

2. Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2024

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

Het lijkt erop dat het afgelopen jaar stappen zijn gezet in de nadere duiding van fiscale kernbegrippen als 'bouwterrein', 'vernieuwbouw' en 'overdracht onderneming'. Zou de zon dan echt gaan schijnen? Of dreigen er toch weer wolken aan de lucht? Want bij de invulling van die begrippen hanteert de rechter geen harde criteria, maar veeleer open normen. Bovendien introduceert de wetgever meer differentiatie; voer voor nieuwe discussies. In beleidsbesluiten staan tot slot passages die wringen met de jurisprudentie. We zijn op weg naar de zomer, maar een voorjaarsbui is niet uitgesloten.

1. De overdracht van vastgoed(aandelen)

De overdracht van in Nederland gelegen onroerende zaken is in de regel belast met overdrachtsbelasting en vrijgesteld van btw. Dat is anders als het vastgoed zich ten tijde van de (op)levering in de bouw- en handelsfase bevindt. Als een btw-ondernemer namelijk een bouwterrein of een nieuw gebouw (op)levert is doorgaans btw verschuldigd.¹ De koper kan bovendien een beroep doen op een vrijstelling van overdrachtsbelasting, mits aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. Deze btw-fase vangt aan op het moment dat een onbebouwd terrein een bouwbestemming krijgt (of de bestaande bebouwing op een terrein met bouwbestemming is gesloopt) en loopt door tot twee jaar na de eerste ingebruikneming van de nieuwbouw. Let wel, wordt deze nieuwbouw (deels) btw-belast gebruikt, dan kan alleen in de eerste zes maanden na de eerste ingebruikneming of eerdere huuringangsdatum een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting. Het is dus uiterst relevant om het moment van ingebruikneming vast te stellen.

Btw-ondernemerschap

Een levering van vastgoed kan uiteraard alleen btw-belast zijn als de leverancier handelt als btw-ondernemer. In dat kader heeft Rechtbank Noord-Holland in twee afzonderlijke zaken geoordeeld over het btw-ondernemerschap bij de verkoop van bouw kavels. In beide gevallen kwam de

rechtbank tot het oordeel dat de verkopers stappen hadden gezet die niet passen bij het enkele beheer van privévermogen, maar die moesten worden beschouwd als actieve stappen vergelijkbaar met die van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter (waaronder het verharden van de toegangsweg, het bouw- en woonrijp maken en de aanleg van kabels voor nutsvoorzieningen). Daarmee handelden de verkopers in beide zaken als btw-ondernemer en was de levering van de betreffende percelen belast met omzetbelasting.²

Dat een belastingplichtige btw-ondernemer is en blijft tot zijn laatste ondernemershandeling, hebben het Hof van Justitie van de EU ('HvJ EU') en Hof 's-Hertogenbosch (her)bevestigd. In de zaak die voorlag bij het HvJ EU betrof het de onteigening van landbouwgrond van een agrariër. Hoewel de grondlevering niet tot de reguliere bedrijfsvoering van de agrariër behoorde, oordeelde het HvJ EU dat de percelen vermogensbestanddelen van het (agrarische) bedrijf vormden en dat de agrariër daarom als belastingplichtige handelde bij de eigendomsoverdracht van de percelen die voor zijn economische activiteit waren bestemd. De levering als gevolg van de onteigening was mitsdien btw-belast.³

De zaak voor Hof 's-Hertogenbosch betrof ook een ondernemer die zijn agrarisch bedrijf had beëindigd, maar die vervolgens wel andere economische activiteiten ging verrichten, waaronder het bouwrijp maken en uitponden van woonkavels. De levering van de woningbouw kavels werd gezien als een handeling in het kader van de onderneming van de belastingplichtige. Het hof oordeelde dat actief stappen waren ondernomen om het woningbouw-

¹ In zijn arrest van 9 februari 2024, 21/04052, ECLI:NL:HR:2024:218, heeft de Hoge Raad de Don Bosco-doctrine nogmaals bevestigd: voor de fiscale duiding wordt gekeken naar de staat waarin de verkoper de onroerende zaak uiteindelijk aan de koper heeft opgeleverd. Als de koper echter ná de levering zelf voor de sloop moet zorgen, dan wordt geen bouwterrein overgedragen, ook niet als die sloopverplichting als kettingbeding is opgenomen in de koopovereenkomst (Rb. Gelderland 31 mei 2024, AWB-23/2494, ECLI:NL:RBGEL:2024:6116).

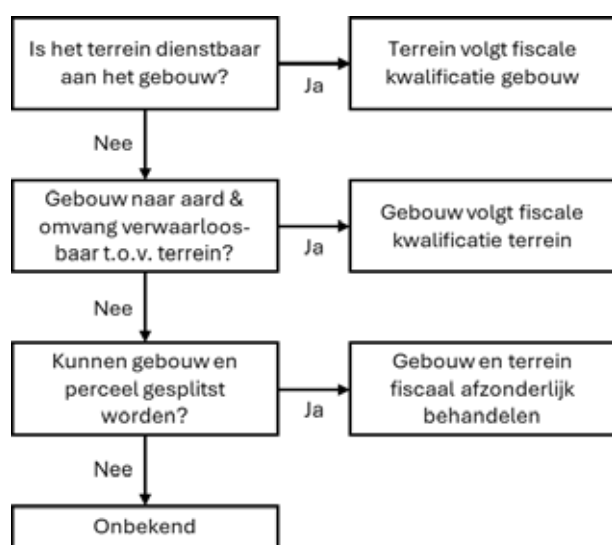
² Rb. Noord-Holland 9 januari 2024, 22/5156, ECLI:NL:RBNHO:2024:2164, en Rb. Noord-Holland 8 mei 2024, 21/6251, ECLI:NL:RBNHO:2024:8999.

³ HvJ EU 11 juli 2024, C-182/23, ECLI:EU:C:2024:604 (Makowit).

recht te exploiteren (zoals het verwerven en splitsen van grond en het aanbieden van kavels als woningbouw kavels).⁴

Bouwterrein

Een bouwterrein is onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met één of meer gebouwen. Omtrent het fiscale begrip bouwterrein is afgelopen jaar de langverwachte Hoge Raad-uitspraak verschenen in de *Snoepfabriek*-zaak.⁵ De Hoge Raad moest oordelen of de aanwezigheid van een oude fabrieksmuur, die nog altijd als grondkering fungeerde, in de weg stond aan de kwalificatie als onbebouwd terrein. Voor gevallen waarin een gedeeltelijk bebouwd terrein wordt overgedragen introduceerde de Hoge Raad een stappenschema om te komen tot een juiste fiscale duiding:



Hoewel het stappenschema bijdraagt aan de vaststelling van de juiste btw-behandeling, blijven volgens ons veel vragen openstaan. Toekomstige discussies zijn allermindst uitgesloten. Want wanneer is een gebouw naar aard en omvang verwaarloosbaar? En wanneer laten gebouw en grond zich afzonderlijk gebruiken? Er zijn legio voorbeelden denkbaar waarin daarover verschillend gedacht kan worden. We verwachten dat dit in de lagere rechtspraak verder zal (moeten) worden uitontwikkeld.

En dan is er nog de voorvraag of bepaalde werken überhaupt als gebouw of bouwwerk kunnen worden beschouwd. Als gebouw worden in de btw niet alleen aangemerkt woningen en bedrijfspanden, maar ook constructies als bruggen, viaducten, straten, wegen, pleinen, atletiekbanen en kunstgrasvelden, evenals tunnels, sluizen, parkeergarages, leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken.

Volgens een beleidsbesluit kwalificeert als gebouw ook klinkerbestrating die onderdeel uitmaakt van een geheel waarbij bijvoorbeeld de topklaag is afgegraven en dat verder

bestaat uit drainage en terreinverlichting.⁶ Hetzelfde geldt voor klinkerbestrating met een fundering die in asfalt is ingelegd. Als de klinkers geen onderdeel uitmaken van een geheel en eenvoudig zijn te verwijderen, is geen sprake van een gebouw. Ook een terrein met enkel stelconplaten is geen gebouw.

Hof Arnhem-Leeuwarden is strenger en vindt ook een met klinkers bestraat parkeerterrein met afwateringsput en lantaarnpaal geen bouwwerk.⁷ Onder toepassing van het vertrouwensbeginsel werd een beroep op het Besluit onroerende zaken omzetbelasting wel gehonoreerd.⁸

Grond waarop zich een gedeeltelijk gesloopt gebouw bevindt, vormt volgens de Staatssecretaris van Financiën nog steeds bebouwde grond en dus geen bouwterrein. Hof Arnhem-Leeuwarden ziet dit wederom anders, maar een beroep op het vertrouwensbeginsel bood in de betreffende casus opnieuw soelaas.⁹ Dat de bebouwingsresten geen functie als gebouw meer vervulden en dat de restanten ten opzicht van de rest van het perceel verwaarloosbaar waren, deed daaraan niet af.

Tot slot de vraag of een volledig onbebouwd terrein fiscaal kan of moet worden opgeknipt in een deel bouwterrein (btw-belast) en een deel niet-bouwterrein (btw-vrijgesteld). Moet bijvoorbeeld een natuurskavel met een bouwvlak dat ongeveer 25% van het geheel beslaat volledig worden aangemerkt als bouwterrein? Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelde van wel.¹⁰ Toch vinden we er ook wel wat voor te zeggen dat het natuurdeel afzonderlijk in aanmerking moet worden genomen, nu het natuurdeel juist moest worden gehandhaafd en niet bij de tuin mocht worden betrokken. Het behoort dus niet bij en is in zoverre ook niet dienstbaar aan de toekomstige woning.

Van productie naar consumptie

Ook kan volgens het HvJ EU een terrein met een gebouw niet als bouwterrein worden aangemerkt. Funderingen voor een nieuw op te richten bouwwerk vormen echter geen (gedeelte van een) gebouw in de zin van de btw, omdat louter de fundering niet in gebruik kan worden genomen en het productieproces kan verlaten. Een terrein met louter funderingen is dus een bouwterrein.¹¹

Voor de Nederlandse praktijk zal het weinig uitmaken of sprake is van een bouwterrein of een nieuw gebouw (in aanbouw), omdat in beide gevallen btw is verschuldigd. Wel leiden we uit het Europese arrest af dat een gebouw in aanbouw niet in gebruik kan worden genomen, behoudens wanneer een pand in delen wordt opgeleverd en die delen

⁴ Hof 's-Hertogenbosch 6 maart 2024, 22/01348, ECLI:NL:GHSHE:2024:704.

⁵ HR 9 februari 2024, 21/02407, ECLI:NL:HR:2024:216.

⁶ Besluit van 12 december 2023, 2023-26908 (Besluit onroerende zaken omzetbelasting).

⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 juli 2024, 22/1717, ECLI:NL:GHARL:2024:4431.

⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 juli 2024, 23/516, ECLI:NL:GHARL:2024:4430.

⁹ Hof Arnhem-Leeuwarden 30 april 2024, 22/67 en 22/68, ECLI:NL:GHARL:2024:3005.

¹⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 23 januari 2024, 21/1518, ECLI:NL:GHARL:2024:611.

¹¹ HvJ EU 7 november 2024, C-594/23, ECLI:EU:C:2024:942 (*Lomoco Development e.a.*).

dus in fases het productieproces verlaten. Dat zou betekenen dat de tweejaarsperiode niet kan gaan lopen, zolang het gebouw nog in aanbouw is. Dat komt ons logisch voor; het gebouw heeft het productieproces nog niet verlaten en de consumptiefase is nog niet aangevangen. Dat is volgens ons niet anders als in die periode in opdracht van de toekomstige huurder al fit out-werkzaamheden worden verricht. Het is niet ongebruikelijk dat zulks plaatsheeft voorafgaand aan de eindoplevering. De huurder zelf heeft doorgaans echter nog geen toegang tot het gebouw (anders dan om de voortgang te bekijken) en kan het pand in ieder geval nog niet aanwenden voor zijn eigen bedrijfsactiviteiten.

Voor zover de Staatssecretaris van Financiën in onderdeel 3.5 van het Besluit onroerende zaken omzetbelasting al het standpunt heeft ingenomen dat fit out-werkzaamheden leiden tot een eerste ingebruikneming, vinden we in het arrest *Lomoco Development* argumenten om dit te betwisten.

Economische eigendomsoverdracht

Het is wel oppassen als door of in opdracht van de koper voorafgaand aan de juridische levering al werkzaamheden aan de nieuwbouw worden verricht. Hoewel de juridische overdracht nog altijd btw-belast en vrij van overdrachtsbelasting kan zijn, is niet uitgesloten dat de koper – met het (laten) uitvoeren van die werkzaamheden – een belang bij de waardeontwikkeling van het object verwerft.¹² En dat daarmee voor de heffing van overdrachtsbelasting sprake is van een economische eigendomsverkrijging. Deze verkrijging valt veelal niet samen met de btw-levering, die plaatsvindt bij de juridische overdracht. In de optiek van de Belastingdienst kan zodoende geen beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling. Dat het object zich *an sich* nog in de btw-fase bevindt, doet daaraan niet af.

Per 1 januari 2025 is de Wet op belastingen van rechtsverkeer ('WBR') op dit punt wel gewijzigd waar het gaat om woningen die door de verkrijger anders dan tijdelijk als hoofdvverblijf zullen worden gebruikt. Het verkrijgen van toegang tot een woning of toestemming om werkzaamheden aan de woning te verrichten voorafgaand aan de juridische levering wordt met ingang van die datum niet langer als verkrijging van economische eigendom aangemerkt. Daarbij geldt overigens wel als voorwaarde dat de juridische eigendom van de woning binnen zes maanden na het ingaan van de sleutelovereenkomst wordt verkregen.

We vragen ons af waarom voor nieuwbouwvastgoed met een zakelijke bestemming niet een soortgelijke faciliteit wordt geïntroduceerd; uiteraard met passende voorwaar-

den. De economische eigendomsverkrijging is als belastbaar feit in de WBR opgenomen om belastingontwijking tegen te gaan. Een sleutelovereenkomst wordt naar onze ervaring echter niet gesloten om overdrachtsbelastingheffing te voorkomen. Bij de juridische eigendomsverkrijging kan de koper immers een beroep doen op de samenloopvrijstelling. Hij wil hooguit voor dat moment al beginnen met inrichten, zodat hij de onroerende zaak zo snel mogelijk na het passeren van de leveringsakte kan betrekken. De dreiging van overdrachtsbelasting laat koper echter geen andere keus dan toch te wachten met inrichten tot de juridische eigendom is verworven.

(Ver)nieuwbouw

Als een oud gebouw zodanig is of wordt verbouwd dat in wezen nieuwbouw wordt gepleegd, kan het pand ook opnieuw de btw-fase in worden getrokken. De Hoge Raad heeft in 2022 geoordeeld dat alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging van de bestaande bouwkundige constructie, de conclusie kunnen rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan.¹³ Uit de zaken *Kozuba* en *Promo 54* van het HvJ EU zou kunnen worden afgeleid dat een ingrijpend verbouwd pand eerder in de btw-heffing kan of moet worden betrokken, en vrij van overdrachtsbelasting kan worden verworven.¹⁴ Met de Hoge Raad menen Rechtbank Noord-Holland en Hof Amsterdam evenwel dat het HvJ EU enkel de ondergrens heeft willen aangeven wanneer een verbouwing tot in wezen nieuwbouw leidt.¹⁵ Zonder ingrijpende wijzigingen van de bouwkundige constructie wordt echter niet aan het strikte(re) Nederlandse criterium voldaan. In beide zaken ontbraken zulke ingrijpende constructieve aanpassingen.

De uitspraak van Hof Amsterdam wordt in cassatie bestreden. A-G Wattel lijkt in zijn conclusie ten aanzien van deze procedure te hinken op twee gedachten.¹⁶ Aan de ene kant suggereert de A-G om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ EU om opgehelderd te krijgen of verplichte btw-heffing zich enkel kan voordoen als een bestaand pand na de verbouwing op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw. Immers, in de zaak *Promo 54* herhaalt het HvJ EU dit criterium van 'op één lijn met een nieuw gebouw' uit het *Kozuba*-arrest niet. Betekent dit dat het HvJ EU in *Promo 54* een lagere drempel heeft gegeven, namelijk 'veranderingen van betekenis'? Die grens zou in de betreffende casus best wel eens kunnen zijn overschreden.

Aan de andere kant lijkt het de A-G volstrekt onwaarschijnlijk dat het HvJ EU is omgegaan, nu het *Promo 54*-arrest is gewezen door een driekoppige kamer, zonder conclusie

¹² Zie in dit verband ook Rb. Den Haag 5 december 2024, SGR 23/3116, ECLI:NL:RBDHA:2024:20540, inzake de eerdere ingebruikneming van een in (onder)erfpacht uit te geven perceel. Volgens de rechtbank moest deze ingebruikname, in combinatie met de verkrijging van het recht op vestiging van het ondererfpachtrecht, als economische eigendomsverkrijging worden aangemerkt. Voor erfpachtsituaties is nog een bijzondere goedkeuring opgenomen in onderdeel 2.2.4 van het besluit van 16 maart 2017, 2017-51500, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 5 december 2024, 2024-23490 (Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop). In casu werd evenwel niet aan de voorwaarden van dit besluit voldaan.

¹³ HR 4 november 2022, 22/01246, ECLI:NL:HR:2022:1577 en HR 11 november 2022, 20/01344, ECLI:NL:HR:2022:1609.

¹⁴ HvJ EU 16 november 2017, C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba*), resp. HvJ EU 9 maart 2023, C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181 (*Promo 54*).

¹⁵ Rb. Noord-Holland 15 januari 2024, AWB-20/3028, ECLI:NL:RBNHO:2024:2006 resp. Hof Amsterdam 18 juni 2024, 22/2493, ECLI:NL:GHAMS:2024:1771.

¹⁶ Concl. A-G Wattel HR 29 november 2024, 24/02923, ECLI:NL:PHR:2024:1283.

en zonder toelichting. Bovendien zou de vereiste mededingingsneutraliteit volgens A-G Wattel in het gedrang komen als lidstaten alsnog vrijheid hebben om afwijkende, lagere drempels te hanteren (tussen de ondergrens van ‘verandering van betekenis’ en de definitieve grens van ‘op één lijn met een nieuw gebouw’). De A-G vermoedt dan ook dat het HvJ EU altijd alleen die laatste grens heeft gesteld, die overigens pas wordt overschreden op het moment dat significante wijzigingen in de fundering en/of het bouwskelet hebben plaatsgevonden.

De enkele omstandigheid dat de A-G achtentwintig pagina’s nodig heeft voor zijn conclusie roept volgens ons op zichzelf al op tot het stellen van prejudiciële vragen.

Vastgoedaandelen

Naast de verkrijging van de juridische en/of economische eigendom van in Nederland gelegen onroerende zaken (of van rechten op zulke zaken), is ook de verwerving of uitbreiding van een aanmerkelijk belang in onroerende zaakrechtspersoon (‘ozr’) in beginsel belast met overdrachtsbelasting. Het moet dan gaan om een belang van ten minste een derde, waarbij belangen van verbonden (rechts) personen worden meegeteld. Een entiteit kwalificeert als ozr als diens bezittingen voor meer dan 50% bestaan uit onroerende zaken en gelijktijdig voor ten minste 30% uit in Nederland gelegen onroerende zaken (de bezitseis), welke zaken voor ten minste 70% worden aangehouden ter ontwikkeling of exploitatie (de doeleis). Deze toets wordt aangelegd op het moment van verkrijging en ieder van de 365 dagen daaraan voorafgaand.

Een bv die parkeergarages exploiteert voldoet volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant aan de doeleis.¹⁷ Dat de verhuur van de zwerfplekken telkens voor korte duur was, mocht niet baten. Het bijkomende dienstbetoon achtte de rechtbank te beperkt. Rechtbank Gelderland oordeelde dat een supermarkt die door de ene concernvennootschap aan een derde werd verhuurd niet binnen het eigen bedrijf werd gebruikt (en dat dus werd voldaan aan de doeleis), ook al werd het vastgoed vervolgens door deze derde onderverhuurd aan een andere concernvennootschap.¹⁸ Wellicht speelde daarbij mee dat de onderhuur samenhang met een franchiseovereenkomst.

De heffingsgrondslag ter zake van een aandelenoverdracht kan volgens Rechtbank Den Haag overigens niet worden verminderd als de verkrijger al een middellijk belang heeft in de onroerende zaak.¹⁹ Zelfs al mocht de uitkomst van de wet onredelijk zijn; de rechtbank mag de billijkheid van de wettelijke bepalingen niet beoordelen.

De samenloopvrijstelling is met ingang van 1 januari 2025 afgeschaft voor de verwerving van aandelen in een ozr. De indirecte verkrijging van een nieuw vervaardigde onroerende zaak is thans 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 onderliggende vastgoed gedurende de eerste twee jaren na de aandelenverwerving voor ten minste 90% wordt gebruikt voor btw-belaste activiteiten.

Om een gelijk speelveld te creëren voor samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid is het samenloopbesluit met ingang van 1 januari 2025 gewijzigd.²⁰ Als gevolg van deze wijziging wordt voor toepassing van de samenloopvrijstelling bij toe- of uittreding in een samenwerkingsverband eenzelfde 90%-eis gesteld. Wordt niet aan dit 90%-vereiste voldaan, dan geldt het 4%-tarief. Het samenloopbesluit is ook op andere onderdelen geüpdatet.

Overdracht onderneming

Het is nog altijd de vraag of btw is verschuldigd ter zake van de levering van een verhuurd gebouw door een ontwikkelaar die het pand kortstondig – met het oog op de aanstaande verkoop – heeft verhuurd. Of valt een dergelijke transactie onder het bereik van art. 37d Wet op de omzetbelasting 1968 (‘Wet OB’)? Dan wordt voor de btw geacht dat geen leveringen of diensten plaatsvinden en treedt de koper in de plaats van de verkoper (voor wat betreft lopende herzieningsperioden en een eventuele optie voor btw-belaste verhuur). Volgens A-G Ettema moet deze vraag worden beantwoord naar het object van de overdracht en niet naar de aard van de reguliere bedrijfsactiviteiten van de verkoper of de koper.²¹ Als met de overgedragen activa en contracten een onderneming kan worden uitgeoefend, is dit volgens haar voldoende voor de toepassing van art. 37d Wet OB. Daarbij moet bedacht worden dat de duurzame exploitatie van een vermogensbestanddeel ook al leidt tot btw-ondernemerschap. Een enkele (on)roerende zaak die meer dan incidenteel wordt verhuurd zou dus moeten kwalificeren.

Wij kunnen ons vinden in een objectieve benadering. We realiseren ons dat door de toepassing van art. 37d Wet OB op een deel van de stichtingskosten van een nieuwbouwpand (zoals financieringskosten en leges) geen btw komt te drukken. Dat is fiscaal voordelig als het object (deels) btw-vrijgesteld wordt verhuurd. Toch menen we dat dit fiscale voordeel niet wordt veroorzaakt door – en dus ook niet zou moeten worden ‘gerepareerd’ binnen – de reikwijdte en context van art. 37d Wet OB. De wetgever heeft een kans op fiscaal voordeel doen ontstaan door de integratieheffing van art. 3 lid 3 onder b Wet OB (oud) af te schaffen. Als hij al een heffingslek ervaart dat hij wil dichten, zouden wij de suggestie willen doen om de integratieheffing gedeeltelijk (gericht) te herinvoeren. Daarmee zou volgens ons ook overdrachtsbelastingheffing ten aanzien van vastgoedaandelentransacties weer kunnen worden vereenvoudigd.

17 Rb. Zeeland-West-Brabant 3 januari 2024, BRE-23/971, ECLI:NL:RBZWB:2024:69.

18 Rb. Gelderland 17 oktober 2024, 23/4264, ECLI:NL:RBGEL:2024:7088.

19 Rb. Den Haag 31 mei 2024, 23/4940, ECLI:NL:RBDHA:2024:8423.

20 Besluit van 16 maart 2017, 2017-51500, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 5 december 2024, 2024-23490 (Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop).

21 Concl. A-G Ettema HR 26 april 2024, 22/02347 en 22/02351, ECLI:NL:PHR:2024:524 resp. ECLI:NL:PHR:2024:478, en de daarbij behorende gemeenschappelijke bijlage (ECLI:NL:PHR:2024:526).

Tot slot merken we op dat thans nog altijd een beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting als enkel en alleen door de toepassing van art. 37d Wet OB geen btw is verschuldigd, en als dus wel aan alle voorwaarden voor toepassing van die vrijstelling zou zijn voldaan als art. 37d Wet OB geen toepassing had. Dit berust evenwel op een goedkeuring in onderdeel 2.2.2 van het besluit Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop.²²

Mocht de Hoge Raad art. 37d Wet OB ruim interpreteren, zodat ook de overdracht van een nieuw, kort in de verhuur genomen gebouw door een ontwikkelaar aan een belegger eronder valt, en mocht deze route vervolgens blijken te worden ingezet om belastingheffing te voorkomen of te beperken, dan is het niet uitgesloten dat ontwikkelaars de pas wordt afgesneden en deze goedkeuring wordt ingetrokken.²³ Wij herhalen onze opmerkingen dat we een gerichte herinvoering van de integratieheffing – ook op dit punt – een passende oplossing zouden vinden.

Woning (overdrachtsbelasting)

In de overdrachtsbelasting kenden we tot dit jaar twee tarieven: het standaardtarief van 10,4% en het verlaagd tarief van 2% dat van toepassing is ter zake van de verkrijging van een woning door een natuurlijk persoon die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken. Het verlaagd tarief gold in eerste instantie voor alle woningen. Per 2021 alleen nog voor woningen die dienen als hoofdverblijf. Met ingang van 1 januari 2025 is de (wettelijke) toepassing van het 2%-tarief wel uitgebreid naar de verkrijging van de economische eigendom van een kwalificerende woning. Daarnaast is het eerder genoemde 4%-tarief geïntroduceerd voor bepaalde vastgoedaandelentransacties.

Per 1 januari 2026 komt er een vierde tarief bij: een algemeen woningtarief van 8%. Dat tarief moet gelden voor iedere verkrijging van een woning (direct of indirect) die niet onder het 2%-tarief of de startersvrijstelling valt. Denk aan een verhuurwoning, tweede woning of vakantiewoning. Mocht het 4%-tarief van toepassing zijn, dan prevaleert dat overigens.

In de Kamerstukken is opgemerkt dat het woningbegrip in de overdrachtsbelasting in belangrijke mate is uitgekristalliseerd.²⁴ Toch vinden er – dertien jaar na de invoering van het 2%-tarief – nog altijd discussies plaats over de reikwijdte van het begrip ‘woning’.

Voor de heffing van de overdrachtsbelasting kan een onroerende zaak als woning worden aangemerkt, als deze naar zijn aard voor bewoning bestemd is. De *geschiktheid* om als woning te dienen is niet beslissend. De aard van het object moet worden beoordeeld aan de hand van de objectieve kenmerken van het bouwwerk zelf, waarbij aansluiting moet worden gezocht bij het doel waarvoor de onroerende zaak oorspronkelijk is gebouwd. Als een gebouw in de

tussentijd is verbouwd, moet worden nagegaan of meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het in zijn oorspronkelijke aard terug te brengen.²⁵

Grond bestemd voor woningbouw is nog geen woning en valt dus niet onder een verlaagd tarief, ongeacht dat zulks met objectieve gegevens – zoals het bestemmingsplan of omgevingsvergunning – kan worden aangetoond.²⁶ Hetzelfde geldt ten aanzien van een niet-woning die bestemd is om te worden getransformeerd naar een woning, maar die op het moment van overdracht nog nauwelijks is verbouwd.²⁷ Een woning bestemd voor de sloop valt niet onder het 2%-tarief, omdat de koper niet de intentie heeft gehad om deze anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gebruiken. Zou de verkrijging plaatsvinden in 2026, dan is volgens ons wel het 8%-tarief van toepassing.²⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden achtte het verlaagde tarief evenmin van toepassing op de verkrijging van een woning die was verkaveld en waarbij de verkrijgers ieder een gebouwdeel verwierven dat op zichzelf niet was bestemd of geschikt voor bewoning.²⁹

Tot slot wijzen we graag op de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch in de zaak over het grachtenpand ‘De Zonnewijser’ aan de Herengracht in Amsterdam.³⁰ Het object was oorspronkelijk gebouwd als woning en is in de loop der tijd verschillende keren verbouwd en gebruikt als onder meer bankgebouw en kantoor. Volgens het hof had het pand daardoor de aard van woning verloren. Bovendien vond het hof dat meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om de onroerende zaak weer geschikt te maken voor bewoning. Het hof noemt in dit kader meerdere keren het woord ‘passend’. Wij vinden het niet uitgesloten dat zij daarmee een verkeerde maatstaf aanlegt. Of iets ‘passend’ is naar onze mening veeleer een kwestie van smaak dan een antwoord op de vraag of een aanpassing al dan niet beperkt is.

Ondernemersfaciliteiten

Fusie, splitsing en interne reorganisatie

De WBR kent verschillende ondernemersfaciliteiten om onroerende zaken belastingneutraal over te dragen. Eén van die faciliteiten, de splitsingsvrijstelling, zal per 1 juli 2025 worden aangescherpt. Volgens de wetgever wordt deze vrijstelling namelijk oneigenlijk gebruikt. In april 2024 verscheen de internetconsultatie omtrent de aanpas-

22 Besluit van 16 maart 2017, 2017-51500 (Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop).

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

24 Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 41, p. 17.

25 Zie onder meer Rb. Noord-Nederland 25 april 2024, LEE 23/3612, ECLI:NL:RBNNE:2024:1526.

26 Rb. Zeeland-West-Brabant 10 juli 2024, 23/3768, ECLI:NL:RBZWB:2024:4776.

27 Rb. Zeeland-West-Brabant 16 oktober 2024, BRE-23/10714, ECLI:NL:RBZWB:2024:7025.

28 Rb. Zeeland-West-Brabant 4 januari 2024, BRE-22/5923, ECLI:NL:RBZWB:2024:48, die in r.o. 8 overigens opmerkt dat het verlaagde tarief wel van toepassing zou zijn geweest als de verkrijging vóór 1 januari 2021 had plaatsgevonden.

29 Hof Arnhem-Leeuwarden 28 mei 2024, 23/106 en 23/107, ECLI:NL:GHARL:2024:3651, en 23/108 en 23/109, ECLI:NL:GHARL:2024:3652.

30 Hof 's-Hertogenbosch 18 september 2024, 22/2242, ECLI:NL:GHSHE:2024:2940.

sing. Daaruit bleek dat de nieuwe splitsingsvrijstelling is gebaseerd op de huidige bedrijfsfusievrijstelling.

Onder de nieuwe splitsingsvrijstelling geldt de huidige anti-misbruik- en zakelijkheidstoets niet meer. De nieuwe splitsingsvrijstelling geldt alleen als één of meer verkrijgende rechtspersonen de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan van de splitsende rechtspersoon overnemen (de ondernemingseis). Ook moeten de aandeelhouders na de splitsing een gelijkwaardig belang houden in de verkrijgende rechtspersoon/rechtspersonen als vóór de splitsing (de soortgelijkbelangeis).

Daarnaast worden twee continuïteitsvoorwaarden geïntroduceerd: de aanhoudingseis en de voortzettingseis. Op grond van de aanhoudingseis moet niet-geheven overdrachtsbelasting alsnog worden betaald als een gesplitste rechtspersoon of aandeelhouder binnen drie jaar na splitsing niet meer het hele soortgelijke belang bezit. Er zijn echter uitzonderingen, zoals in geval van fusie, splitsing of interne reorganisatie. De voortzettingseis houdt in dat de splitsingsvrijstelling vervalt als de verkrijgende vennootschap de ondernemingsactiviteiten niet ten minste drie jaar na splitsing voortzet. De vrijstelling blijft behouden als de onderneming wordt overgedragen via een fusie, splitsing of interne reorganisatie, mits de verkrijger de activiteiten voor de rest van de driejaarstermijn voortzet.

Voor de zogenoemde ruziesplitsing komt een aparte regeling. Hierbij gelden de ondernemingseis en voortzettingseis niet en is het motief van de splitsing irrelevant. De enige eis is dat aandeelhouders hetzelfde belang behouden in de onroerende zaken als vóór de splitsing.³¹

In het kader van de interne reorganisatievrijstelling oordeelde de Rechtbank Den Haag dat deze van toepassing was op (buitenlandse) vastgoedfondsen, wanneer er een tophoudster is die (direct of indirect) zowel het juridische als het economische belang heeft in de betreffende fondsen.³² Volgens ons een logisch oordeel, mede in het kader van de geest van de vrijstelling om dergelijke overdrachten fiscaal niet te belemmeren.

Bedrijfsopvolgingsregeling

Daarnaast is in 2024 veelvuldig geprocedeerd over toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling ('BOR'). In het kort behelst de BOR dat wanneer een ondernemer zijn bedrijf overdraagt aan één of meer directe familieleden, geen overdrachtsbelasting wordt geheven over de onroerende zaken die deel uitmaken van en dienstbaar zijn aan het overgedragen bedrijf. In een aantal zaken werd de vrijstelling afgewezen, simpelweg omdat niet aan één of meer van de formele voorwaarden werd voldaan. Zo oordeelde het Hof Arnhem-Leeuwarden in twee identieke zaken dat het onroerend goed waarvoor de vrijstelling werd ingeroepen niet toebehoorde aan de onderneming van de overdrager noch

dienstbaar daaraan was.³³ Een andere zaak betrof die van het Hof 's-Hertogenbosch, waarin de uitgifte van aandelen in een ovr niet onder het toepassingsbereik van de BOR viel, omdat niet was voldaan aan het verwantschapsvereiste (dat wil zeggen: kinderen, kleinkinderen, broers, zusters, of hun echtgenoten, van de overdrager) – ook niet met een beroep op de 'doorkijkarresten' van de Hoge Raad.³⁴

2. Vastgoedexploitatie

Verhuur en herziening op investeringsdiensten

In beginsel is de verhuur van onroerende zaken vrijgesteld van btw op grond van art. 11 lid 1 aanhef en onder b Wet OB. Er zijn echter uitzonderingen op deze vrijstelling, te weten de verhuur in het kader van hotel- en vakantiebedrijfsbedrijven voor kort verblijf (*short stay*) en de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, parkeerruimte en van safeloketten. Daarnaast kunnen partijen onder voorwaarden kiezen voor een met omzetbelasting belaste verhuur.

De verhuur van roerende zaken is daarentegen btw-belast en ook als de activiteiten meer omvatten dan de simpele terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, kan een ander btw-regime van toepassing zijn.

Zo is in 2024 onder meer geprocedeerd over de fiscale kwalificatie van opslagboxen. A-G Ettema heeft conclusie gegeven inzake de verhuur van verplaatsbare houten kisten (*Boxx on wheels*). Volgens de A-G was deze verhuur niet btw-vrijgesteld, omdat de kisten niet onroerend waren, de huurder geen exclusief gebruiksrecht had op een deel van de opslagloods (waarin de kisten werden geplaatst door de verhuurder) en de verhuurder bijkomende diensten verleende, zoals het in- en uitladen van de kisten en het transport ervan. Dit aanvullend dienstbetoon zorgde ervoor dat de overeenkomst niet kwalificeerde als passieve verhuur, maar als 'verhuur-plus'. De A-G meende echter dat voor de beoordeling of sprake is van passieve verhuur of 'verhuur-plus' moet worden aangesloten bij de criteria die het HvJ EU hanteert voor samengestelde prestaties. In het kort past het HvJ EU de volgende toets toe. Bij een handeling die uit een reeks elementen en handelingen bestaat, moet rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt. Een handeling die economisch gezien uit één enkele prestatie bestaat, mag niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald. Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter. Hof Amsterdam paste juist de jurisprudentie van de Hoge Raad toe. Volgens de Hoge Raad moet worden beoordeeld of bepaalde bijko-

31 *Kamerstukken II* 2023/24, 36550, nr. 1; en *Kamerstukken II* 2024/25, 36600, nr. 2.

32 Rb. Den Haag 22 december 2023, 23/1123, ECLI:NL:RBDHA:2023:21828.

33 Hof Arnhem-Leeuwarden 23 april 2024, 22/1718, ECLI:NL:GHARL:2024:2858; en Hof Arnhem-Leeuwarden 23 april 2024, 22/1719, ECLI:NL:GHARL:2024:2859.

34 Hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2024, 22/02274, ECLI:NL:GHSHE:2024:824. In dezelfde zin Rb. Zeeland-West-Brabant 21 maart 2024, 23/72, ECLI:NL:RBZWB:2024:1917.

mende handelingen worden verricht die een specifiek gebruik van de onroerende zaak mogelijk maken, in welk geval sprake kan zijn van ‘verhuur-plus’. De A-G vroeg zich af of deze overweging strookt met (latere) rechtspraak van het HvJ EU. De A-G gaf derhalve de Hoge Raad in overweging om de rechtspraak omtrent ‘verhuur-plus’ te nuanceren.³⁵ De Hoge Raad heeft de zaak evenwel afgedaan met art. 81 Wet op de rechterlijke organisatie.³⁶ Het is spijtig dat voor de praktijk geen nadere handvatten zijn gegeven.

Rechtbank Noord-Nederland kwalificeerde de verhuur van marktkramen met bijkomende dienstverlening, zoals financiële afwikkeling van verkopen, maken van reclame, verzorgen van prijslabels en het inrichten of opruimen van de kramen wanneer de huurder/verkooper zelf niet aanwezig is, ook als ‘verhuur-plus’. De dienstverlening van de verhuurder was te actief van aard om slechts van (passieve) verhuur te kunnen spreken. Bovendien hadden de huurders van de kramen geen exclusief gebruiksrecht. De dienstverlening was mitsdien onderworpen aan de btw.³⁷

Omtrent de btw-behandeling van de exploitatie van een hospice verscheen een uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland en een conclusie van A-G Ettema. De rechtbank kwam tot het oordeel dat het ter beschikking stellen van kamers met medische, verpleegkundige en mantelzorg en huishoudelijke diensten kwalificeert als het verzorgen en verplegen van gasten in hun laatste levensfase (btw-vrijgesteld), en niet als het verstrekken van logies en verteer voor kortdurend verblijf (btw-belast).³⁸ In een vergelijkbare zaak adviseerde A-G Ettema terugverwijzing voor een nadere inhoudelijke behandeling. Volgens de A-G was mogelijk-kerwijs onvoldoende rekening gehouden met de omstandigheid dat niet iedere gast van het hospice gebruikmaakt van de diensten van de ingeschakelde vrijwilligers, en dat ook personen die niet in het hospice, maar thuis verblijven, gebruik (kunnen) maken van hun gratis diensten. Dat kan erop wijzen dat de diensten van de vrijwilligers fiscaal afzonderlijk moeten worden behandeld. In dat geval zou de btw-prestatie mogelijkkerwijs moeten worden gesplitst in enerzijds btw-belaste *short stay*-verhuur (zie ook hierna) en anderzijds btw-vrijgestelde medische verzorging en verpleging.³⁹

Servicekosten en nutsvoorzieningen

In onderdeel 5.3 van het Besluit onroerende zaken omzetbelasting is een wijziging opgenomen ten aanzien van de btw-behandeling van servicekosten. Op basis van dit besluit geldt met ingang van 1 januari 2025 het btw-regime dat van toepassing is op de verhuur ook voor de door de verhuurder geleverde leveringen, diensten en bijkomende voorzieningen (de servicekosten), mits deze prestaties niet als zelfstandig worden beschouwd. Bij de beoordeling

daarvan is relevant of (i) elke huurder afzonderlijk of de huurders gezamenlijk de dienstverrichter kunnen kiezen en (ii) of de servicekosten afzonderlijk op de factuur worden vermeld. Indien aan deze twee voorwaarden wordt voldaan, zal doorgaans sprake zijn van een zelfstandige prestatie met diens eigen btw-regime (doorgaans btw-belast). Het is daarom met name bij btw-vrijgestelde huur van belang om voor zowel bestaande als nieuwe huurovereenkomsten na te gaan óf servicekosten worden berekend en zo ja, of die een juiste btw-behandeling kennen.

Short stay

In het kader van tijdelijke terbeschikkingstelling van woonruimte hebben Rechtbank Zeeland-West-Brabant en Rechtbank Gelderland geoordeeld over de vraag of sprake was van *short stay*-verhuur in de zin van de btw. In beide gevallen betrof het verbouwde, volledig ingerichte en gemeubileerde woonruimten die na oplevering voor een korte periode verhuurd werden (maximaal zes maanden respectievelijk één jaar). Rechtbank Zeeland-West-Brabant oordeelde dat met de verhuur van gemeubileerde appartementen voor maximaal zes maanden in concurrentie werd getreden met de markt van hotel- en vakantiebestedingsbedrijven, zodat de verhuur van de appartementen van rechtswege btw-belast was.⁴⁰ In het geval voor Rechtbank Gelderland werd geoordeeld dat geen sprake was van concurrentie met het hotel- en vakantiebestedingsbedrijf, omdat de verhuur een te lange periode besloeg (op papier één jaar en feitelijk nog langer).⁴¹ Daardoor vond feitelijk geen concurrentie plaats met de hotelmarkt. De btw op de verbouwingskosten was zodoende niet aftrekbaar voor de verhuurder.

Herziening op investeringsdiensten

Ook in de politiek zijn de zogenoemde *short stay*-structuren gesignaleerd. Daarbij worden verbouwde woonruimten tijdelijk voor één of meer kortlopende periode(n) verhuurd, zodat btw-aftrek op de verbouwingskosten wordt geëffectueerd. Vervolgens worden de woonunits – overeenkomstig de daadwerkelijke bestemming – langdurig verhuurd. Om zulke structuren tegen te gaan is in het Belastingplan 2025 opgenomen dat de btw-aftrek ten aanzien van zogenaamde investeringsdiensten aan onroerende zaken, die deze zaken meerjarig dienen, wordt vastgesteld aan de hand van het gebruik gedurende een periode van vijf jaren. Deze periode vangt aan op het moment dat de dienst in gebruik is genomen en geldt alleen als de vergoeding voor de diensten minimaal € 30.000 bedraagt. Deze maatregel treedt per 1 januari 2026 in werking en is bedoeld voor investeringsdiensten die op of na die datum in gebruik zijn genomen.⁴² Hoewel de maatregel is gericht op het voorkomen van structuren met kortlopende verhuur, is het bereik veel groter. Iedere verbouwing, iedere renovatie en elk (groot)

35 Concl. A-G Ettema HR 28 juni 2024, 23/01287, ECLI:NL:PHR:2024:720.

36 HR 6 december 2024, 23/01287, ECLI:NL:HR:2024:1796.

37 Rb. Noord-Nederland 30 mei 2024, 23/3638 t/m 3641, ECLI:NL:RBNNE:2024:2331.

38 Rb. Noord-Nederland 2 juli 2024, 23/2011, ECLI:NL:RBNNE:2024:2483.

39 Concl. A-G Ettema HR 25 oktober 2024, 23/02463, ECLI:NL:PHR:2024:1142.

40 Rb. Zeeland-West-Brabant 25 juni 2024, 23/3722, 23/3756 en 23/3757, ECLI:NL:RBZWB:2024:4370 en Rb. Zeeland-West-Brabant 4 december 2024, 23/9504 t/m 23/9506.

41 Rb. Gelderland 17 januari 2024, 22/5092, ECLI:NL:RBGEL:2024:194.

42 *Kamerstukken II* 2024/25, 36602, nr. 2.

onderhoud dat de grens van € 30.000 overschrijdt zal apart geadministreerd moeten worden. Dat zorgt volgens ons niet alleen voor een grote administratieve last. We voorzien ook een grote commerciële impact in de volgende gevallen. Wanneer bij de levering van een oud gebouw (meer dan tien jaar in gebruik) nog een herzieningstermijn loopt ten aanzien van een recentere verbouwing of renovatie (minder dan vijf jaar voor de overdracht), zal een koper doorgaans niet willen opteren voor een btw-belaste levering. Een btw-optie leidt immers tot een nieuwe herzieningstermijn van tien jaar, die bovendien betrekking heeft op de btw over de volledige koopprijs van het pand. Zonder optie zal de verkoper echter geconfronteerd worden met een herziening vanwege de nog lopende herzieningstermijn voor de verbouwings- of renovatiedienst. Deze btw-schade zal de verkoper op de koper willen verhalen, bijvoorbeeld door dit bedrag te verdisconteren in de koopprijs, hetgeen resulteert in een hogere koopprijs (en per saldo hogere overdrachtsbelasting). Dit is met name cru als de koper een volledig of groot btw-aftrekrecht geniet. Bij de internetconsultatie omtrent het wetsvoorstel werd deze *overkill* al geconstateerd. Helaas is weinig gedaan met de voorstellen vanuit de belastingadviespraktijk en de markt om onnodige kostprijsverhogende effecten te voorkomen.

In verband met de aanstaande herziening op investeringsdiensten is ook de uitspraak van het HvJ EU van 12 september 2024 relevant.⁴³ Die uitspraak betrof de Belgische regeling op dit punt. Volgens de belastingplichtige moest de btw-aftrek ten aanzien van een verbouwingsdienst worden vastgesteld aan de hand van het gebruik gedurende de herzieningstermijn voor onroerende zaken (in België: vijftien jaar). De Belgische fiscus stelde zich op het standpunt dat de reguliere herzieningsperiode van vijf jaar gold. Het HvJ EU oordeelde dat verbouwingswerkzaamheden die niet leiden tot vernieuwbouw niettemin gelijkgesteld kunnen worden met onroerende investeringsgoederen. Dergelijke onroerende investeringsgoederen worden gekenmerkt door hun langere economische levensduur. Om de aftrek van btw over deze diensten nauwkeuriger te bepalen en om dezelfde fiscale behandeling te bewerkstelligen van een grondige renovatie enerzijds en de bouw van een nieuw gebouw anderzijds, oordeelde het HvJ EU dat op dergelijke verbouwingsdiensten dezelfde, verlengde herzieningstermijn van toepassing moet zijn als op onroerende (investerings)goederen.

In het licht van dit vonnis merken we op dat de nieuwe Nederlandse maatregel niet volledig verenigbaar lijkt met de Btw-richtlijn. Ten aanzien van diensten die een aanzien-

lijke uitbreiding en/of een grondige renovatie van het gebouw waarop deze werkzaamheden betrekking hebben met zich meebrengen en waarvan de gevolgen een economische levensduur hebben die overeenkomt met die van een nieuw gebouw zou volgens ons – overeenkomstig het arrest van het HvJ EU – de tienjarige herzieningsperiode moeten gelden. Dat zal evenwel niet voor alle investeringsdiensten gelden, hetgeen ongetwijfeld zal leiden tot afbakingsdiscussies. De reactie van het kabinet op het arrest *Drebers*, dat de beslissing niet kan worden geëxtrapoleerd naar Nederland, overtuigt ons niet. Volgens ons blijft het mogelijk voor belastingplichtigen om zich te beroepen op het arrest *Drebers*, met het gevolg dat een herzieningstermijn van tien jaar gaat lopen. Dat lijkt het kabinet ook te onderkennen.⁴⁴

3. Tot slot

Belastingheffing wordt politiek ingezet om maatschappelijk gedrag en de vrije markt te beïnvloeden. Gedurende de afgelopen decennia is er een wirwar van uitzonderingen, vrijstellingen, tariefdifferentiatie, grondslagverminderingen en meer ontstaan. Om oneigenlijk gebruik van deze fiscale voordelen te voorkomen, zijn antiontgaansbepalingen ingevoerd, gevolgd door verzachtende maatregelen wanneer een antimisbruikbepaling te streng bleek te zijn.

Desondanks constateren we dat fiscale maatregelen regelmatig weinig doeltreffend, doelmatig of effectief zijn. De rechter is echter gebonden aan de wet en mag het formele recht niet toetsen op innerlijke waarde of billijkheid.⁴⁵ We hopen daarom dat de wetgever tot bezinning komt en kiest voor integrale, samenhangende oplossingen in plaats van pleisters te plakken op steeds nieuwe problemen.

Over de auteurs



Mr. E.W.E.M. (Etienne) Cox
Vastgoedfiscalist | Counsel bij CMS



Mr. P.S.I. (Puck) Wilmink
Fiscalist bij CMS

43 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

44 Kamerstukken I 2024/25, 36602, F.

45 Zie bijvoorbeeld Rb. Zeeland-West-Brabant 7 november 2024, BRE 23/11120, ECLI:NL:RBZWB:2024:7631.