

3. Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2022

MR. E.W.E.M. COX EN MW. MR. P.S.I. WILMINK

Nu de inflatie hoog is, de koopkracht achteruit gaat en prijzen onder druk staan, wordt het des te belangrijker om op de hoogte te zijn welke belastingen gemoeid gaan met transacties waar vastgoed onderdeel van is. Voor btw en overdrachtsbelasting hebben we een selectie gemaakt van de belangrijkste ontwikkelingen in de rechtspraak van het afgelopen jaar. We hopen dat dit artikel kan bijdragen aan uw up-to-date kennis; de jurisprudentie blijft echter in beweging.

1. Fiscale kwalificatie vastgoed

Ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen vastgoed is in de regel overdrachtsbelasting verschuldigd en geen btw. Een uitzondering op die hoofdregel geldt ten aanzien van de overdracht van een bouwterrein of een nieuw gebouw en het erbij behorend terrein. Als een vastgoedobject met die fiscale status wordt geleverd door een btw-ondernemer, dan moet wel 21% btw worden betaald. De verkrijger kan dan onder voorwaarden een beroep doen op een vrijstelling van overdrachtsbelasting, de zogenaamde samenloopvrijstelling. Het pand mag dan niet langer dan zes maanden gebruikt of verhuurd zijn of – als de verkrijger geen btw-aftrekrecht heeft – maximaal twee jaar in gebruik zijn.

Vanaf 1 januari 2023 is het reguliere tarief in de overdrachtsbelasting verhoogd naar 10,4% (voorheen 8%). Bij de verkrijging van een woning door een natuurlijk persoon die deze woning – anders dan tijdelijk – als hoofdverblijf gaat aanwenden, geldt nog altijd het verlaagd tarief van 2%.

Kortom, onder meer de fiscale kwalificatie en het moment van eerste ingebruikneming bepaalt de verschuldigde belasting. Daarnaast moet worden beoordeeld of (een deel van) een onroerende zaak fiscaal als zelfstandig goed moet worden aangemerkt. In dit verband wordt veelal gesproken over de complex- of unittheorie.

Bouwterrein

Als bouwterrein wordt wettelijk aangemerkt onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. Een gedeeltelijk gesloopt gebouw vormt in btw-optiek ook (nog) een gebouw.¹ Begin 2022 heeft A-G Ettema conclusie genomen in een zaak over een

oude snoepfabriek.² Deze fabriek was nagenoeg volledig gesloopt: aan een zijde van het perceel was een muur blijven staan die een functie heeft als grondkering en ook bij de te realiseren nieuwbouw een functie zal vervullen als erfafscheiding. Hoewel de muur in essentie dienstbaar is aan het perceel en allerminst verwaarloosbaar, kan dit volgens de A-G niet de conclusie rechtvaardigen dat de muur nog een functie als gebouw kan vervullen. De A-G concludeerde dan ook dat de levering van dit perceel met daarop enkel de muur de levering van onbebouwde grond betrof, waarop de koper nieuwbouw zou plegen. Het perceel moet in de optiek van de A-G – anders dan Hof Den Haag³ – worden aangemerkt als een bouwterrein, waarvan de levering btw-belast is. Het eindoordeel is aan de Hoge Raad.

Hof Arnhem-Leeuwarden kwam in een vergelijkbaar geval tot het oordeel dat de aanwezigheid van restanten van een oud fabrieksgebouw in de weg staan aan de kwalificatie als btw-bouwterrein.⁴ De fabriek in deze zaak was al in 1997 tot maaiveldniveau gesloopt en uit veiligheidsoverwegingen afgedekt met een laag grond. De nog aanwezige (ondergrondse) bebouwing bestond uit een kolenbak, kolengoten met fundatie (zo groot dat er Amerikaanse puinruimers in kunnen rijden), asfaltwegen en trottoirs. Daarnaast stond er nog een kademuur van honderden meters lang en verschillende meters diep. Gelet op hun omvang kunnen de resterende bouwwerken volgens het hof niet worden verwaarloosd. Dat de koper de restbebouwing na overdracht heeft gesloopt doet hieraan niet af.

Ook een beklinderd parkeerterrein, omzoomd met stoepranden en voorzien van zware aanrijdblokken, alsmede een in beton verankerde fietsenstalling en hier en daar groenstroken, moet volledig worden aangemerkt als bebouwde

1 HR 7 maart 2003, nr. 37.525, ECLI:NL:HR:2003:AE9405.

2 A-G HR 3 januari 2022, nr. 21/02407, ECLI:NL:PHR:2022:7.

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

4 Hof Arnhem-Leeuwarden 1 februari 2022, nr. 19/01734, ECLI:NL:GHARL:2022:703.

grond (en dus niet als bouwterrein), aldus Rechtbank Gelderland.⁵

Voorts achtte ook Rechtbank Noord-Holland de levering van een gedeeltelijk gesloopt ziekenhuiscomplex niet de levering van een bouwterrein.⁶ In het koopcontract had verkoper zich weliswaar jegens koper verplicht om de sloop na juridische levering af te ronden, maar de opdracht tot sloop (inclusief de gehele zeggenschap en alle verantwoordelijkheden) werd juist doorgelegd aan de koper. De volledige sloop vond dus voor rekening en risico van koper plaats, nu ook de kosten voor de sloophandelingen die voor levering hadden plaatsgevonden aan koper werden doorberekend.

Een fiscaal gedreven opzet waarbij negen particuliere kopers eerst een onverdeeld aandeel in een (deels) bebouwd perceel verworven, is door Rechtbank Gelderland afgestraft.⁷ Op dezelfde dag werd namelijk overgegaan tot verdeling van de onderverdeelde aandelen in negen kavels en een mandelig gebied. Hoewel de toedeling geschiedde tussen niet-ondernemers (zodat daarmee op zichzelf bezien geen btw gemoeid ging), bekeek de rechtbank de opvolgende rechtshandelingen tezamen; de verschillende overeenkomsten vormden namelijk een onverbreekelijk geheel. En omdat zes van de negen kavels ten tijde van de eerste rechtshandeling al onbebouwd waren en bestemd voor een nieuwbouwwooning, was ten aanzien daarvan toch btw verschuldigd.

Vernieuwbouw

De Btw-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om vastgoedobjecten die intensief zijn verbouwd fiscaal als nieuw gebouw te behandelen. Zulke ‘vernieuwbouwde’ objecten gaan dan een nieuwe btw-belaste en overdrachtsbelasting-vrijgestelde fase in. Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruikgemaakt en als voorwaarde gesteld dat door de verbouwing een vervaardigd goed moet zijn voortgebracht. De wetgever heeft de term ‘vervaardigen’ echter niet nader gedefinieerd. In de vastgoedpraktijk ontstonden daardoor moeilijke discussies met de Belastingdienst en gerechtelijke procedures ten aanzien van grootschalige verbouwingen en transformaties.

In antwoord op prejudiciële vragen gesteld door Rechtbank Zeeland-West-Brabant,⁸ geeft de Hoge Raad aan dat van een nieuw gebouw alleen sprake is als zodanige verbouwingen hebben plaatsgevonden dat daardoor in feite een gebouw is voortgebracht dat tevoren niet bestond. En enkel wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen die conclusie rechtvaardigen. Of dergelijke wijzigingen ingrijpend genoeg zijn geweest in een specifieke casus, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Overige factoren (waaronder functiewijziging, wijziging van de uiterlijke herkenbaarheid, gedane

investeringen en gecreëerde meerwaarde) kunnen weliswaar een aanwijzing geven, maar zijn – noch op zichzelf, noch tezamen genomen – van doorslaggevend belang en evenmin noodzakelijk.⁹

Aan de hand van vorenstaande criteria kwam de Hoge Raad tot de beslissing dat de verbouwing van een voormalige wollenstoffenfabriek in Tilburg tot (woon)winkelcentrum heeft geleid tot de vervaardiging van een nieuw gebouw.¹⁰ Bij de verbouwing is de originele fabrieksstraat van 330 meter lang voor ten minste een derde deel aan beide uiteinden gesloopt, zodat daarvan 140 meter is behouden. Alle binnenmuren met een dragende functie zijn verwijderd. Het dak is geheel vernieuwd, zij het dat het kenmerkende vorm heeft behouden. De gietijzeren zuilen zijn gerepareerd dan wel vervangen door nieuwe, indien de oude te veel erosie vertoonden.

Er zijn nieuwe staalconstructies aangebracht ter uitbreiding van het benodigde draagvermogen voor het nieuwe dak. De vloer is grotendeels vernieuwd en de draagkracht is verhoogd. Onder de vloer is daartoe de fundering aangepast en vervangen. Volgens de Hoge Raad houden deze werkzaamheden zodanig ingrijpende wijzigingen in de bouwkundige constructie in dat geen andere conclusie mogelijk is dan dat de verbouwing heeft geleid tot ‘in wezen nieuwbouw’ en dus tot een vervaardigd gebouw.

Rechtbank Noord-Holland had kennelijk een vooruitziende blik. Een week voor eerstgenoemd Hoge Raad-arrest kwam zij aan de hand van vergelijkbare criteria tot een gelijkkluidende uitspraak in een zaak over de aanzienlijke upgrade van een bestaand kantoorpand.¹¹ Ook al bedroeg de investering in het kantoor bijna vier keer de aankoopprijs, nu geen ingrijpende constructieve wijzigingen hadden plaatsgevonden, bleef het object fiscaal oud.

Eerste ingebruikneming

Onder eerste ingebruikneming wordt verstaan het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruikmaken van een onroerende zaak overeenkomstig de objectieve bestemming. Incidenteel of tijdelijk gebruik voor andere doeleinden worden niet als ingebruikneming aangemerkt.

Op het moment dat een onderneming bedrijfsactiviteiten gaat ontplooiën vanuit een pand, is het object in gebruik genomen – ook al moeten nadien nog de nodige werkzaamheden aan het pand worden uitgevoerd en kan de onderneming daardoor nog niet alle gewenste activiteiten vanuit het pand uitoefenen.¹²

Complex-/unittheorie

De Wet op de omzetbelasting 1968 bevat een uitzondering op de vrijstelling voor de levering van ‘een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór,

5 Rb. Gelderland 28 juni 2022, nr. AWB-20/5567, ECLI:NL:RBGEL:2022:3252.

6 Rb. Noord-Holland 2 juni 2022, nr. AWB-20/2749, ECLI:NL:RBNHO:2022:5516.

7 Rb. Gelderland 25 oktober 2022, nr. AWB-21/4535.

8 Rb. Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:378.

9 HR 4 november 2022, nr. 22/01246, ECLI:NL:HR:2022:1577.

10 HR 11 november 2022, nr. 20/01344, ECLI:NL:HR:2022:1609.

11 Rb. Noord-Holland 27 oktober 2022, nr. AWB-20/742, ECLI:NL:RBNHO:2022:9550.

12 Rb. Gelderland 13 januari 2022, nr. AWB-119/7297, ECLI:NL:RBGEL:2022:109.

op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming'. Het gebouw en het erbij behorende terrein vormen een eenheid. Het gebouw is de hoofdzak en het moment van ingebruikneming van het gebouw bepaalt of ter zake van de levering van het geheel al dan geen btw verschuldigd is. Het terrein kent geen eigen fiscale status en behandeling. Daaraan kan niet worden ontkomen door een kunstmatige splitsing, bijvoorbeeld door afzonderlijke overeenkomsten en leveringsakten op te stellen voor het gebouw enerzijds en het terrein anderzijds.

In de Nederlandse btw-wetgeving is bepaald dat als 'erbij behorend terrein' wordt beschouwd ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij dan wel dienstbaar is aan het gebouw. Volgens A-G Ettema kan deze definitie door de unierechtelijke beugel, mits deze maar wordt uitgelegd in overeenstemming met het *Breitsohl*-arrest van het HvJ EU.¹³ In dit arrest is overwogen dat het gebouw en het terrein onlosmakelijk met elkaar verbonden (moeten) zijn, willen deze fiscaal tezamen worden genomen.¹⁴

In voornoemde conclusie (2.28 t/m 2.48) behandelt de A-G ook de Nederlandse jurisprudentie omtrent de vraag wanneer binnen een enkel gebouw fiscaal meerdere gedeeltes moeten worden onderscheiden. Volgens de A-G hangt de Hoge Raad noch de complextheorie, noch de unittheorie aan. In ieder afzonderlijk geval moet aan de hand van de exacte feiten worden beoordeeld of er juridisch of fysiek te scheiden delen zijn die zich lenen voor zelfstandig gebruik. Zo ja, dan moeten de units fiscaal afzonderlijk worden behandeld; zo nee, dan wordt naar het complex als geheel gekeken.

In het verlengde hiervan heeft Hof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat geen sprake kan zijn van zelfstandig bruikbare gedeeltes van een onroerende zaak, indien de gebruikers van de units voor dagelijkse, primaire levensbehoeften (zoals het bereiden van dranken en spijzen en toiletbezoek) gebruik moeten maken van gemeenschappelijke voorzieningen buiten de gehuurde kantoorruimte.¹⁵

Woning (overdrachtsbelasting)

Per 1 januari 2021 geldt het verlaagde overdrachtsbelastingtarief van 2% alleen nog voor de rechtstreeks verkrijging van een woning door een natuurlijk persoon die de woning dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken. De kwalificatie van een vastgoedobject als woning heeft in zoverre voor de zakelijke verkrijger aan belang verloren. Bij de vrij-op-naamverkoop aan een particulier is het uiteraard nog wel voordelig als een onroerende zaak als woning kan worden aangemerkt. Om die reden toch relevant om de rechtspraak in de gaten te houden.

Ook dit jaar is ten aanzien van dit onderwerp een veelheid aan (casuïstische) jurisprudentie verschenen. De tendens blijft dat gebouwen die oorspronkelijk niet als woning

zijn ontworpen (maar bijvoorbeeld als bedrijfspand), pas als woning kunnen worden beschouwd wanneer voorafgaand aan de verkrijging werkzaamheden hebben plaatsgevonden die onmiskenbaar strekken tot (op)levering van een woning.¹⁶ De fysieke toestand van de onroerende zaak ten tijde van de overdracht is maatgevend. Units in een voormalig kantoorpand die voor short stay-verhuur worden aangeboden, zijn door Hof Amsterdam – ondanks de aanwezigheid van een keuken en badkamer – niet als woning aangemerkt.¹⁷ De units beschikten volgens het hof niet over de kenmerken die een woning onderscheiden van een hotelkamer.

Een gedeeltelijk gesloopte woning, die nooit een ander feitelijke gebruik heeft gekend en waaraan ook nimmer aanpassingen zijn gepleegd om een ander gebruik mogelijk te maken, blijft een woning in het kader van de overdrachtsbelasting.¹⁸

2. Btw-ondernemerschap, aftrek en overdracht onderneming

Als btw-ondernemer wordt aangemerkt eenieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Onder bedrijf wordt mede verstaan (i) een beroep of (ii) de duurzame exploitatie van een vermogensbestanddeel. Iemand die incidenteel een economische activiteit verricht, handelt niet als btw-ondernemer. Maar wanneer met enige regelmaat prestaties tegen vergoeding worden verricht, is wel sprake van btw-ondernemerschap.

Uit jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat een btw-ondernemer voor incidentele economische activiteiten die hij naast zijn reguliere werkzaamheden verricht, ook als ondernemer handelt.¹⁹ Dat die incidentele handeling atypisch is voor zijn reguliere bedrijfsvoering is niet van belang. In het verlengde hiervan heeft Rechtbank Gelderland zich uitgelaten over de vraag of een diervoerproducent als btw-ondernemer handelt bij de levering van een perceel grond. Omdat de producent actief werkzaamheden had verricht die zijn te vergelijken met die van een handelaar die de beste omstandigheden creëert met het oog op de verkoop, achtte de rechtbank de levering van het perceel een economische activiteit. En omdat de producent al btw-ondernemer was voor zijn reguliere bedrijfsactiviteiten, viel ook de verkoop van het perceel binnen het btw-ondernemerschap.²⁰

Een btw-ondernemer heeft recht op aftrek van btw op kosten, maar alleen indien en voor zover die kosten worden gemaakt ten behoeve van zijn btw-belaste prestaties. Bij vastgoed geldt iets bijzonders: wanneer btw drukt op de

13 A-G HR 3 januari 2022, nrs. 20/01344, 21/02167 en 2102407, ECLI:NL:PHR:2022:9.

14 HvJ EU 8 juni 2000, C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304 (*Breitsohl*).

15 Hof 's-Hertogenbosch 29 juni 2022, nr. BKDH-21/00566, ECLI:NL:GHSHE:2022:2461.

16 Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 30 augustus 2022, nr. 21/01487, ECLI:NL:GHARL:2022:7511.

17 Hof Amsterdam 11 augustus 2022, nr. 21/00298, ECLI:NL:GHAMS:2022:2439, en nr. 21/00299, ECLI:NL:GHAMS:2022:2450.

18 Hof Arnhem-Leeuwarden 1 maart 2022, nr. 21/00607, ECLI:NL:GHARL:2022:1680.

19 HvJ EU 13 juni 2013, C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391 (*Galin Kostov*).

20 Rb. Gelderland 19 oktober 2022, nr. AWB-21/2340, ECLI:NL:RBGEL:2022:5878.

koopprijs voor een onroerende zaak of in rekening wordt gebracht ter zake van de oplevering van een nieuw gebouw, geldt de zogenaamde btw-herzieningsregeling. Bij ingebruikname van het object wordt beoordeeld in hoeverre dit btw-belast/vrijgesteld wordt gebruikt en dus in hoeverre recht op btw-af trek bestaat. Echter, indien het gebruik in de negen daaropvolgende belastingjaren wijzigt, moet de af trek worden gecorrigeerd.

De btw-ondernemer moet zijn aftrekrecht wel tijdig effectueren; dat wil zeggen: over het tijdvak waarin hij de btw gefactureerd krijgt. Het kan goed zijn dat hij de onroerende zaak op dat moment nog niet in gebruik neemt. In dat geval wordt het aftrekrecht uitgeoefend op basis van de bestemming van het pand. Als de bestemming btw-belast is, moet meteen aftrek worden geclaimd; dit kan niet op een later moment (bij de daadwerkelijke btw-belaste ingebruikname).²¹ Dit is anders als de bestemming btw-vrijgesteld was, maar het daadwerkelijke gebruik (deels) btw-belast. Dan kan de btw-af trek wel worden herzien.

Voor diensten geldt geen btw-herzieningstermijn, ook niet indien het een dienst ten aanzien van vastgoed betreft (zoals een verbouwing). Daarom vond geen aftrekcorrectie plaats in een zaak voor Rechtbank Gelderland.²² Bovendien oordeelde de rechtbank dat de betreffende verbouwingdienst niet kon worden gezien als meerdere, aparte verbouwingen van ieder onderdeel van het gebouw, ook al bevonden zich in het pand verschillende separaat te gebruiken units.

Overdracht onderneming

Op 17 mei 2022 zijn drie uitspraken verschenen over de toepassing van art. 37d Wet OB; twee van Hof Arnhem-Leeuwarden en een van Hof Amsterdam. Bij de overdracht van een algemeenheid van goederen (ook wel: de overdracht van een onderneming) wordt onder toepassing van voornoemd artikel geacht dat voor de btw geen leveringen en diensten plaatsvinden. In zulk geval wordt dus geen btw verschuldigd over de koopprijs. In plaats daarvan treedt de overnemer in de plaats van de verkoper, onder meer voor wat betreft lopende herzieningstermijnen en een eventuele optie voor btw-belaste verhuur. Met name als de koper geen btw-aftrekrecht geniet, kan dit voordelig(er) uitpakken. Btw-heffing over onder meer de winst van de verkoper wordt dan voorkomen.

Op 4 april 2018 heeft Hof Arnhem-Leeuwarden geoordeeld dat de verkoop van een nieuw verhuurd kantoorcomplex door een projectontwikkelaar aan een institutionele belegger geen overdracht is van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB.²³ Volgens het hof was het kantoorcomplex door de projectontwikkelaar niet ontwikkeld voor de eigen exploitatie, maar voor de

verkoop daarvan. Dat het kantoorcomplex in verhuurde staat werd verkocht deed hier niet aan af; de projectontwikkelaar heeft namelijk voor het begin van de ontwikkeling al de bedoeling gehad het kantoorcomplex te verkopen. Het complex wordt daarmee gezien als voorraad van de ontwikkelaar. De Hoge Raad heeft deze uitspraak op 15 mei 2020 in stand gelaten en het cassatieberoep met 81 RO afgedaan.²⁴

Hof Arnhem-Leeuwarden lijkt nu op haar eerdere uitspraak terug te komen. In twee vergelijkbare gevallen oordeelt zij namelijk dat de verkoop en levering van een kort verhuurd appartementencomplex resp. woon(zorg)complex door een ontwikkelaar aan een belegger wel onder het bereik van art. 37d Wet OB valt.²⁵ De intentie van de ontwikkelaar tot verkoop is niet (meer) bezwaarlijk. Opvallend is dat het hof haar eerdere uitspraak en de bevestiging daarvan door de Hoge Raad niet aanhaalt. Voor zover ons bekend is in beide zaken beroep in cassatie ingesteld, zodat het nog even wachten is op het oordeel van de Hoge Raad.

De enkele levering van een stuk bouwgrond is geen overdracht van een onderneming, aldus Hof Amsterdam.²⁶ De belanghebbende in deze zaak voerde nog aan dat het gehele project, inclusief gronden, plannen, tekeningen en ontwikkelrechten en -werkzaamheden was overgenomen, alsmede de verplichting om onder meer openbare voorzieningen te realiseren, planschade te vergoeden en omwonenden te blijven informeren. De vergoeding daarvoor was in de koop som voor de grond verdisconteerd. Het hof volgt belanghebbende daarin niet, nu zij daarvoor geen steun vindt in de stukken van het geding. De ontwikkelingsrechten vloeien volgens het hof bovendien voort uit het eigendomsrecht van de grond. Dat de ontwikkelmogelijkheden de waarde bepalen, maakt nog niet dat voor meer is betaald dan alleen de grond.

3. Verhuur (btw)

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van btw-heffing. Onder voorwaarden kunnen verhuurder en huurder wel gezamenlijk ervoor kiezen om van deze vrijstelling te worden uitgezonderd. De afzonderlijke verhuur van onder meer blijvend geïnstalleerde machines en werktuigen is van rechtswege btw-belast en parkeerruimte voor voertuigen. Dat aan een garagebox soms een andere aanwending wordt gegeven, maakt een dergelijke garagebox – die naar aard en inrichting bestemd is voor de stalling van voertuigen en bereikbaar is via de openbare weg – nog niet een multifunctionele ruimte. De separate verhuur van een garagebox is daarmee btw-belast.²⁷

Bijkomend dienstbetoon (waarvoor in menig geval servicekosten in rekening worden gebracht) gaat vaak op in de

21 HvJ EU 7 juli 2022, nr. C-194/21, ECLI:EU:C:2022:535; HR 16 september 2022, nr. 19/01427, ECLI:NL:HR:2022:1116.

22 Rb. Gelderland 11 oktober 2022, nr. AWB-21/1963, ECLI:NL:RBGEL:2022:5721.

23 Hof Arnhem-Leeuwarden 4 april 2018, nr. 17/00319, ECLI:NL:GHARL:2018:3015.

24 HR 15 mei 2020, nr. 18/01687, ECLI:NL:HR:2020:863.

25 Hof Arnhem-Leeuwarden 17 mei 2022, nr. 21/00041, ECLI:NL:GHARL:2022:4044, en Hof Arnhem-Leeuwarden 17 mei 2022, nr. 20/01113 en 20/01114, ECLI:NL:GHARL:2022:4042.

26 Hof Amsterdam 17 mei 2022, nr. 21/00162, ECLI:NL:GHAMS:2022:1687.

27 Hof Arnhem-Leeuwarden 22 november 2022, nr. 21/00771, ECLI:NL:GHARL:2022:10096.

verhuurdienst, zodat het btw-regime van de verhuur ook voor deze kosten geldt. Dit geldt met name wanneer de aanvullende handelingen en voorzieningen voor de huurder geen doel op zich zijn, maar een middel om de hoofddienst (de verhuur) aantrekkelijker te maken – en wanneer de huurder niet de mogelijkheid heeft met een derde een servicecontract te sluiten.

Zo vormen de verhuur van een woonappartement en de daarbij behorende parkeerplaats in hetzelfde gebouw door dezelfde verhuurder aan dezelfde huurder één enkele economische prestatie, die in zijn geheel is vrijgesteld.²⁸ Dat ter zake twee afzonderlijke huurovereenkomsten zijn opgesteld doet daaraan niet af, nu de beëindiging van de huur van de parkeerplaats is gekoppeld aan de beëindiging van de huur van het appartement.

Ook de levering van elektriciteit door de exploitant van een tennishal aan de gebruikers gaat volgens Rechtbank Noord-Nederland op in de verhuur.²⁹ De rechtbank overweegt daartoe dat de tennisbanen niet beschikken over aparte elektriciteitsmeters, zodat niet kan worden bijgehouden hoeveel elektriciteit de verschillende gebruikers van de zes banen verbruiken. Zij hadden niet de mogelijkheid een eigen energieleverancier te kiezen. Bovendien is door alle huurders telkens maar één huurbedrag betaald, waarin het energiegebruik was begrepen.

4. Uitbreiding verkrijgingsbegrip (overdrachtsbelasting)

Economische eigendomsverkrijging

Overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van de juridische en/of economische eigendom van onroerend goed. Onder economische eigendom wordt – kort gezegd – verstaan een belang bij een onroerende zaak dat ten minste enig risico van waardeverandering omvat en toekomt aan een ander dan de eigenaar.

Volgens Hof Amsterdam deed zich een dergelijke ovb-belaste verkrijging voor in de situatie waarin een fondsbeheerder/-bewaarder (in de vorm van een stichting) de economische eigendom van een aantal in Nederland gelegen onroerende zaken verwierf, ook al handelde de stichting uitsluitend voor rekening en risico van (de participanten in) het fonds.³⁰ Volgens ons miskent het hof de beperkte rol die de stichting vervult. Als beheerder/bewaarder verricht zij geen enkele andere handelingen dan de administratie en gaan waardeontwikkelingen van de onroerende zaken haar niet aan. We twijfelen of de stichting wel een kwalificerend belang heeft verworven en zien het Hoge Raad-oordeel in het ingestelde cassatieberoep met belangstelling tegemoet.

Onroerende zaakrechtspersoon

Niet alleen de rechtstreekse verkrijging van in Nederland gelegen vastgoed kan belast zijn met overdrachtsbelasting. Ook de verkrijging of uitbreiding van een aanmerkelijk belang (van ten minste 1/3^e) in een onroerende zaakrechtspersoon ('ozr') is in beginsel onderworpen aan de heffing van overdrachtsbelasting. Kort gezegd wordt een rechtspersoon als ozr aangemerkt als diens bezitting voor meer dan 50% bestaat uit vastgoed en voor minstens 30% uit in Nederland gelegen vastgoed (de bezitsei). Bovendien moet dit vastgoed voor 70% of meer worden aangehouden ter ontwikkeling of exploitatie (de doeleis). Voor de vraag of aan de doeleis is voldaan, doet niet ter zake hoe de opbrengsten uit de vastgoedexploitatie worden aangewend (in casu ten behoeve van de pensioenvoorziening). Uitsluitend relevant is of de onroerende zaak wordt geëxploiteerd.³¹

Een hotelbedrijf is in de wetshistorie als voorbeeld genoemd van een onderneming waarvan de normale bedrijfsuitoefening niet bestaat in de passieve exploitatie van vastgoed. Het hotelbedrijf wordt gelijkgeschaard met een winkel-, bank-, horeca- of productiebedrijf, dat zijn onderneming vanuit een eigen pand drijft. Het gevolg daarvan is dat de verkrijging van aandelen in het hotelbedrijf niet belast is met overdrachtsbelasting, ook niet als de bezittingen van het bedrijf grotendeels bestaan uit onroerend goed. De Hoge Raad heeft een zaak voor inhoudelijke behandeling terugverwezen naar Hof Amsterdam, waarin de vraag centraal stond of een *self storage* bedrijf kan worden aangemerkt als goederenhotel – en of de aandelenverkrijging in een dergelijke onderneming zodoende vrij is van overdrachtsbelasting. Aan de hand van de huurovereenkomsten stelt Hof Amsterdam vast dat de dienstverlening hoofdzakelijk bestaat uit de terbeschikkingstelling van opslagruimte en de aanvullende faciliteiten van ondergeschikt belang zijn.³² Het bedrijf moet als ozr worden aangemerkt. De Hoge Raad heeft de hofuitspraak bevestigd.³³

5. Maatstaf van heffing (overdrachtsbelasting)

Op grond van art. 9 WBRV wordt overdrachtsbelasting berekend over de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen. De waarde is ten minste gelijk aan de tegenprestatie. Onder waarde in het economisch verkeer wordt verstaan *'de prijs die bij aanbieding van de zaak ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde daarvoor zou zijn besteed'*.³⁴ Doorgaans mag worden aangenomen dat een tussen onafhankelijke partijen overeengekomen koopprijs overeenkomt met de waarde in het economische verkeer. Een verkoper zal niet te goedkoop willen verkopen en een koper zal niet te veel willen betalen. Echter, een zakelijke transactie staat volgens

28 Hof Arnhem-Leeuwarden 4 januari 2022, nrs. 18/00500 en 18/00501, ECLI:GHARL:2022:100.

29 Rb. Noord-Nederland 18 augustus 2022, nr. LEE 21/1747, ECLI:NL:RBNNE:2022:2949.

30 Hof Amsterdam 21 juni 2022, nr. 21/00370, ECLI:NL:GHAMS:2022:1828.

31 Rb. Gelderland 9 augustus 2022, nr. AWB-21/4824, ECLI:NL:RBGEL:2022:4636.

32 Hof Amsterdam 14 april 2022, nr. 21/00304, ECLI:NL:GHAMS:2022:1377.

33 HR 18 november 2022, nr. 22/01834, ECLI:NL:HR:2022:1682.

34 Zie ook Rb. Den Haag 10 februari 2022, nr. AWB-20/6395, ECLI:NL:RBDHA:2022:1917.

Rechtbank Gelderland niet eraan in de weg dat de waarde in het economisch verkeer van de bij die transactie betrokken onroerende zaak hoger kan zijn dan de daarvoor overeengekomen prijs. Voor de heffingsmaatstaf sloot de rechtbank aan bij de hogere taxatiewaarde.³⁵

Bij de verkrijging van een erfdienstbaarheid, erfpachtrecht, opstalrecht of beklemming is de maatstaf van heffing gelijk aan de waarde vermeerderd gekapitaliseerde waarde van de canon of retributie. Zulke kapitalisatie vindt plaats op basis van een fiscale rekenmethode. De heffingsmaatstaf wordt gemaximeerd op de waarde in het economische verkeer van de onderliggende zaak in volle eigendom.

Indien de canon of retributie meteen bij uitgifte of overdracht wordt afgekocht, wordt de volledige afkoopsom in de heffing betrokken; dan vindt geen kapitalisatie van de canon of retributie plaats, omdat er ook geen toekomstige betalingen plaatsvinden.³⁶

Verknochte elementen of lasten kunnen invloed hebben op de maatstaf van heffing.³⁷ Een voorbeeld van een last is een verkoopregulerend beding. Zulk beding kan beperkingen opleggen aan de koper ten aanzien van bijvoorbeeld de toekomstige verkoop(prijs). Verkoopregulerende bedingen zijn persoonlijke verplichtingen en ontberen goederenrechtelijke werking. Dit betekent dat een dergelijk beding wellicht wel een negatieve invloed heeft op de koopprijs, maar niet op de waarde in het economisch verkeer. Dat zou wellicht anders zijn als de verplichting uit een publiekrechtelijk in plaats van een privaatrechtelijk voorschrift zou voortvloeien. Daarom is in art. 9 lid 5 WBRV bepaald dat wanneer een dergelijk beding is opgelegd door een publiekrechtelijke rechtspersoon of woningcorporatie de heffingsgrondslag gelijk is aan de tegenprestatie.

Een earn-out regeling met betrekking tot de koopprijs van aandelen in een ozr kan niet worden aangemerkt als een verkoopregulerend beding, nu het beding geen drukkend effect heeft op de waarde van het onderliggende vastgoed. Bij de verkrijging van een aanmerkelijk belang in een ozr, wordt overdrachtsbelasting berekend over de waarde van het in Nederland gelegen vastgoed dat door die aandelen worden vertegenwoordigd. De koopprijs voor de aandelen en de eventuele impact van privaatrechtelijke afspraken op die koopprijs, is niet relevant.³⁸

6. Ondernemersfaciliteiten (overdrachtsbelasting)

Bedrijfsopvolgingsregeling

De verkrijging van goederen van een onderneming door een of meer kinderen is vrijgesteld van overdrachtsbelasting, indien die goederen behoren tot en dienstbaar zijn aan de onderneming en de verkrijger(s) de bedrijfsvoering, al dan niet gefaseerd, voortzet(ten). Daarvoor is evenwel van belang dat een onderneming wordt uitgeoefend, zo oordeelde Rechtbank Gelderland in een tweetal zaken met gelijke casus. In beide zaken werd een belang in een ozr ('de ozr') verkregen door twee kinderen. De ozr hield indirect 20% in een BV ('de BV'), die het onroerend goed van de ozr huurde. De kinderen deden een beroep op de bedrijfsopvolgingsregeling. De rechtbank wees dit beroep af op grond van het feit dat de bezittingen en schulden van de BV niet aan de ozr konden worden toegerekend, nu de ozr niet ten minste 1/3 belang in de BV had. Dientengevolge oordeelde de rechtbank dat de ozr geen onderneming uitoefende en er zodoende geen onderneming was om voort te zetten. Ze wees het beroep op de vrijstelling dan ook af.³⁹

Daarnaast geldt de vrijstelling alleen voor de verkrijging door natuurlijke personen. Het is volgens Hof Den Haag niet de bedoeling van de wetgever geweest om de vrijstelling dusdanig op te rekken dat deze ook van toepassing is op verkrijging van vastgoed of aandelen door rechtspersonen. De Hoge Raad bevestigde het oordeel van het hof en verwierp het cassatieberoep met art. 81 RO.⁴⁰ In december herhaalde Hof Den Haag haar uitspraak in een andere zaak.⁴¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant kwam in twee andere zaken tot eenzelfde vonnis.⁴²

Fusie, splitsing en interne reorganisatie

Voorts bestaat een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor de overdracht van onroerend goed in het kader van een fusie, splitsing of interne reorganisatie. Deze vrijstelling is aan nadere voorwaarden onderworpen, die zijn uitgewerkt in art. 5b t/m 5d van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. Bij splitsing geldt als een van die voorwaarden dat de splitsing niet in overwegende mate is ingegeven door het ontgaan of uitstellen van belasting. Een splitsing wordt geacht als hoofddoel het ontgaan of uitstellen van belasting te hebben als de splitsing niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen. In 2021 was reeds punt van discussie of zowel het doel als de weg er naartoe door zakelijke gronden moeten zijn ingegeven. De Hoge Raad heeft in 2022 – in navolging van de conclusie van A-G Wattel van 2021 – bevestigd dat zowel het einddoel

35 Rb. Gelderland 21 februari 2022, nr. AWB-20/1820, ECLI:NL:RBGEL:2022:892.

36 Zie HR 18 november 2022, nrs. 22/00697 en 22/00698, ECLI:NL:HR:2022:1683 resp. ECLI:NL:HR:2022:1684, de A-G conclusie bij deze zaken van 10 oktober 2022, ECLI:NL:PHR:2022:916, en Hof Amsterdam 27 januari 2022, nr. 20/00796, ECLI:NL:GHAMS:2022:369.

37 Zie in dit kader bijvoorbeeld ook Rb. Den Haag 10 februari 2022, nr. AWB-20/6395, ECLI:NL:RBDHA:2022:1917, r.o. 26-31.

38 Hof Amsterdam 15 maart 2022, nr. 21/00017, ECLI:NL:GHAMS:2022:1131, en A-G HR 14 november 2022, nr. 22/01352, ECLI:NL:PHR:2022:1051.

39 Rb. Gelderland 2 juni 2022, nr. 20/4506, ECLI:NL:RBGEL:2022:5229; Rb. Gelderland 3 juni 2022, nr. AWB 20/4460, ECLI:NL:RBGEL:2022:4869.

40 Hof Den Haag 29 april 2021, nr. BK-20/00682, ECLI:NL:GHDHA:2022:883; HR 22 april 2022, nr. 21/02468, ECLI:NL:HR:2022:643.

41 Hof Den Haag 1 december 2022, nr. BK-22/00374, ECLI:NL:DHDHA:2022:2502.

42 Rb. Zeeland-West-Brabant 20 oktober 2022, nr. 20/5590, ECLI:NL:RBZWB:2022:6093; Rb. Zeeland-West-Brabant 5 december 2022, nr. BRE-20/2014 en BRE-20/8216, ECLI:NL:RBZWB:2022:7527.

als de gekozen route overwegend door zakelijke overwegingen moeten zijn ingegeven. Daarbij dient aangetekend te worden dat bij meerdere opties gekozen mag worden voor de fiscaal meest gunstige route, zij het dat daaraan nog steeds zakelijke overwegingen ten grondslag moeten liggen.⁴³ Rechtbank Den Haag volgde deze lijn inzake de splitsingsvrijstelling met betrekking tot de overdracht van zendmasten. Hoewel het einddoel in de onderhavige transactie zakelijk was, was de route daarnaartoe dat niet: de verkrijgende entiteit was op het moment van vervreemding van de zendmasten niet met (een van) de vervreemders verbonden. Daardoor werd de splitsing geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Voorts wist belanghebbende niet aannemelijk te maken dat aan de gekozen vormgeving zakelijke overwegingen ten grondslag lagen.⁴⁴ Overigens oordeelde Rechtbank Gelderland in een andere zaak over zendmasten dat de splitsingsvrijstelling wél van toepassing was; in dat geval wist de belanghebbende wel aannemelijk te maken dat zakelijke overwegingen ten grondslag lagen aan doel én route.⁴⁵

Tot slot oordeelde het Hof Den Bosch dat een ruziesplitsing, hoewel deels ingegeven door aandeelhoudersbelangen (en derhalve niet zakelijk), ook in aanmerking komt voor de splitsingsvrijstelling. In het onderhavige geval was de continuïteit van de onderneming en het doorbreken van de patstelling binnen de onderneming voldoende om de zakelijke overwegingen van de splitsing aannemelijk te maken.⁴⁶

Over de auteurs



Mr. E.W.E.M. Cox

Etienne Cox is als vastgoedfiscalist werkzaam bij CMS te Amsterdam.



Mr. P.S.I. Wilmink

Puck Wilmink is werkzaam als fiscalist bij CMS. Ze richt zich in haar dagelijkse werkzaamheden hoofdzakelijk op de vastgoed fiscaliteit, waarbij ze gespecialiseerd is in omzet- en overdrachtsbelasting.

⁴³ A-G HR 3 november 2021, nr. 21/01170, ECLI:NL:PHR:2021:1037; HR 14 januari 2022, nr. 21/01170, ECLI:NL:HR:2022:17.

⁴⁴ Rb. Den Haag 10 februari 2022, nr. AWB-20/6395, ECLI:NL:RBDHA:2022:1917.

⁴⁵ Rb. Gelderland 11 maart 2022, nr. AWB-20/6119, ECLI:NL:RBGEL:2022:1297.

⁴⁶ Hof 's-Hertogenbosch 4 mei 2022, nr. 20/00795, ECLI:NL:GHSHE:2022:1477.