

2. Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2023

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

In 2023 werd de vastgoedmarkt getroffen door stijgende rentes, inflatie en hoge bouw- en loonkosten. Het politieke beleid lijkt echter bijna procyclisch: de (voor)genomen wettelijke maatregelen straffen investeringen in vastgoed eerder af dan dat deze worden aangemoedigd. De rechter is gebonden aan die wet. Dat was ook de tendens in de jurisprudentie van afgelopen jaar. Als de wet niet strijdig is met EU-recht, heeft de rechter weinig tot geen speelruimte. Kortom, de wetgever is aan zet om te bewerkstelligen dat hetgeen belast moet worden ook daadwerkelijk belast wordt en dat geen overbelasting plaatsvindt.

1. De aan- en verkoop van vastgoed(aandelen)

De levering van vastgoed is in de regel belast met overdrachtsbelasting tegen een tarief van 10,4%. Dit is anders als een als zodanig handelend btw-ondernemer een bouwterrein of nieuw vervaardigd gebouw (op)levert. Dan is btw verschuldigd en kan – onder voorwaarden – een beroep worden gedaan op een vrijstelling van overdrachtsbelasting.

Een privépersoon die actief stappen heeft ondernomen om te bewerkstelligen dat woningbouw mogelijk werd op zijn percelen, die hij vervolgens als bouwterrein kon verkopen, verricht meer dan de loutere uitoefening van zijn eigendomsrecht. Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant leverde hij de grond zodoende als btw-ondernemer.¹

Onder bouwterrein moet worden verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met één of meer gebouwen. Het gaat dan om de objectieve bouwbestemming; niet de bestemming volgens het bestemmingsplan of de subjectieve bestemming van verkoper en/of koper. Het onlangs geactualiseerde Besluit onroerende zaken omzetbelasting (hierna: het Vastgoedbesluit) benadrukt dat de enkele omstandigheid dat de betrokken partijen niet de intentie hebben om het terrein zelf te bebouwen er niet aan in de weg hoeft te staan dat het terrein – met inachtneming van alle omstandigheden – toch daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd.²

Zoals volgt uit het vorenstaande, moet een perceel onbebouwd zijn wil het als bouwterrein kunnen kwalificeren.

Ondanks dat de klinkers van een parkeerterrein opnieuw te gebruiken zijn, is een parkeerterrein niet eenvoudig te demonteren en verplaatsen. Een met klinkers bestraat parkeerterrein met stoepranden, lantaarnpalen en afwateringspunten die zijn aangesloten op de riolering, moet dus worden aangemerkt als bebouwde grond en niet als bouwterrein.³

Wanneer bestaande bebouwing, in casu een asfaltpad, parkeerplaatsen, fietsenstalling en monumentale theekoepl, naar aard en omvang zo gering is dat deze als verwaarloosbaar moet worden beschouwd, kan grond toch als onbebouwd worden aangemerkt.⁴ Toch vragen wij ons af of daadwerkelijke bebouwing zomaar kan worden weggedacht als deze relatief beperkt is en niet door de verkoper wordt verwijderd – of dat het bevredigender en rechtens juist is om een knip te maken tussen bebouwd en onbebouwd.

Niet alleen de levering van bouwterrein maar ook van een nieuw gebouw, tot twee jaar na de eerste ingebruikneming, is van rechtswege btw-belast. Het btw-regime geldt ook voor oude gebouwen die zo ingrijpend zijn verbouwd dat daardoor een in wezen nieuw gebouw is ontstaan. We hebben het dan vaak over ‘vernieuwbouw’. In het eerste kwartaal van 2023 heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant uitspraak gedaan in een drietal zaken omtrent dit onderwerp en net voor kerst in een vierde zaak.⁵ Rechtbank

1 Rb. Zeeland-West-Brabant 15 februari 2023, nr. BRE 19/2290, ECLI:NL:RBZWB:2023:1025.

2 Besluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908.

3 Rb. Gelderland 11 januari 2023, nr. AWB-21/4687, ECLI:NL:RBGEL:2023:66.

4 Rb. Gelderland 22 mei 2023, nr. AWB-22/2343, ECLI:NL:RBGEL:2023/2859 en – meer algemeen – onderdeel 4.4.2 van het Vastgoedbesluit.

5 Rb. Zeeland-West-Brabant 31 januari 2023, nr. 20/7005, ECLI:NL:RBZWB:2023:569, 10 maart 2023, nr. BRE-20/78, ECLI:NL:RBZWB:2023:1547, 27 maart 2023, nr. 19/5757, ECLI:NL:RBZWB:2023:1980, en 14 december 2023, nr. 21/645, ECLI:NL:RBZWB:2023:8748.

Noord-Holland in een zaak uit oktober 2023.⁶ De strekking van deze zaken was dat, conform het dictum van de Hoge Raad, alleen ingrijpende wijzigingen in de bouwkundige constructie de conclusie kunnen rechtvaardigen dat door een verbouwing een fiscaal nieuw gebouw is voortgebracht.⁷ Als de werkzaamheden te weinig omvangrijk zijn en de oorspronkelijke bouwkundige constructie in stand is gebleven, zal niet snel sprake zijn van een nieuw gebouw. Wel is het mogelijk dat een nieuw gedeelte in, op of aan een bestaand gebouw is gerealiseerd, zoals een *skylounge* op de bestaande bebouwing of een nieuwe verdieping binnen een watertoren. Wanneer dit nieuwe deel afzonderlijk kan worden gebruikt of verhuurd, wordt de levering binnen voornoemde tweejaarstermijn aangemerkt als de zelfstandige levering van een nieuw gebouw. Units die niet zelfstandig bruikbaar zijn, omdat zij niet beschikken over voorzieningen voor primaire levensbehoeften (zoals sanitair en een pantry) delen het fiscale lot van het gebouw in zijn geheel.⁸ Naar aanleiding van de zaak *Promo 54* van het HvJ EU wordt in de fiscale vakliteratuur de vraag gesteld of de Wet OB 1968 en/of de jurisprudentie van de Hoge Raad te strikt is.⁹ Uit de Europese zaak zou kunnen worden afgeleid dat de levering van ieder verbouwd oud gebouw aan de btw-heffing moet worden onderworpen, als met de verkooptransactie toegevoegde waarde wordt gegenereerd.¹⁰ Men komt dan dus eerder in de btw-sfeer. In veel gevallen (wanneer de koper geen of een beperkt btw-aftrekrecht geniet), zal de in wezen nieuwbouw-jurisprudentie van de Hoge Raad echter voordeliger zijn; belastingplichtigen kunnen zich op deze jurisprudentie blijven beroepen tot de Hoge Raad om zou gaan.

Vastgoed aandelen

Niet alleen de rechtstreekse verkrijging van in Nederland gelegen vastgoed kan onderworpen zijn aan de heffing van overdrachtsbelasting. Ook de verkrijging van een aanmerkelijk belang (van ten minste een derde) in een onroerende zaakrechtspersoon is in beginsel belast met overdrachtsbelasting. In art. 4 WBRV is immers een antiontgaansbepaling opgenomen, waarvan de ratio onder meer is 'te voorkomen dat door middel van het tussenschuiven van rechtspersonen de heffing van overdrachtsbelasting wordt ontgaan'.¹¹ Deze doelstelling van art. 4 WBRV is in zijn toepassingsvoorwaarden geobjectiveerd vastgelegd en biedt daarom geen steun voor de opvatting dat heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft indien de verkrijging niet is gericht

op het ontgaan van overdrachtsbelasting, aldus Hof Den Bosch.¹² Met andere woorden, als aan de voorwaarden wordt voldaan is de verkrijging van vastgoedaandelen belast – ongeacht het oogmerk van de transactie (al dan niet ontgaan van overdrachtsbelasting). *Lex dura sed lex*. Eén van voornoemde toepassingsvoorwaarden is dat de bezittingen van een onroerendezaakrechtspersoon op het moment van de verkrijging of op enig tijdstip in het daaraan voorafgaande jaar voor meer dan 50% bestaan uit onroerende zaken; de zogenoemde bezitsei. Toetsing van de bezitsei geschiedt aan de hand van de actiefposten op de fiscale balans van de betreffende rechtspersoon of groep; er wordt niet gekeken naar de (meer)waarde van de onderneming die met het geheel van die bezittingen wordt gedreven. Zodoende wordt alleen goodwill die is gekocht en die op de balans is opgenomen als bezitting in de zin van art. 4 WBRV in aanmerking genomen.¹³

Een andere toepassingsvoorwaarde is dat het vastgoed voor 70% of meer wordt aangehouden ter ontwikkeling of exploitatie (de doeleis). Ook voor de toetsing aan de doeleis dient – net als bij de bezitsei – tussen gelieerde vennootschappen consolidatie plaats te vinden. Onder voorwaarden heeft dit tot gevolg dat niet wordt voldaan aan de doeleis als vastgoedobjecten worden verhuurd aan bijvoorbeeld een dochter- of zustervenootschap, waarin het vastgoed voor andere bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt. Wanneer en hoe wordt geconsolideerd is wettelijk bepaald. Een ruimere uitleg wordt in de jurisprudentie afgewezen.¹⁴

In navolging van de Hoge Raad in een arrest uit 1980,¹⁵ oordeelde Rechtbank Zeeland-West-Brabant dat de inkoop van aandelen door een onroerendezaakrechtspersoon een belastbaar feit is voor de overdrachtsbelasting, ongeacht of deze aandelen vervolgens al dan niet worden ingetrokken en mits uiteraard wordt voldaan aan de kwantitatieve toets.¹⁶ In een beleidsbesluit is een tegemoetkoming opgenomen, mits de onderlinge gerechtigheid van de aandeelhouder(s) tot het vermogen van de onroerendezaakrechtspersoon niet wijzigt door de intrekking van de aandelen.¹⁷

In het Belastingplan 2024 is opgenomen dat de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting met ingang van 1 januari 2025 (!) wordt afgeschaft bij de verwerving van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon.¹⁸ Als gevolg

6 Rb. Noord-Holland 26 oktober 2023, nr. AWB-23/1359, ECLI:NL:RBNHO:2023:11648.

7 HR 4 november 2022, nr. 22/01246, ECLI:NL:HR:2022:1577, en HR 11 november 2022, nr. 20/01344, ECLI:NL:HR:2022:1609.

8 HR 30 juni 2023, nr. 22/03054, ECLI:NL:HR:2023:999.

9 Zie onder meer P. Berkhuizen, 'Vervaardiging bij verbouwingen van vastgoed naar de vuilnisbak?', *WFR* 2023/152, M. Soltysik, 'Is de in wezen nieuwbouw-jurisprudentie aan een verbouwing toe?', *FTV* 2023/11, en P. Tielemans, 'Opnieuw' eerste ingebruikneming na vernieuwbouw onroerende zaak', *BtwBrief* 2023/54.

10 HvJ EU 9 maart 2023, X-239/22, ECLI:EU:C:2023:181 (*Promo 54 SA*).

11 *Kamerstukken II* 1999/2000, 27030, nr. 3.

12 Hof 's-Hertogenbosch 29 maart 2023, nr. 21/00777, ECLI:NL:GHSHE:2023:1033.

13 HR 27 januari 2023, nr. 21/03444, ECLI:NL:HR:2023:103.

14 Rb. Zeeland-West-Brabant 5 december 2022, nrs. BRE-20/8214 en 20/8216, ECLI:NL:RBZWB:2022:7527, en Rb. Gelderland 23 januari 2023, nr. AWB-21/3419, ECLI:NL:RBGEL:2023:292. In dezelfde zaak hanteert Rb. Gelderland ook eenzelfde strakke interpretatie van de bedrijfsopvolgingsregeling in art. 15 lid 1 aanhef en onderdeel b WBRV. Ook de Belastingdienst staat voor een strikte lezing van laatstgenoemd wetsartikel, gelet op het standpunt van de Kennisgroep overdrachtsbelasting van 26 januari 2023, laatstelijk gewijzigd op 24 maart 2023, KG:052:2022:11.

15 HR 1 oktober 1980, nr. 20.066, ECLI:NL:HR:1980:AW9884.

16 Rb. Zeeland-West-Brabant 11 oktober 2023, nr. BRE 22/2453, ECLI:NL:RBZWB:2023:7073.

17 Besluit van 23 april 2021, nr. 2021-64140, onderdeel 5.3.

18 *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 2.

hiervan wordt de indirecte verkrijging van een nieuw vervaardigde onroerende zaak onderworpen aan overdrachtsbelasting tegen het nieuwe tarief van 4%, berekend over de waarde in het economische verkeer van het betreffende gebouw. Een beroep op de samenloopvrijstelling blijft echter mogelijk als het nieuwbouwobject gedurende de eerste twee jaar na de aandelenverwerving voor ten minste 90% wordt gebruikt voor btw-belaste activiteiten. Er is overgangsrecht opgenomen voor vastgoedaandelen-transacties die de betrokken partijen vóór 19 september 2023 om 15:15 uur schriftelijk zijn overeengekomen, in bijvoorbeeld een intentieovereenkomst. Op verzoek aan de inspecteur blijft in zulke gevallen overdrachtsbelastingheffing alsnog achterwege, mits de aandelenverkrijging plaatsvindt vóór 1 januari 2030 en vooropgesteld dat aan de volgende cumulatieve voorwaarden wordt voldaan:

1. de (intentie)overeenkomst is gesloten vóór 19 september 2023 om 15:15 uur;
2. het verzoek, met daarbij een afschrift van de betreffende (intentie)overeenkomst, is binnen drie maanden na 1 januari 2024 bij de inspecteur ingediend; en
3. het is aannemelijk dat het sluiten van de (intentie)overeenkomst niet hoofdzakelijk is gericht op het gebruikmaken van het overgangsrecht.

In het besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 (hierna: het Samenloopbesluit), is momenteel een goedkeuring opgenomen op basis waarvan nieuwe onroerende zaken met deelgerechtigdheden in niet-rechtspersonen (bijvoorbeeld commanditaire vennootschappen) vrij van btw en vrij van overdrachtsbelasting overgedragen kunnen worden. Nu het Belastingplan 2024 is aangenomen, zal de betreffende goedkeuring worden aangepast zodat aandelentransacties en transacties met deelgerechtigdheden gelijk worden behandeld.

Over de verdere details van en commentaren op deze wetsaanpassingen verwijzen we graag naar de eerdere bijdragen in dit tijdschrift.¹⁹

Overdracht onderneming

De overdracht van een verhuurd vastgoedobject kan onder omstandigheden 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 (ook wel: de overdracht van een onderneming). In zulk geval wordt voor de btw geacht dat geen levering of dienst plaatsvindt, zodat geen btw verschuldigd wordt ter zake van de transactie. De overnemer treedt voor de btw-heffing in de plaats van de overdrager, althans ten aanzien van het overgenomen bedrijf(sonderdeel). Het betreft dan onder meer lopende herzieningsperioden en een optie voor btw-belaste verhuur. De vraag is of art. 37d Wet OB 1968 ook speelt indien een projectontwikkelaar een (kort) verhuurd wooncomplex

overdraagt aan een belegger. Vorig jaar schreven we dat Hof Arnhem-Leeuwarden, in tegenstelling tot haar eerdere uitspraak in een vergelijkbaar geval, art. 37d Wet OB 1968 inderdaad van toepassing achtte in een tweetal zaken.²⁰ In beide zaken is cassatie aangetekend en wachten we nog altijd op het eindoordeel van de Hoge Raad.²¹

In de tussentijd heeft het HvJ EU zich uitgelaten over een soortgelijke kwestie in een van oorsprong Poolse zaak.²² In de onderhavige zaak had een koper een verhuurd winkelcentrum verworven, met alle daartoe behorende aanhoorigheden en de ermee samenhangende rechten, waaronder de huurovereenkomsten, niet vervallen bouwgaranties, intellectuele-eigendomsrechten en websites. De verkoper had evenwel niet zijn gehele onderneming overgedragen; bepaalde overeenkomsten bleven achter. Zo moest de koper onder meer nieuwe contracten sluiten voor het beheer en de verzekering van het object. In de zaak stond centraal of noodzakelijk is dat alle activa en passiva worden overgedragen die betrekking hebben op de onderneming die wordt verkocht, of dat volstaat dat alleen de wezenlijke elementen worden geleverd die noodzakelijk of voldoende zijn voor de uitoefening van de overgedragen onderneming. Volgens het HvJ EU is dat laatste het geval. Tevens herinnert het HvJ EU eraan dat de overnemer het voornemen moet hebben om de overgedragen onderneming te exploiteren en niet alleen om de betrokken activiteit onmiddellijk te beëindigen en eventueel de voorraden te verkopen.

Uit de verwijzing van de Poolse rechter lijkt te kunnen worden opgemaakt dat de verkoper een projectontwikkelaar was die het winkelcentrum had laten realiseren en – ter bevordering van de verkoop – in verhuur had genomen. In de beschikking van het HvJ EU wordt daarentegen in het geheel niet ingegaan op de algehele bedrijfsactiviteit van de verkoper. Daaruit leiden we af dat voor de beoordeling van de vraag of sprake is van de overdracht van een algemeenheid, de aard van de bedrijfsactiviteiten van verkoper en koper niet relevant is (of in ieder geval niet doorslaggevend).

Ondanks de toepassing van art. 37d Wet OB 1968 kan vooralsnog wel een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting van art. 15 lid 1 onderdeel a WBRV, mits aan de voorwaarden van onderdeel 2.2.2 van het Samenloopbesluit wordt voldaan. We schrijven ‘vooralsnog’, omdat in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2024 is opgenomen dat het kabinet monitort in hoeverre – nadat de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting ten aanzien van vastgoedaandelen-transacties is beperkt – art. 37d Wet OB 1968 onbedoeld wordt ingezet om belastingheffing te voorkomen of beperken.²³

19 R.A. Wolf & C. Noorlander, ‘Overdrachtsbelasting; een nieuw regime voor vastgoedaandelen-transacties’, *VGFC* 2023/66, en E.W.E.M. Cox, ‘Doorkijkers zijn doodkijkers’, *VGFC* 2023/32.

20 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:GHARL:2022:4042.

21 Bij de HR bekend onder de zaaknummers 22/02347 en 22/02351.

22 HvJ EU 16 januari 2023, C-729/21, ECLI:EU:C:2023:74 (W).

23 *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 3, p 35.

Tarief (overdrachtsbelasting)

In 2023 is een aantal zaken gewezen omtrent de vraag of een gebouw als (aanhorigheid bij een) woning kan worden aangemerkt. Dit is relevant voor het van toepassing zijnde overdrachtsbelastingtarief. Voor verkrijging van een woning door een natuurlijk persoon die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken geldt immers een verlaagd tarief van 2%. Is de verkrijger jonger dan 35 jaar en de koopprijs van de woning niet hoger dan € 440.000 (met ingang van 1 januari 2024: € 510.000), dan kan mogelijk zelfs de startersvrijstelling van toepassing zijn. Uit verschillende rechtelijke uitspraken blijkt dat naar de oorspronkelijke aard van het pand dient te worden gekeken om de fiscale kwalificatie van het pand te bepalen. Wanneer het pand nadien verbouwd is, kan zij alleen haar oorspronkelijke aard hebben behouden indien niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor zijn oorspronkelijke doel/aard geschikt te maken.²⁴ Wanneer het pand zodanig is verbouwd dat het niet meer eenvoudig tot zijn oorspronkelijke doel/aard kan worden teruggebracht, dan is het reguliere tarief van 10,4% van toepassing (indien en voor zover geen beroep kan worden gedaan op een vrijstelling).

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft zich daarnaast in verschillende zaken uit 2023 uitgelaten over het begrip 'aanhorigheid' van art. 14 lid 6 WBRV.²⁵ Of een perceel of (bij)gebouw – in de ene zaak betrof het de boerderijwoning met voormalige agrarische opstallen, ondergrond en landbouwgrond, in de andere zaak een woonhuis met ondergrond, een erftuin en twee percelen van een aantal hectaren – aanhorig is aan een woning, hangt volgens de rechtbank van meerdere factoren af. Zo moet onder andere worden gekeken naar de grootte van de betrokken percelen en de daarop gerealiseerde bebouwing, de bouwstijl van de woning en de bijgebouwen, de afstand tot de woning, het bestemmingsplan en de eventuele afscheiding tussen de verschillende gebouwen/percelen.

Tot slot heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant zich uitgelaten over toepassing van het verlaagde tarief bij de verkrijging van de economische eigendom van een woning. Het 2%-tarief kon in dat specifieke geval niet worden toegepast, omdat slechts 80% van de economische eigendom van een woning werd verkregen. Hoewel eerder in 2023 goedkeurend beleid is gepubliceerd over de toepassing van het verlaagde tarief ten aanzien van de economische eigendomsverkrijging van een woning, is dat goedkeurend beleid (en daarmee het verlaagde tarief) alleen van toepassing

wanneer 'een koper, vooruitlopend op de verkrijging van de juridisch eigendom van een woning (...) van de verkoper de economische eigendom verkrijgt (...).'²⁶ Nu de koper in de zaak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant de juridische eigendom niet zou verkrijgen, kon het besluit niet worden toegepast.

Ondernemersfaciliteiten

In de overdrachtsbelasting bestaat een aantal specifieke vrijstellingen voor vastgoedtransacties die plaatsvinden in het kader van een fusie, splitsing, of interne reorganisatie. Aan toepassing van de vrijstelling zijn strikte voorwaarden verbonden. Zo geldt de vrijstelling voor interne reorganisaties alleen voor overdrachten binnen een concern in de zin van art. 5b Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (en mits aan de andere vereisten wordt voldaan). Uit het Uitvoeringsbesluit volgt dat natuurlijke personen geen deel kunnen uitmaken van een concern in voornoemde zin. Dat voelt misschien raar, met name wanneer het de overdracht van of aan een DGA betreft, maar is niet discriminatoir: de ene natuurlijke persoon wordt immers niet anders behandeld dan de andere.²⁷ Klachten tegen deze beslissing van Hof Arnhem-Leeuwarden konden niet tot cassatie leiden.²⁸ De splitsingsvrijstelling geldt niet als de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Als er geen zakelijke overwegingen aan de splitsing ten grondslag liggen, wordt aangenomen dat deze gericht is op ontgaan of uitstel van belastingheffing. Zulke zakelijke motieven moeten bestaan voor zowel het einddoel (hetgeen met de afsplitsing wordt bereikt) als de weg ernaartoe (de gekozen route van splitsing in plaats van bijvoorbeeld een overdracht onder bijzondere titel).

Het verdelen van de door een vennootschap gehouden vermogensbestanddelen om uiteindelijk te komen tot een ontvlechting tussen de (conflicteuze) relatie van de broer en zus als zelfstandig bevoegd bestuurders, is zakelijk. De keuzevrijheid van belanghebbende om de fiscaal meest gunstige weg te kiezen vormt het uitgangspunt, tenzij de inspecteur aannemelijk maakt dat de splitsing een anti-fiscale omweg was of bevatte. Er is pas sprake van een omweg of kunstgreep als de gekozen route ook afgezien van de fiscaliteit niet of minder voor de hand ligt dan een alternatieve route naar hetzelfde einddoel.²⁹ Met andere woorden, dat aan de keuze voor de weg van de afsplitsing mede fiscale overwegingen ten grondslag (kunnen) hebben gelegen, namelijk het gebruik kunnen maken van de splitsingsfaciliteit, maakt op zichzelf nog niet dat de splitsing een volstrekt overheersend antifiscaal motief heeft.³⁰ Er is overigens niet vereist dat een onderneming wordt overge-

24 HR 22 december 2023, nr. 23/01020, ECLI:NL:HR:2023:1783, Hof Arnhem-Leeuwarden 19 september 2023, nr. 22/00697, ECLI:NL:GHARL:2023:7921, Hof 's-Hertogenbosch 9 augustus 2023, nrs. 21/01530 en 21/01531, ECLI:NL:GHSHE:2023:2594, Hof Arnhem-Leeuwarden 31 januari 2023, nr. 21/01634, ECLI:NL:GHARL:2023:904, Rb. Zeeland-West-Brabant 16 augustus 2023, nr. BRE-22/1439, ECLI:NL:RBZWB:2023:5703, Rb. Noord-Nederland 20 juli 2023, nr. LEE-22/2341, ECLI:NL:RBNNE:2023:3142, en Rb. Zeeland-West-Brabant, nr. BRE-22/1443, ECLI:NL:RBZWB:2023:5708.

25 Rb. Zeeland-West-Brabant 6 juli 2023, nr. 21/2092, ECLI:NL:RBZWB:2023:4683, en Rb. Zeeland-West-Brabant 16 augustus 2023, nrs. BRE-22/1392 en 22/1580, ECLI:NL:RBZWB:2023:5710.

26 Rb. Zeeland-West-Brabant 17 augustus 2023, nr. BRE 22/2737, ECLI:NL:RBZWB:2023:5805, en Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2023, nr. 2023-2.

27 Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2022, nrs. 21/00262 en 21/00264, ECLI:NL:HR:2022:3069.

28 HR 10 februari 2023, nr. 22/01842, ECLI:NL:HR:2023:212.

29 HR 20 januari 2023, nr. 22/02124, ECLI:NL:HR:2023:64.

30 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 januari 2023, nr. 21/01591, ECLI:NL:GHARL:2023:6.

dragen. De enkele omstandigheid dat de bij een splitsing betrokken vennootschappen geen onderneming uitoefenen, sluit niet uit dat de splitsing plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.³¹ De juridische fusie tussen twee stichtingen beruiste juist op zakelijke gronden, nu de verdwijnende stichting een zekere *substance* had en de verkrijgende stichting door de fusie een bepaalde efficiency en synergievoordelen behaalde.³²

In maart van 2023 heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant geoordeeld dat niet alleen de verkrijging van activa van een (af)splitsende vennootschap in aanmerking komt voor de splitsingsvrijstelling, maar ook de verkrijging van bij de (af)splitsing uitgereikte aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon.³³ De rechtbank acht het toepassingsbereik van de faciliteit ruimer dan de staatssecretaris van Financiën in zijn besluit van 25 mei 2018, nr. 2018-50125.

In de Voorjaarsnota 2023 is overigens opgemerkt dat nader onderzoek zal plaatsvinden naar belastingontwijking via de splitsingsvrijstelling. Een beleids optie is om de voorwaarden van deze vrijstelling meer in lijn te brengen met de fusievrijstelling en interne reorganisatievrijstelling. Er zou dan in de toekomst mogelijk ook een aanhoudings- en voortzettingseis voor de splitsingsvrijstelling gaan gelden.³⁴

2. Vastgoedexploitatie

Verhuur

Op grond van art. 11 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 is de verhuur van onroerende zaken in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting. Er geldt een uitzondering op de btw-vrijstelling ter zake van de verhuur binnen het kader van hotel- en vakantiebedrijfsbedrijf voor kort verblijf (ook wel *short stay*), verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, van parkeerruimte en van safeloketten en als partijen opteren voor een met btw-belaste verhuur.

Kwalificatie dienstverlening

In 2023 heeft de rechter zich meermaals gebogen over de vraag of sprake was van *short stay*-verhuur of niet. In het kader van kamerverhuur in een hospice heeft Hof Den Haag geoordeeld dat sprake was van het verlenen van zorg aan de gasten en het coördineren van de aan de gasten door derden verleende zorg. Belanghebbende bood huisvesting, alsook maaltijden en dranken en zorgde voor de aanwezigheid van vrijwilligers die ondersteuning boden aan gasten, kookten, huishoudelijke taken verrichtten en de tuin onderhielden. Daarnaast was belanghebbende vast aanspreekpunt voor de gasten, naasten, huisartsen en verpleegkundigen. Het hof kwam tot de conclusie dat geen sprake was van tijdelijke verhuur van gastenkamers, maar btw-vrijgestelde (zorg) dienstverlening.³⁵

Eveneens in het kader van *short stay*, oordeelde Rechtbank Gelderland in augustus dat de verhuur van 24 gemeubileerde appartementen wél kwalificeerde als *short stay*, omdat met het verstrekken van accommodatie in concurrentie werd getreden met hotel- en vakantiebedrijfsbedrijven. De rechtbank voegde daaraan toe dat het niet relevant was dat een aantal van de bewoners in de Basisregistratie Personen op het adres stond ingeschreven. De kwalificatie van de dienst is afhankelijk van de aard van de betrokken prestatie(s) en niet van de persoonlijke omstandigheden van de afnemer(s).³⁶

In dezelfde zin accordeerde de Hoge Raad het oordeel van het Hof Arnhem-Leeuwarden dat het al dan niet passieve karakter van de verhuur van onroerende zaken wordt bepaald door de aard van de handeling zelf en niet afhankelijk is van de wijze waarop de huurder het betrokken goed gebruikt.³⁷ Als de prestaties van de gebouweigenaar jegens de gebruiker(s) meer omvatten dan passieve verhuur van onroerende zaken, komt de btw-vrijstelling niet aan de orde.

Tot slot heeft Hof Amsterdam zich in februari uitgelaten over de fiscale kwalificatie van verhuur van houten opslagkisten. De huurder heeft een sleutel van de gehuurde kist(en), maar kan daar niet 24/7 bij. Op afspraak is het mogelijk om toegang tot de gehuurde kist te krijgen; deze wordt dan door verhuurder tijdelijk op een toegankelijke plek geplaatst, zodat huurder bij de kist kan. Daarnaast verleent verhuurder assistentie bij het in- en uitladen van de inboedel in de kist en het transport van de inboedelkist naar en van de opslaglocatie. Het hof vond dat geen sprake was van verhuur van onroerend goed: de bijkomende diensten hadden toegevoegde waarde van betekenis, zodat de overeenkomst niet enkel strekte tot het passief ter beschikking stellen van een inboedelkist.³⁸ Uit de uitspraak leiden we af dat de afnemer zelf geen toegang had tot de fysieke locatie waar zijn inboedel werd opgeslagen, zodat we de uitkomst goed kunnen volgen.

In het Vastgoedbesluit omschrijft de staatssecretaris van Financiën welk aanvullende dienstbetoon volgens hem te weinig is om af te doen aan de kwalificatie als 'verhuur'.³⁹

Optie btw-belaste verhuur

Zoals gezegd, kunnen partijen (verhuurder en huurder) gezamenlijk ervoor kiezen om te worden uitgezonderd van de vrijstelling van omzetbelasting. Deze keuze is enkel mogelijk ten aanzien van niet-woningen en wanneer de huurder het gehuurde blijvend gebruikt voor handelingen die recht geven op ten minste 90% btw-aftrek. Voorts geldt een aantal formele voorwaarden.

In de praktijk komt het weleens voor dat niet (op de juiste wijze) is geopteerd voor een btw-belaste verhuur. In het nieuwe Vastgoedbesluit is ruimhartig beleid opgenomen

31 Hof Den Haag 26 april 2023, nr. BK-22/00309, ECLI:NL:GHDHA:2023:860.

32 Hof Amsterdam 23 mei 2023, nr. 21/01829, ECLI:NL:GHAMS:2023:1384.

33 Rb. Zeeland-West-Brabant 23 maart 2023, nr. BRE 21/2397, ECLI:NL:RBZWB:2023:1900.

34 Kamerstukken II 2022/23, 36350, nr. 1.

35 Hof Den Haag 10 mei 2023, nrs. BK-22/00770 tot en met BK-22/00772, ECLI:NL:GHDHA:2023:1823.

36 Rb. Gelderland 17 augustus 2023, nrs. AWB-22/520 en 22/521, ECLI:NL:RBGEL:2023:4688.

37 HR 26 mei 2023, nr. 21/00236, ECLI:NL:HR:2023:786.

38 Hof Amsterdam 9 februari 2023, nrs. 21/00481 tot en met 21/00484, ECLI:NL:GHAMS:2023:1001.

39 Onderdeel 5.2.4 van het Vastgoedbesluit.

voor zulke situaties, mits partijen hebben gehandeld alsof rechtsgeldig geopteerd is voor een btw-belaste verhuur. In dat geval kan met terugwerkende kracht tot de ingangsdatum van de huurovereenkomst worden geopteerd voor btw-heffing. Het Vastgoedbesluit eist wel dat gedurende de gehele periode is voldaan aan de 90%-eis. Daarnaast dient het formele gebrek te worden hersteld binnen een redelijke termijn na de ontdekking daarvan.

Verder is in het Vastgoedbesluit opgenomen dat een digitale huurovereenkomst die voldoet aan de in art. 6:227a BW gestelde voorwaarden, wordt gelijkgesteld met een schriftelijke huurovereenkomst.

Tot slot zijn de voorwaarden verduidelijkt die gelden voor het opschorten van de referentieperiode. Dat is de periode waarbinnen vastgoed in gebruik moet worden genomen, wil rechtsgeldig worden geopteerd voor btw-belaste verhuur (of een btw-belaste levering).

Servicekosten en nutsvoorzieningen

In het Vastgoedbesluit is voorts een wijziging opgenomen met betrekking tot de btw-behandeling van servicekosten en nutsvoorzieningen. Volgens de vorige versie van het besluit volgen servicekosten die worden berekend in geval van woningverhuur het btw-regime van de verhuurdienst en zijn dus van btw-heffing vrijgesteld. Op grond van het nieuwe Vastgoedbesluit moet worden bepaald of de prestaties waarvoor de kosten in rekening worden gebracht afzonderlijke prestaties vormen met een eigen btw-regime, of bijkomende prestaties die het btw-regime van de verhuurdienst volgen. Van een afzonderlijke prestatie is sprake als de huurders de dienstverrichter kunnen kiezen en de handeling als afzonderlijke post op de factuur is vermeld.

Pro rata aftrek (btw)

Wanneer een ondernemer zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde prestaties verricht, kan in beginsel btw op kosten die niet direct toerekenbaar zijn aan de btw-belaste of vrijgestelde prestatie in aftrek komen op basis van een zogeheten 'pro rata'. Deze kan worden berekend door de belaste omzet te delen door de totale omzet. Wanneer een andere berekeningsmethodiek beter aansluit bij de werkelijkheid, kan daarvan gebruikgemaakt worden, mits aannemelijk wordt gemaakt dat het werkelijke gebruik van goederen en diensten, als geheel genomen, anders is dan uit de omzetverhouding volgt.

De Hoge Raad, Hof Amsterdam en Hof Arnhem-Leeuwarden hebben zich in 2023 gebogen over vraagstukken waarbij de belanghebbenden de pro rata wilden vaststellen aan de hand van werkelijk gebruik in plaats van omzetverhoudingen. Zowel de Hoge Raad als de hoven oordeelden dat wanneer wordt afgeweken van een pro rata op basis van omzetverhoudingen, dit op basis van objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens dient te geschieden. In alle gevallen achtte de rechter dat de belanghebbenden de objectiviteit en nauwkeurigheid van de door hen aangedra-

gen gegevens onvoldoende aannemelijk maakten en werd een pro rata op basis van werkelijk gebruik afgewezen.⁴⁰ Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft geoordeeld dat het berekenen van de pro rata aan de hand van toekomstige, nog te realiseren omzet juist was. Voor aftrek van btw op goederen die nog niet in gebruik zijn of kunnen worden genomen, geldt volgens de rechtbank dat aftrek plaatsvindt conform de bestemming van de goederen op het moment dat de btw in rekening wordt gebracht. Als later blijkt dat te veel of te weinig belasting in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het (werkelijk) gebruik is gerechtigd, dan moet de aftrek op dat latere moment alsnog worden gecorrigeerd.⁴¹

Duurzaamheid

In het kader van zonnepanelen zijn uitspraken gedaan door onder meer Hof Den Bosch en Rechtbank Noord-Holland.⁴² Het betrof in beide gevallen zonnepanelen die waren geplaatst op het dak van een woning. De belanghebbenden in de betreffende zaken wilden aanspraak maken op aftrek van btw op kosten in het kader van de realisatie van een woning met zonnepanelen op het dak. In beide gevallen werd geoordeeld dat er geen rechtstreeks verband bestond tussen de bouw van de woning en de latere energieleveringen. In dit kader werd verwezen naar het 'hoe dan ook'-criterium van de Hoge Raad, waarmee wordt bedoeld dat belanghebbende de kosten voor de woning hoe dan ook zou hebben gemaakt; ook wanneer hij de zonnepanelen niet zou hebben aangeschaft.⁴³ Zodoende kan niet worden gezegd dat de stichtingskosten van de woning zijn gemaakt ten behoeve van een latere btw-belaste prestatie, zoals het met zonnepanelen opwekken en tegen vergoeding leveren van elektriciteit. In de zaken van Hof Den Bosch en Rechtbank Noord-Holland werd dan ook geoordeeld dat de kosten hoe dan ook zouden zijn gemaakt, ook wanneer de zonnepanelen (uiteindelijk) niet waren aangeschaft. Dientengevolge had de belanghebbende in de zaak van Hof Den Bosch geen recht op aftrek van omzetbelasting die drukte op de kosten voor de realisatie van de woning en het dak van de woning. De belanghebbende in de zaak van Rechtbank Noord-Holland werd niet aangemerkt als btw-ondernemer, zodat hij geen voorbelasting kon aftrekken, omdat hij volgens de rechtbank geen economische prestatie(s) verrichtte.

In het Vastgoedbesluit is een goedkeuring opgenomen voor de verhuur van niet-geïntegreerde zonnepanelen op of in de nabijheid van een woning door dezelfde verhuurder. In

40 HR 15 september 2023, nr. 21/02167, ECLI:NL:HR:2023:1237, Hof Amsterdam 25 mei 2023, nrs. 21/00394 tot en met 21/00403, ECLI:NL:GHAMS:2023:1500, en Hof Arnhem-Leeuwarden 10 oktober 2023, nr. 22/1797, ECLI:NL:GHARL:2023:8625.

41 Rb. Zeeland-West-Brabant 13 september 2023, nr. BRE 20/10036-10038, ECLI:NL:RBZWB:2023:6460.

42 Hof 's-Hertogenbosch 30 augustus 2023, nr. 22/00305, ECLI:NL:GHSHE:2023:2778, en Rb. Noord-Holland 17 januari 2023, nr. AWB-21/570, ECLI:NL:RBNHO:2023:416.

43 HR 16 juli 2021, nr. 19/02837, ECLI:NL:HR:2021:1158.

dergelijke gevallen kwalificeert de verhuur van de zonnepanelen als bijkomende prestatie bij de verhuur van de woning en is de verhuur van de zonnepanelen btw-vrijgesteld. Verhuurders die vóór 2023 de btw op aanschaf van de zonnepanelen in aftrek hebben gebracht, mogen de verhuur van de zonnepanelen als afzonderlijke (btw-belaste) prestatie blijven aanmerken tot het einde van de herzieningsstermijn ter voorkoming van herziening van de reeds in aftrek gebrachte btw.

3. Tot slot

Tot slot zijn in het nieuwe Vastgoedbesluit begrippen in lijn gebracht met het EU-recht en diverse paragrafen geactualiseerd naar aanleiding van (recente) jurisprudentie. We verwachten dit jaar echter nog einduitspraken van de Hoge Raad over het begrip ‘bouwterrein’ en de reikwijdte van

art. 37d Wet OB 1968. Waar de vastgoedmarkt stilligt, blijft de fiscaliteit in beweging.

Over de auteurs



Mr. E.W.E.M. Cox

Vastgoedfiscalist | Counsel bij CMS



Mr. P.S.I. Wilmink

Fiscalist bij CMS