

2. Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2021

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

De fiscale rechter heeft in het tweede jaar van de pandemie niet stilgezeten. Alleen al op het gebied van de btw en overdrachtsbelasting hebben we een veelheid aan jurisprudentie voorbij zien komen. In deze bijdrage nemen we de belangrijkste uitspraken door.

Fiscale kwalificatie vastgoed

De levering van vastgoed is volgens de hoofdregel btw-vrijgesteld en de verkrijging belast met overdrachtsbelasting. Precies het tegenoverstelde geldt echter voor de levering c.q. verkrijging van een bouwterrein of een (ver)nieuwbouw(d) pand. Wanneer een dergelijk object door een btw-ondernemer wordt overgedragen of opgeleverd, is die handeling belast met 21% btw. De verkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting, als deze uiterlijk plaatsvindt binnen zes maanden na de eerste ingebruikneming of eerdere huuringangsdatum. Wordt het vastgoed nagenoeg uitsluitend gebruikt voor btw-vrijgestelde handelingen, dan kan de koper tot twee jaar na de ingebruikneming of huuringangsdatum een beroep doen op de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting.

Sinds 1 januari 2021 is het reguliere overdrachtsbelastingstarief 8%. Het verlaagde tarief van 2% geldt enkel nog voor de verkrijging van een woning door een natuurlijke persoon die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken. Verkrijgers onder de 35 jaar die daar nog niet eerder een beroep op hebben gedaan maken met ingang van vorig jaar – onder voorwaarden – aanspraak op de ‘startersvrijstelling’.

Het is dus uiterst relevant om vast te stellen of sprake is van een bouwterrein of een (ver)nieuwbouw(d) pand en – wanneer een fiscaal oud gebouw wordt overgedragen en de koper een particulier betreft – of het object kan worden aangemerkt als woning.

Bouwterrein

Een bouwterrein is volgens de wettelijke definitie een onbebouwd terrein dat kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meerdere gebouwen. Vorig jaar schreven we al dat de enkele aanwezigheid van resten van een voormalig gebouw niet tot de conclusie leidt dat een verder

kaal terrein toch bebouwd is.¹ Hof Den Haag heeft evenwel bevestigd dat dit anders is wanneer bepaalde bouwdelen (in casu een muur en een reeks funderingspalen van een oude snoepfabriek) bewust duurzaam op hun plaats zijn gelaten om te dienen als grondkering en als buitenwand voor de nieuw te bouwen garages.² Het hof overweegt daarbij dat *‘de levering van een onroerende zaak bestaande uit een terrein en een gedeeltelijk gesloopt gebouw tot de laatste steen moet worden beschouwd als de levering van een bestaand gebouw’*. Dat is uiteraard anders wanneer de verkoper zich jegens de koper heeft verplicht om – na de juridische levering – een onbebouwd terrein aan hem (koper) op te leveren. Zulks is onlangs nog bevestigd door hof Arnhem-Leeuwarden.³

Onze ervaring is overigens dat bebouwingsresten, ook wanneer die uit meer bestaan dan puin en op zichzelf nog enige ‘constructie’ vormen, in menig geval door de Belastingdienst worden genegeerd bij de beoordeling of sprake is van een bouwterrein. In sommige gevallen wordt één enkel kadastraal perceel in zijn geheel als bouwterrein aangemerkt, ondanks dat daarop onmiskenbaar nog een aantal kleinere of grotere gebouwen aanwezig zijn ten tijde van de levering. In andere gevallen knipt de Belastingdienst een perceel kunstmatig op in een deel bebouwd terrein (verkrijging onderworpen aan overdrachtsbelasting) en een deel onbebouwd bouwterrein (levering belast met btw). Dit komt in strijd met een uitspraak van rechtbank Gelderland van afgelopen jaar.⁴ Volgens de rechtbank moet het onbebouwde gedeelte van een terrein, wanneer dit voorafgaand aan de gedeeltelijke sloop dienstbaar was aan het gebouw en daarom als bij het gebouw behorend terrein moest worden beschouwd, ook na de gedeeltelijke sloop worden

¹ HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866 en HR 7 december 2018, nr. 17/01767, ECLI:NL:HR:2018:2260.

² Hof Den Haag 29 april 2021, nr. BK-20/00711, ECLI:NL:GHDHA:2021:1236.

³ Hof Arnhem-Leeuwarden 31 augustus 2021, nr. 20/00078, ECLI:NL:GHARL:2021:8275.

⁴ Rb. Gelderland 1 november 2021, nr. AWB-19/6155, ECLI:NL:RBGEL:2021:5803.

aangemerkt als een terrein dat bij het gedeeltelijk gesloopte gebouw behoort. Dit heeft tot gevolg dat de levering van het gehele terrein is vrijgesteld van btw en de verwerving in beginsel belast is met overdrachtsbelasting.

De enkele aanwezigheid van een of meerdere aansluitingen op het elektriciteits-, gas- en waternet kan echter niet voorkomen dat een onbebouwd terrein als bouwterrein wordt aangemerkt. Immers, ook middels dergelijke aansluitingen bouwrijp gemaakte terreinen kunnen als bouwterrein worden beschouwd, mits deze als ondergrond voor een opstal zijn bestemd.⁵

Vernieuwbouw

Als een gebouw dusdanig is verbouwd dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, wordt het object voor de btw als nieuw gebouw behandeld. De overdracht in de eerste twee jaren na de ingebruikneming van de verbouwing is wederom btw-belast. Voor de overdrachtsbelasting kan binnen de eerste zes maanden of twee jaren opnieuw een voorwaardelijk beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling.

Of sprake van een dergelijke gekwalificeerde verbouwing laat de Hoge Raad (met name) afhangen van bouwkundige wijzigingen.⁶ Volgens het Europese Hof van Justitie (in een van oorsprong Poolse zaak) kan echter al worden gesproken van een fiscaal nieuw gebouw als het pand *‘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’*.⁷ Hoge verbouwingskosten kunnen daarvan een indicatie zijn. De einduitspraak in de zaak rondom de transformatie van een voormalige wollenstoffenfabriek zal moeten uitwijzen of de Hoge Raad diens constructieve benadering loslaat.⁸ Die uitspraak laat echter nog op zich wachten.

In de tussentijd is naar aanleiding van een Wob-verzoek wel een aantal documenten van de Belastingdienst ten aanzien van dit onderwerp gepubliceerd.⁹ Hieruit blijken volgens ons geen concrete beoordelingsmaatstaven die de Belastingdienst hanteert, maar enkel een overzicht van bronnen en documenten die relevant (kunnen) zijn bij die beoordeling.

Woning (overdrachtsbelasting)

Als een pand wordt overgedragen dat meer dan zes maanden (of – als de koper geheel geen aftrekrecht heeft – meer dan twee jaren) in gebruik of verhuurd is, dan is in de regel overdrachtsbelasting verschuldigd ter zake van de verkrijging. Hetzelfde geldt als de verkoper niet als btw-ondernemer handelt. In ieder geval kan geen beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling. Het verschuldigde

overdrachtsbelastingbedrag kan evenwel worden beperkt in geval van de verkrijging van een woning. Althans met ingang van 2021 is het verlaagde tarief van 2% alleen van toepassing ter zake van de verkrijging van een woning door een natuurlijke persoon die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken.

Voor verkrijgers onder de 35 is daarnaast een vrijstelling geïntroduceerd met ingang van vorig jaar. Opnieuw geldt als voorwaarde dat de verkregen woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf moet worden aangewend. Bovendien mag de verkrijger nog niet eerder een beroep hebben gedaan op deze startersvrijstelling. Daarnaast mag vanaf 1 april 2021 de koopsom niet meer mag bedragen dan € 400.000. In het Belastingplan 2022 stonden twee aanvullingen op deze regeling, om ongewenste gevallen te voorkomen. Vanaf 1 januari 2022 kan de vrijstelling toch worden toegepast in geval van onvoorziene omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de woning niet als hoofdverblijf wordt gebruikt (zoals in geval van overlijden of scheiding tussen het sluiten van de koopovereenkomst en de levering van de woning). Bovendien is een voorziening getroffen voor de (terug)levering van een woning aan een woningcorporatie of ontwikkelaar onder een verkoop-regulerend beding.

Over de reikwijdte van het verlaagde tarief voor woningen is veelvuldig discussie ontstaan tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Deze discussies hebben in 2021 ook weer tot veel uitspraken geleid. Uit jurisprudentie van vóór 2021 blijkt dat de aard van een onroerende zaak niet verloren gaat door (ernstige) schade en verval. Uit een uitspraak van de rechtbank Den Haag volgt echter dat ook sprake is van een woning indien slechts de fundering, schuur en bestrating van een pand zijn blijven staan nadat de oorspronkelijke woning door een brand teniet was gegaan.¹⁰ Deze fundering kon namelijk volgens de rechtbank zonder noemenswaardige aanpassingen wordt gebruikt als fundering voor een nieuw te bouwen woning. In een andere uitspraak van afgelopen jaar oordeelde de rechtbank Gelderland dat een woning die deels is gesloopt nog steeds als woning kwalificeert, indien geen functiewijziging werd beoogd en was bewerkstelligd met de sloopwerkzaamheden.¹¹ Tot eenzelfde conclusie kwam rechtbank Gelderland in een zaak over de transformatie van een universiteitsgebouw naar woningen.¹² Volgens de rechtbank was ten tijde van de verkrijging nog geen sprake van een woning, aangezien onvoldoende aannemelijk was gemaakt dat voorafgaand aan de verkrijging werkzaamheden hebben plaatsgevonden aan de onroerende zaak die onmiskenbaar tot doel hadden om deze tot een woning te verbouwen.

5 HvJ EU 30 september 2021, C-299/20, ECLI:EU:C:2021:783 (*Icade Promotion*).

6 HR 19 november 2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM6681.

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

8 Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834.

9 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2021/08/19/besluit-wob-verzoek-fiscale-toetsing-verbouwing-gebouw>.

10 Rb. Den Haag 11 februari 2021, nr. AWB - 20, 2598, ECLI:NL:RBDHA:2021:1325.

11 Rb. Gelderland 26 april 2021, nr. 19/6016, ECLI:NL:RBGEL:2021:2104.

12 Rb. Gelderland 13 augustus 2021, AWB - 20 _ 1530, ECLI:NL:RBGEL:2021:4461.

1. Btw-ondernemerschap en vaste inrichting

Voor de heffing van btw wordt als ondernemer aangemerkt eenieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Op basis van art. 7 lid 2 sub b Wet OB 1968 valt daaronder mede de *‘exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.’* De exacte reikwijdte van deze ondernemingsfictie is in de jurisprudentie veelvuldig ter discussie gesteld. Zo ook bij het beheer en de exploitatie van vastgoed door overheidslichamen. Op basis van de Wet OB 1968 kan de overheid namelijk enerzijds – bij de uitoefening van reguliere overheidstaken – de pet ophebben van niet-ondernemer en van ondernemer ten aanzien van andere activiteiten. Een publiekrechtelijk lichaam treedt in ieder geval op als btw-ondernemer, indien zij in concurrentie treedt met marktdeelnemers of indien de betreffende activiteit bij wet- of regelgeving specifiek als ondernemersactiviteit is aangewezen. Bij de terbeschikkingstelling van onroerende zaken door publiekrechtelijke lichamen komt niettemin nogal eens de vraag op in welke hoedanigheid het lichaam handelt.

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld dat de passieve terbeschikkingstelling van een tennispark door een gemeente moest worden aangemerkt als het exploiteren van deze tennisaccommodatie om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.¹³ De tennisaccommodatie werd meerdere jaren in gebruik gegeven aan de tennisvereniging tegen een niet-symbolische vergoeding die was vastgesteld in lijn met het geldende accommodatiebeleid. Daardoor bestond een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de verhuur van de tennisaccommodatie. Deze zaak was naar hof Arnhem-Leeuwarden verwezen, omdat bij de beoordeling van het ondernemerschap – anders dan hof ‘s-Hertogenbosch in eerste instantie had gedaan¹⁴ – geen doorslaggevende betekenis toekomt aan de omstandigheid dat het verrichten van een activiteit is ingegeven door een algemeen of publiek belang. Ook was hof ‘s-Hertogenbosch volgens de Hoge Raad er ten onrecht van uitgegaan dat relevant was of met de exploitatie al dan niet winst was beoogd of zou worden behaald.¹⁵

Van een ondernemersactiviteit door een overheidslichaam kan ook sprake zijn bij situaties die wellicht minder voor de hand liggen. Zo blijkt uit een arrest van het Europese Hof van Justitie dat een Poolse gemeente als ondernemer handelt bij de omzetting van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in volle eigendom van de betreffende onroerende zaak.¹⁶

Een btw-ondernemer kan in verschillende landen als belastingplichtige worden aangemerkt, onder meer wanneer er

een vaste inrichting in een ander land is. Een vaste inrichting voor de btw is een bedrijfsinrichting die duurzaam over voldoende faciliteiten beschikt, zoals personeel en technische middelen, om zelfstandig ondernemershandelingen te verrichten.

Het Europese Hof van Justitie heeft in 2021 een arrest gewezen over de vraag of een vaste inrichting ontstaat enkel en alleen door de verhuur van een onroerende zaak in een andere lidstaat, hetgeen volgens het Europese Hof niet zo is. Dit zou – aldus het Hof – anders kunnen zijn wanneer de verhuurder in het land waar het vastgoedobject is gelegen over eigen personeel beschikt, dat bijvoorbeeld groot onderhoud aan het pand verricht.¹⁷ De uitspraak is in lijn het ARO Lease-arrest, waaruit volgt dat een buitenlandse bedrijfsinrichting zonder eigen personeel niet kan worden aangemerkt als vaste inrichting.¹⁸

2. Verhuur & sale-and-leaseback (btw)

In beginsel is de verhuur van vastgoed van rechtswege vrijgesteld van btw. Een verhuurder heeft zodoende in beginsel geen recht op btw-aftrek ten aanzien van zijn verhuuractiviteiten. Hierop geldt een uitzondering indien partijen rechtsgeldig hebben geopteerd voor btw-belaste verhuur. Daarnaast is de verhuur van specifieke typen vastgoedobjecten van rechtswege btw-belast. Dit doet zich onder meer voor bij het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen, die daar slechts voor een korte periode verblijf houden.

Uit een uitspraak van het hof Arnhem-Leeuwarden blijkt dat in het laatste geval doorslaggevend is of de pandeigenaar ook daadwerkelijk een prestatie verricht die bestaat in het verstrekken van logies.¹⁹ In de zaak voor het hof verzorgde de ene stichting (de eigenaar van het hospice) slechts de kale verhuur, terwijl een andere stichting alle diensten rondom de opvang van terminale patiënten verzorgde. De eerstgenoemde stichting heeft volgens hof Arnhem-Leeuwarden geen recht op aftrek van de voorbelasting, aangezien zij geen btw-belaste prestaties verrichtte jegens de gasten van het hospice en hun familie.

Wanneer het aanvullend dienstbetoon het passieve karakter van verhuur overstijgt, verricht de dienstverlener een generieke btw-belaste prestatie (‘verhuur-plus’). Als eventuele bijkomstige activiteiten evenwel ondergeschikt zijn aan de terbeschikkingstelling van een vastgoedobject, bestaat de hoofddienst in de (reguliere) btw-vrijgestelde verhuur.

Hof ‘s-Hertogenbosch heeft in dit kader een uitspraak gedaan over de verhuur van muziekstudio’s.²⁰ De huurder van de studio kreeg tevens de beschikking over muziekinstrumenten en -installaties en de verhuurder verzorgde uitleg, toezicht, beheer, onderhoud en schoonmaak. Toch

13 Hof Arnhem-Leeuwarden 11 mei 2021, nr. 20/01022, ECLI:NL:GHARL:2021:4517.

14 Hof ‘s-Hertogenbosch 4 oktober 2018, nr. 17/00150, ECLI:NL:GHSHE:2018:4113.

15 HR 13 november 2020, nr. 18/04728, ECLI:NL:HR:2020:1776.

16 HvJ EU 25 februari 2021, C-604/19, ECLI:EU:C:2021:132 (*Gmina Wrocław*). Overigens roept deze zaak volgens ons juist vragen op voor de Nederlandse praktijk t.a.v. handelingen met beperkte rechten.

17 HvJ EU 3 juni 2021, C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446 (*Titanium*).

18 HvJ EU 17 juli 1997, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374 (*ARO Lease*).

19 Hof Arnhem-Leeuwarden 23 maart 2021, nr. 19/00877, ECLI:NL:GHARL:2021:2875.

20 Hof ‘s-Hertogenbosch 21 januari 2021, nr. 19/00772, ECLI:NL:GHSHE:2021:114.

vond het hof het aanvullend dienstbetoon te beperkt om te spreken van verhuur-plus.

In de afgelopen jaren zijn zogenoemde sale-and-leaseback transacties ook veelvuldig behandeld in de rechtspraak. Het Europese Hof van Justitie heeft in dit kader geoordeeld dat onder omstandigheden geen sprake is van een levering voor de heffing van omzetbelasting, maar van een financiële transactie.²¹ Het Europese Hof kijkt daarbij naar de economische realiteit van de verschillende rechtshandeling; de levering en (terug)verhuur aan de leverancier wordt weggedacht, wanneer de leverancier op dusdanige wijze de beschikkingsmacht over de onroerende zaak behoudt dat de transactie meer gelijkenis vertoont met het verhypothekeren van het object.

A-G Ettema heeft in 2020 een conclusie geschreven over de vraag of een sale-and-leaseback transactie kon worden aangemerkt als levering voor de btw.²² Aangezien de koper het recht had verkregen om over het pand te beschikken en de gebruiksbestemming van het pand te bepalen, deed zich volgens de A-G een levering voor. In diens uitspraak van 2021 volgt de Hoge Raad de A-G.²³ Op basis van de civiel-juridische afspraken tussen partijen concludeerde de Hoge Raad dat de beschikkingsmacht over het pand daadwerkelijk was overgedragen. Aangezien de verkoper diens verhuuractiviteiten bleef voortzetten (zij het na de levering in de vorm van onderverhuur), kon de transactie niet worden aangemerkt als de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968.

3. Overdrachtsbelastingheffing ten aanzien van onroerendezaakrechtspersonen en personenvennootschappen

Onroerendezaakrechtspersoon

Naast de verkrijging van onroerende zaken of beperkte rechten daarop, is de verkrijging of uitbreiding van een aanmerkelijk belang (van ten minste 1/3^e) in een zogenoemde onroerendezaakrechtspersoon ('ozr') eveneens onderworpen aan de heffing van overdrachtsbelasting. Een rechtspersoon wordt aangemerkt als ozr, indien ten tijde van de verkrijging of op enig moment gedurende de 365 daaraan voorafgaande dagen wordt voldaan aan zowel de bezitseis als de doeleis. De bezitseis houdt in dat de bezittingen van de rechtspersoon voor ten minste 50% uit vastgoed bestaan en tegelijkertijd voor ten minste 30% uit in Nederland gelegen vastgoed. Het vastgoed moet bovendien voor ten minste 70% worden aangewend ter vervreemding of exploitatie (de doeleis). Van dergelijke exploitatie is geen sprake, indien de onroerende zaken ondergeschikt zijn aan materiële bedrijfsactiviteiten, hetgeen wordt beoordeeld vanuit het perspectief van de modale consument.

In een zaak over de verkrijging van aandelen in een *self-storage*-bedrijf oordeelde de Hoge Raad dat activiteiten die niet gericht zijn op individuele afnemers (overhead, zoals management, marketingstrategieën, relatiebeheer, IT-systemen en de ontwikkeling van standaardcontracten) niet moeten worden meegewogen in de beoordeling.²⁴ De zaak is verwezen naar hof Amsterdam dat moet vaststellen waar het zwaartepunt van de onderneming ligt: bij de verhuur van opslagruimte of een andersoortig bedrijfsproces?

In een andere zaak rondom een *selfstorage*-bedrijf oordeelde hof Den Haag dat intern gegenereerde goodwill niet moet worden betrokken in de berekening in het kader van de bezitseis.²⁵ In de jaarrekening kunnen alleen de kosten van goodwill die van derden is verkregen worden opgenomen. Daarnaast concludeerde het hof dat aan de doeleis werd voldaan, aangezien bedrijfsmodel bestond uit de feitelijke verhuur van opslagruimten, waaraan het overige dienstbetoon – beoordeeld vanuit het perspectief van de klanten – ondergeschikt was.

Eveneens omtrent de doeleis besliste rechtbank Noord-Holland dat de rechtspersoon die het Amsterdamse Krasnapolsky-hotel in eigendom had als ozr moest worden aangemerkt, aangezien de feitelijke hotelvoering volledig was uitbesteed aan een NH-entiteit.²⁶ Dat de hoteleigenaar bij financiële beslissingen het laatste woord had en het economisch risico van de hotelvoering voor het grootste deel droeg achtte de rechtbank niet doorslaggevend, in het bijzonder omdat hotelmanager NH het tekort zou aanvullen als het overeengekomen minimale netto bedrijfsresultaat niet werd behaald. Toch menen we dat de enkele omstandigheid dat (bijna) alle bedrijfsprocessen zijn uitbesteed op zichzelf niet mag leiden tot de conclusie dat de betreffende hotelentiteit als ozr moet worden beschouwd. Jegens de hotelgast verricht de eigenaar immers nog altijd handelingen die meer omvatten dan de passieve terbeschikkingstelling van vastgoed. De belanghebbende heeft hoger beroep aangetekend.

Het is de bedoeling van de wetgever dat de (actieve) exploitatie van een hotelbedrijf niet onder de onderhavige regeling valt. De Hoge Raad had al geoordeeld dat hetzelfde geldt voor een camping-B.V.²⁷ Wanneer evenwel geen aanvullende diensten worden aangeboden en geen recreatieve voorzieningen (zoals een zwembad, restaurant e.d.) aanwezig zijn, is de verkrijging van een aanmerkelijk belang in een recreatiebedrijf belast met overdrachtsbelasting.²⁸

Alleen de verkrijging of uitbreiding van een aanmerkelijk belang (van ten minste 1/3^e) in een ozr is aan de heffing van overdrachtsbelasting onderworpen. Bij de vaststelling of sprake is van een aanmerkelijk belang, wordt het belang van verbonden personen en verbonden lichamen

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

22 A-G HR 15 mei 2020, nr. 19/00699, ECLI:NL:PHR:2020:435.

23 HR 29 januari 2021, nr. 19/00699, ECLI:NL:HR:2021:154.

24 HR 16 april 2021, nr. 20/00081, ECLI:NL:HR:2021:585.

25 Hof Den Haag 1 juli 2021, nr. BK-21/00012, ECLI:NL:GHDHA:2021:1361.

26 Rb. Noord-Holland 22 maart 2021, nr. AWB-19/1201, ECLI:NL:RBNHO:2021:2230.

27 HR 19 december 2008, nr. 07/10541, ECLI:NL:HR:2008:BD6385.

28 HR 22 oktober 2021, nr. 21/00228, ECLI:NL:HR:2021:1586.

meegenomen. Zulks is in de wet opgenomen ter bestrijding van misbruiksituaties, zoals gefaseerde aankopen en spreiding over meerdere verkrijgers. De wettelijke regeling geldt echter ook buiten misbruiksituaties; dat is niet discriminatoir, aldus rechtbank Zeeland-West-Brabant.²⁹

Het begrip ‘belang’ omvat zowel het economisch belang bij een oorz, als het juridische aandelenbelang. De verkrijging van de juridische eigendom van vastgoed en de verkrijging van de economische eigendom zijn immers afzonderlijke belastbare feiten in art. 2 lid 1 respectievelijk lid 2 WBRV. Dit geldt onverkort wanneer de juridische titel van aandelen wordt verworven door de beheerder of bewaarder van een fiscaal transparant fonds, ook als de participanten in het fonds ieder minder dan 1/3^e van het economisch belang bij het onderliggende vastgoed verwerven en de beheerder/bewaarder geen enkel economisch belang.³⁰ Overdrachtsbelastingheffing zou kunnen worden ontweken indien de juridische eigendom wordt verworven door vier of meer, niet-gelieerde bewaarders.

Personenvennootschap

De inbreng van een onderneming – en het daartoe behorende vastgoed – in een personenvennootschap is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (art. 15 lid 1 aanhef en sub e WBRV). Volgens rechtbank Gelderland kan eveneens een beroep worden gedaan op deze vrijstelling wanneer deze inbreng plaatsvindt in het kader van de ontbinding van een oude maatschap en oprichting van een nieuwe maatschap, mits de maten in het oude samenwerkingsverband voor ten minste 90% worden bijgeschreven op de kapitaalrekening van de nieuwe maatschap.³¹

Bij het uittreden van een vennoot uit een vof worden de voortzettende firmanten gerechtigd tot het firma-aandeel van de uitredende vennoot. Indien tot het ondernemingsvermogen van de vof een of meerdere onroerende zaken behoren, neemt de economische gerechtigdheid van de voortzettende vennoten tot dat vastgoed per de uittredingsdatum toe. Dit vormt een belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting (art. 2 lid 2 WBRV). Dat de uittredende vennoot nog enige tijd hoofdelijk aansprakelijk blijft voor de hypothecaire schuld en dat de uitkoopsom pas ver na de uittreding definitief is vastgesteld doet daaraan, aldus rechtbank Gelderland, niet af.³²

4. Heffingsmaatstaf overdrachtsbelasting, teruggaaf en herstel

Overdrachtsbelasting wordt geheven over de koopprijs of – indien hoger – de waarde in het economisch verkeer van het vastgoed. De waarde van aandelen is gelijk aan de waarde van de in Nederland gelegen onroerende goederen die door die aandelen middellijk of onmiddellijk worden vertegenwoordigd. Dat heftige discussies kunnen worden gevoerd over de juiste waardering van een vastgoedportefeuille zagen we in een zaak voor rechtbank Noord-Holland.³³

Bij portefeuillevakopen moet per belastbaar feit, oftewel ter zake van de verkrijging van iedere afzonderlijke onroerende zaak, de heffingsmaatstaf apart worden vastgesteld. Volgens rechtbank Noord-Holland is er in de parlementaire geschiedenis geen aanknopingspunt te vinden voor een toetsing op het niveau van de volledige portefeuille.³⁴ Weliswaar kan het zo zijn dat partijen ‘*at arm’s length*’ handelen bij het vaststellen van de portefeuilleprijs, maar het is goed mogelijk dat de cumulatieve waarde in het economisch verkeer van de betrokken onroerende zaken hoger is dan deze zakelijke prijs. Zo kan het verlenen van een kwantumkorting zakelijk zijn, wanneer de verkoper gebaat is bij de snelle verkoop van alle objecten, maar zulks heeft geen impact op de waarde van de betrokken onroerende zaken als zodanig. Hof Amsterdam volgt de rechtbank hierin, maar geeft wel het volgende mee.³⁵ Als de cumulatieve waarde in het economisch verkeer van een portefeuille van onroerende zaken gelijk is aan de verkoopprijs, maar er discussie bestaat over de toerekening van die prijs over de verschillende objecten, ligt het niet in de rede dat de Belastingdienst enkel de – in diens ogen – te laag gewaardeerde panden uit de portefeuille in de beschouwing betreft. Logischerwijs volgt daaruit immers dat andere panden te hoog zijn gewaardeerd. De verkrijger zou een verzoek om ambtshalve teruggaaf moeten kunnen indienen ten aanzien van die laatste objecten of een compromis met de Belastingdienst moeten kunnen sluiten.

In specifieke situaties kan, in gevallen waarin een onroerende zaak wordt teruggeleverd, de afgedragen overdrachtsbelasting overeenkomstig art. 19 WBRV worden teruggevraagd. Deze mogelijkheid bestaat alleen als de teruglevering plaatsvindt als gevolg van (i) de vervulling van een ontbindende voorwaarde, (ii) nietigheid of vernietiging, of (iii) de ontbinding wegens niet-nakoming van een verbintenis. Bovendien moet de toestand van vóór de initiële levering feitelijk en rechtens worden hersteld. Ter zake van de teruglevering kan in zulk geval een beroep worden gedaan op de vrijstelling ingevolge het bepaalde in art. 15 lid 1 aanhef en sub r WBRV.

29 Rb. Zeeland-West-Brabant 15 april 2021, nr. AWB-18/7782, ECLI:NL:RBZWB:2021:1866.

30 HR 9 april 2021, nr. 20/00859, ECLI:NL:HR:2021:504. Dit komt overeen met de situatie waarin een personenvennootschap rechtstreeks vastgoed aankoopt en de juridische eigendom bij de beherend vennoot wordt ondergebracht (zie HR 17 september 2021, nr. 20/02395, ECLI:NL:HR:2021:1329, 81 r.o. en Hof ‘s-Hertogenbosch 25 juni 2020, nr. 19/00610, ECLI:NL:GHSHE:2020:1900).

31 Rb. Gelderland 1 november 2021, nr. AWB-20/6881, ECLI:NL:RBGEL:2021:5807.

32 Rb. Gelderland 25 juni 2021, nr. AWB-19/700 en 19/710, ECLI:NL:RBGEL:2021:3225.

33 Rb. Noord-Holland 31 augustus 2021, nr. AWB-16/3172, ECLI:NL:RBNHO:2021:7483, waarin wordt verwezen naar de zaken met nummers HAA 16/1680 en HAA 16/168, ECLI:NL:RBNHO:2021:7482.

34 Rb. Noord-Holland 11 februari 2019, nr. HAA 16/2308, ECLI:NL:RBNHO:2019:1023.

35 Hof Amsterdam 19 januari 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:483.

Wanneer een ontbindende voorwaarde uit een koopovereenkomst niet is overgenomen in de notariële leveringsakte, is de levering goederenrechtelijk onvoorwaardelijk. Een beroep op art. 19 en art. 15 lid 1 sub r WBRV slagen volgens rechtbank Den Haag in dat geval niet.³⁶

5. Specifieke vrijstellingen in de overdrachtsbelasting

Bedrijfsopvolgingsregeling

Op grond van art. 15 lid 1 aanhef en onderdeel b WBRV geldt een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor de verkrijging *‘door een of meer kinderen, kleinkinderen, broers, zusters, of hun echtgenoten, van een ondernemer van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan diens onderneming die wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger of verkrijgers wordt voortgezet.’* In de wetstekst wordt specifiek aangegeven welke subjecten een onroerende zaak kunnen verkrijgen onder toepassing van de vrijstelling (het zogenoemde ‘subjectvereiste’).

In een uitspraak van hof Den Haag werd geoordeeld over de vraag of aan het subjectvereiste wordt voldaan wanneer één van deze genoemde subjecten het bedrijfsvastgoed met diens persoonlijke holding verkrijgt.³⁷ Hof Den Haag oordeelde dat enkel een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling door natuurlijke personen die op een bepaalde wijze verwant zijn aan de vervreemder en derhalve niet door rechtspersonen. Aangezien niet aan het subjectvereiste werd voldaan, kon de bedrijfsopvolgingsregeling niet worden toegepast.

Fusie, splitsing en interne reorganisatie in de overdrachtsbelasting

Om te voorkomen dat overdrachtsbelastingheffing het rationaliseren van het bedrijf of de actieve werkzaamheden frustreert, is in art. 15 lid 1 aanhef en sub h WBRV een vrijstelling opgenomen ter zake van de verkrijging van vastgoed in het kader van onder meer een fusie, splitsing en interne reorganisatie. De nadere voorwaarden zijn uitgewerkt in art. 5bis t/m 5d van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (‘UBRV’).

De splitsingsvrijstelling geldt tenzij de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (anders dan de overdrachtsbelasting die door toepassing van art. 5c UBRV niet verschuldigd wordt). Zulk ontgaan of uitstel van belastingheffing wordt aangenomen als er geen zakelijke overwegingen ten grondslag liggen aan de splitsing. En zakelijke overwegingen worden niet aanwezig geacht indien de aandelen in de gesplitste dan wel de verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaren na de splitsing worden vervreemd aan een niet-verbonden lichaam. Maar tegenbewijs is mogelijk.

Hof Amsterdam heeft in een zaak over de splitsingsvrijstelling geoordeeld dat een beroep op deze vrijstelling niet reeds moet worden afgewezen vanwege de enkele omstandigheid dat de betrokken entiteiten geen actieve werkzaamheden uitoefenen (namelijk de passieve verhuur van vastgoed).³⁸ Omdat volgens haar evenwel geen zakelijke motieven aannemelijk waren gemaakt voor de gekozen route, wees het hof het beroep op de vrijstelling niettemin af. A-G Wattel meent dat de tegen deze uitspraak ingestelde cassatiemiddelen niet slagen.³⁹

In een andere zaak over de fusievrijstelling bepaalde rechtbank Noord-Nederland dat de verschillende rechtshandelingen die in één notariële akte waren omschreven tezamen moesten worden genomen bij de beoordeling van de zakelijkheidstoets.⁴⁰ Omtrent de interne reorganisatievrijstelling oordeelde deze rechtbank dat natuurlijke personen niet tot het concern kunnen worden gerekend en dat zulks niet discriminatoir is, omdat voor overdrachten tussen een natuurlijk persoon en een rechtspersoon een andere vrijstelling in het leven is geroepen (namelijk de inbrengvrijstelling, die hiervoor al voorbij kwam).⁴¹

6. Verduurzaming

Op grond van art. 15 lid 1 aanhef en sub y WBRV 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. Dat is het geval indien het duurzaam met de grond is verenigd in de zin van art. 3:3 lid 1 BW. Ten tweede moet het net (kunnen) worden aangewend voor het transport van bovengenoemde stoffen.

De Hoge Raad heeft op 3 december 2021 een arrest gewezen over de heffing van overdrachtsbelasting bij de verkrijging van bronnetten van een warmte-koude-opslaginstallatie (‘WKO’).⁴² In de betreffende zaak verkreeg de koper – naast drie gebouwen bestemd voor verblijf en/of behandeling van personen met een zorgbehoefte – drie WKO’s (bestaande uit bronnetten, een warmtepompstelsel en een binnen-installatie). De Hoge Raad moest oordelen of sprake was van een ‘net’ in vorenbedoelde zin. Aangezien het begrip ‘net’ niet als zodanig is uitgewerkt in de fiscale wetgeving, zocht de Hoge Raad aansluiting bij de Warm-

36 Rb. Den Haag 3 februari 2021, nrs. AWB-19/3969 en AWB-19/7887, ECLI:NL:RBDHA:2021:2685 resp. ECLI:NL:RBDHA:2021:2686.

37 Hof Den Haag, 29 april 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:883.

38 Hof Amsterdam 26 januari 2021, nr. 18/00109, ECLI:NL:GHAMS:2021:278. In dezelfde zin oordeelde Hof Amsterdam op 22 april 2021 in de zaak met nummer 19/00662 en ECLI:NL:GHAMS:2021:2143 omtrent de fusievrijstelling dat voor toepassing van deze vrijstelling niet langer als voorwaarde wordt gesteld dat de fuserende vennootschappen een materiële onderneming drijven. Bovendien behoeven aan vennootschappen die beperkte activiteiten verrichten geen hoge eisen te worden gesteld aan de te verwachten synergievoordelen.

39 A-G HR 3 november 2021, nr. 21/01170, ECLI:NL:PHR:2021:1037.

40 Rb. Noord-Nederland 23 september 2021, nr. AWB-20/1169, ECLI:NL:RBNNE:2021:174.

41 Rb. Noord-Nederland 14 januari 2021, nr. AWB-18/3497, ECLI:NL:RBNNE:2021:98.

42 HR 3 december 2021, nr. 20/03663, ECLI:NL:HR:2021:1813.

tewet. De Hoge Raad volgt het oordeel van hof Arnhem-Leeuwarden dat in deze zaak sprake is van een net, nu de bronnetten – middels meerdere leidingen – warmte transporteren die wordt onttrokken aan de omgeving naar het overdrachtpunt in de gebouwen. Het feit dat de bronnetten gelegen zijn in de tuin van de gebouwen waaraan de warmte wordt geleverd (alles geschiedt dus binnen de perceelgrenzen), doet niet af aan dat oordeel. Horizontaal transport blijkt dus geen vereiste.

7. Tot slot

We wijzen u graag nog op het besluit ‘Overdrachtsbelasting. Belastbaar feit’ dat met ingang van 7 mei 2021 is gewijzigd. De wijziging omvat een aantal goedkeuringen die (dubbele) heffing in specifieke situaties voorkomt.

Over de auteurs



Mr. E.W.E.M. Cox

Vastgoedfiscalist en counsel bij CMS.



Mr. S.C.M. van Heugten

Fiscalist bij CMS.