5. Fusie, splitsing en interne reorganisatie in de overdrachtsbelasting

De verkrijging van een of meerdere onroerende zaken in het kader van een fusie, splitsing of interne reorganisatie is onder voorwaarden vrijgesteld. Voor de toepassing van de vrijstelling is veelal van belang dat de herstructurering plaatsvindt uit zakelijke overwegingen. Voor wat betreft fusies en interne reorganisaties wordt daaraan voldaan als – kort gezegd – het belang in de verkrijgende vennootschap ten minste drie jaren wordt aangehouden en de overgedragen onderneming gedurende dezelfde periode door de verkrijger of binnen het concern wordt voortgezet.

Ook de splitsingsvrijstelling kent een soortgelijk vereiste, maar daarbij is tegenbewijs mogelijk. Volgens de Hoge Raad waren zakelijke overwegingen voldoende aannemelijk gemaakt in een zaak waarin ten tijde van de splitsing al het voornemen bestond de verkrijgende (nieuwe) vennootschap te vervreemden aan een derde.²⁶ De splitsing vond volgens de Hoge Raad nog altijd plaats in verband met herstructurering en rationalisering van het bedrijf.

Volgens Rechtbank Gelderland kon de splitsingsvrijstelling daarentegen niet worden toegepast ten aanzien van de toekenning van aandelen in de verkrijgende rechtspersoon aan de aandeelhouders van de splitsende (of gesplitste) vennootschap, voor zover die een aanmerkelijk belang van ten minste 1/3^e verwerven.²⁷ Dat vinden wij wel erg flauw

21 Hof Den Haag 4 januari 2019, nr. 18/00822, ECLI:NL:GHDHA:2019:1741.

22 Hof 's-Hertogenbosch 24 oktober 2019, nr. 18/00688, ECLI:NL:GHSHE:2019:4008.

23 Rb. Noord-Holland 11 februari 2019, nr. 16/2309, ECLI:NL:RBNHO:2019:1024.

24 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 oktober 2019, nr. 2019-128190 (Besluit teruggaafregeling overdrachtsbelasting en samenhangende vrijstelling).

25 Rb. Gelderland 6 mei 2019, nr. 17/144, ECLI:NL:RBGEL:2019:1932.

26 HR 13 september 2019, nr. 18/04792, ECLI:NL:HR:2019:1297.

27 Rb. Gelderland 27 februari 2019, nr. AWB 18_1707, ECLI:NL:RBGEL:2019:822.

en het maakt art. 5c van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer een ledige bepaling. Bovendien twijfelen we sterk aan de juistheid van de uitspraak. Een juridische splitsing veronderstelt immers dat aan de aandeelhouders een belang in de verkrijgende vennootschap wordt toegekend dat overeenkomt met hun belang in de splitsende vennootschap. Er is volgens ons dan ook geen sprake van de (indirecte) verkrijging van vastgoed door de aandeelhouder(s).

6. Verduurzaming

Btw-aftrek ten aanzien van zonnepanelen

Zoals al in onderdeel 3 aan de orde kwam, kan een btw-ondernemer de btw op kosten (input-btw) in aftrek brengen of verrekenen, indien en voor zover hij de betreffende goederen en/of diensten gebruikt voor btw-belaste handelingen (output-btw). De exploitatie van zonnepanelen is in de regel btw-belast, zodat de btw op onder andere aanschaf- en installatiekosten in beginsel in aftrek mag worden gebracht. Toch is er in 2019 een aantal rechterlijke uitspraken ten aanzien van dit onderwerp verschenen. Zo oordeelde Rechtbank Noord-Nederland dat een school enkel btw-aftrek geniet voor zover zij de opgewekte energie niet voor eigen gebruik had aangewend, maar onder bezwarende titel had geleverd aan het energiebedrijf.²⁸

De btw op de bouwkosten van een woning waarop zonnepanelen worden aangebracht kan sowieso niet in aftrek worden gebracht, aldus Rechtbank Gelderland.²⁹ Een woning wordt volgens de rechtbank op zichzelf immers niet gebouwd ten behoeve van de levering van energie. Rechtbank Zeeland-West-Brabant oordeelde dat bij geïntegreerde zonnepanelen een tweetrapstoets moet worden aangelegd.³⁰ Op de eerste plaats moet worden vastgesteld in hoeverre de zonnepanelen dienen voor energieopwekking en in hoeverre deze als dakbedekking dienen. De rechtbank houdt een 50/50-verdeling aan. Vervolgens moet worden vastgesteld in hoeverre de opgewekte energie zakelijk wordt gebruikt.

Netwerkvrijstelling

Op grond van art. 15-1-y van de WBR is van overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging van *‘een net gelegen in, op of boven de grond, bestaande uit een of meer kabels of leidingen, bestemd voor transport van vaste, vloeibare of gasvormige stoffen, van energie, of van informatie.’* Het net moet voor de toepassing allereerst onroerend zijn. Hiervan is sprake indien het duurzaam met de grond is verenigd in de zin van art. 3:3 lid 1 BW. Ten tweede moet sprake zijn van transport van bovengenoemde stoffen. Volgens Rechtbank Gelderland is de netwerkvrijstelling zodoende

niet van toepassing op een WKO (Warmte-Koude-Opslaginstallatie).³¹ Hierbij was beslissend dat in een WKO enkel water wordt rondgepompt ter verwarming (en verkoeling) van een pand en dat geen sprake was van transport naar een punt buiten het gebouw.

Zendmasten kunnen volgens Hof Arnhem-Leeuwarden niet worden aangemerkt als een net in de zin van de Telecommunicatiewet, zodat de verkrijging daarvan niet is vrijgesteld op grond van art. 15-1-y van de WBR.³² A-G Wattel komt op 6 augustus 2019 tot dezelfde conclusie.³³ De zendmasten zijn volgens de A-G slechts een kapstok waaraan het net kan worden opgehangen. Met de zendmast zelf kan geen transport van elektriciteit plaatsvinden.

7. Varia

- In geval van een vooruitbetaling ter zake de levering van een bouwterrein, moet over het tijdvak waarin de betaling is ontvangen btw worden afgedragen. Er is geen sprake van een lening, ook niet als de verkoper een korting aan de koper moet verlenen wegens gederfde rente en de vooruitbetaling wordt gestorneerd als de levering uiteindelijk niet doorgaat.³⁴
- Een koper heeft een grondpositie verworven, maar nog voordat hij de grond heeft afgenomen draagt hij zijn rechtsverhouding jegens de verkoper over aan een derde. Aangezien het contract tussen de oorspronkelijke koper en de derde niet als koopovereenkomst kan worden aangemerkt, is geen sprake van een (fictieve) btw-levering aan en door de oorspronkelijke koper. In plaats daarvan vindt een rechtstreekse levering plaats van verkoper aan derde en een dienst door de oorspronkelijke koper en de derde. Deze dienst is altijd btw-belast, ongeacht de fiscale status van het onderliggende vastgoed.³⁵
- Een vennootschap die zich bezighoudt met de verhuur van opslagruimte moet volgens Rechtbank Den Haag als onroerendezaakrechtspersoon worden aangemerkt, zodat de verkrijging van een aanmerkelijk belang in deze entiteit belast is met overdrachtsbelasting op grond van art. 4 van de WBR.³⁶ Aanvullende services zoals veiligheid en klimaatbeheersing, verzekeringen met betrekking tot de opgeslagen goederen, ondersteuning bij de in- en uitslag van de goederen en de verkoop van producten voor de opslag zoals dozen, plakband en hangsloten, beschouwt de rechtbank veeleer als bijkomende activiteiten die worden verricht in het kader van de verhuur en doen de aard van de hoofdprestatie niet wijzigen.

28 Rb. Noord-Nederland 8 augustus 2019, nr. 18/2966, ECLI:NL:RBNNE:2019:3472.

29 Rb. Gelderland 29 november 2019, nr. 19/1844, ECLI:NL:RBGEL:2019:5488.

30 Rb. Zeeland-West-Brabant 29 maart 2019, nr. 17/7516, ECLI:NL:RBZWB:2019:1335.

31 Rb. Gelderland 14 maart 2019, nr. 17/3513, ECLI:NL:RBGEL:2019:1092.

32 Hof Arnhem-Leeuwarden 12 februari 2019, nr. 18/00303, ECLI:NL:GHARL:2019:1241.

33 A-G 6 augustus 2019, nr. 19/01562, ECLI:NL:PHR:2019:800.

34 Rb. Noord-Holland 7 september 2018, nr. AWB-17/2603, ECLI:NL:RBNHO:2018:11877, r.o. 22-37.

35 Rb. Noord-Holland 7 september 2018, nr. AWB-17/2603, ECLI:NL:RBNHO:2018:11877, r.o. 38-46.

36 Rb. Den Haag 2 april 2019, nr. AWB-18/5579, ECLI:NL:RBDHA:2019:4875.

8. Tot slot

Deze bijdrage heeft niet tot doel een uitputtend overzicht te geven van alle jurisprudentie die in 2019 is verschenen. We hebben een selectie gemaakt van de zaken die in veel gevallen relevant kunnen zijn. In specifieke situaties kunnen casuïstische uitspraken uiterst relevant zijn.

We hopen samen met u te bouwen – in de breedste zin des woords – aan een geslaagd 2020.

Over de auteurs



Mr. E.W.E.M. Cox
Vastgoedfiscalist bij CMS.



Mr. S.C.M. van Heugten
Fiscalist bij CMS.