

# Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2018

Wet OB 1968, WBR

MR. E.W.E.M. COX

**Dezelfde onderwerpen, maar toch weer een net iets andere invulling. Zo zou ik de fiscale ontwikkeling in 2018 typeren, althans waar het btw en overdrachtsbelasting ten aanzien van vastgoed betreft. Niettemin kunnen kleine verschuivingen een overgang betekenen van 2% naar 6% of 21%, of naar een vrijgestelde activiteit. Afhankelijk van de situatie kan een winstgevend project zo verlieslatend worden, of omgekeerd. In dit overzichtsartikel belicht ik de wijzigingen binnen het juridisch kader van het betreffende leerstuk.**

## 1. Fiscale kwalificatie vastgoed

Tijdens de bouw- en handelsfase is de overdracht van vastgoed van rechtswege onderworpen aan de heffing van btw en vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De onroerende zaak moet dan wel worden geleverd door een als zodanig handelend btw-ondernemer, anders is (alleen) overdrachtsbelasting van toepassing. Deze bouw- en handelsfase begint op het moment dat een vastgoedobject kan worden aangemerkt als bouwterrein. Er moet dan sprake zijn van onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. Vindt de overdracht plaats tussen het moment van start bouw en de eerste ingebruikneming, dan is nog altijd enkel btw verschuldigd en geen overdrachtsbelasting. Dit duurt tot een half jaar na de eerste ingebruikneming of eerdere huuringsdatum (en voor een afnemer zonder btw-aftrekrecht tot twee jaar na dit tijdstip). Een gebouw kan opnieuw in de bouw- en handelsfase komen, niet alleen bij sloop-nieuwbouw, maar ook als het dusdanig wordt verbouwd dat een vervaardigd goed wordt opgeleverd. We spreken dan vaak van ‘vernieuwbouw’. Maar wanneer is nu precies sprake van een bouwterrein en van fiscale vernieuwbouw?

### Bouwterrein

De rechtspraak die dit jaar is verschenen omtrent het btw-begrip ‘bouwterrein’ borduurt voort op het *Don Bosco*-arrest van het Europese Hof van Justitie uit 2009.<sup>1</sup> Volgens het Europese Hof kan de overdracht van een bebouwd terrein toch worden aangemerkt als de levering van een fiscaal bouwterrein, namelijk als de verkoper zich heeft verplicht de bestaande opstallen volledig te slopen (en mits de alsdan vrijgekomen onbebouwde grond bestemd is om te worden bebouwd). Als op de verkoper niet een dergelijke sloopverplichting rust, maakt de koper geen aanspraak op

de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting, aldus ook Rechtbank Zeeland-West-Brabant.<sup>2</sup> Rechtbank Gelderland komt tot dezelfde conclusie in een zaak waarin de sloop van de opstallen weliswaar al was aangevangen voor het moment van levering, maar waarin de verkoper niet de verplichting had om de opstallen (na levering) te verwijderen.<sup>3</sup>

De vraag komt op wanneer de sloop dusdanig is gevorderd dat de resterende bebouwing kan of moet worden weggedacht en dat – ondanks dat de koper de sloop afrondt – toch sprake is van de levering van een bouwterrein. En deze vraag kwam in 2018 ook in twee zaken voor de Hoge Raad. Als na de sloop op een perceel geen bebouwing is overgebleven die de functie van gebouw kan vervullen (zoals een in de nieuwbouw te integreren gedeelte van een oude voorgevel, of de fundering van een muur en een oud transformatorhuisje), is volgens de Hoge Raad sprake van een bouwterrein of een nieuw gebouw in aanbouw.<sup>4</sup> Beide zaken worden echter terugverwezen. De eerste zaak (van 5 oktober) omdat nader onderzoek moet worden of nu de verkoper of de koper de sloop heeft laten verrichten; in de tweede zaak (van 7 december) moet het beroep op het rechtszekerheidsbeginsel opnieuw in de beoordeling worden betrokken.

Wat betreft de eerste zaak begrijp ik dat als de verkoper de sloop heeft verzorgd (en de fundering voor de nieuwbouw heeft aangelegd), hij een terrein in de btw-sfeer en vrij van overdrachtsbelasting heeft overgedragen. Als de koper dit blijkt te hebben gearrangeerd, vraag ik me echter af of deze handelingen op het moment van levering toch weer kunnen worden weggedacht. Kan de verkoper dan een oud gebouw leveren, terwijl dat op het moment van levering niet meer bestaat? Aan de andere kant, als ik in de supermarkt een

<sup>1</sup> HvJ EG 19 november 2009, C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (*Don Bosco*).

<sup>2</sup> Rb. Zeeland-West-Brabant 7 juni 2018, nr. 16/7257, ECLI:NL:RBZWB:2018:3322.

<sup>3</sup> Rb. Gelderland 10 oktober 2018, nr. 17/5110, ECLI:NL:RBGEL:2018:4349.

<sup>4</sup> HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866 en HR 7 december 2018, nr. 17/01767, ECLI:NL:HR:2018:2260.

flesje drinken haal dat ik – vanwege mijn dorst – al heb leeggedronken voordat ik de kassa heb bereikt, reken ik toch ook nog af voor de inhoud (9%) en niet voor het lege petflesje (21%)? Voorts vraag ik me dan af of zich op het niveau van koper niet op een eerder moment een economische eigendomsverkrijging heeft voorgedaan (in verband met de handelingen die hij al aan het terrein heeft doen of laten verrichten), waarvoor de verkoper aansprakelijk kan worden gesteld.

Wil sprake zijn van een bouwterrein dan moet het perceel niet alleen onbebouwd zijn op het moment van levering of onbebouwd worden opgeleverd door de verkoper, ook moet het de bedoeling zijn dat op het perceel wordt gebouwd. Sinds 1 januari 2017 kan die bouwbestemming op allerlei wijzen worden aangetoond; voor die datum kende de Nederlandse wet strikte(re) criteria. Getuige het *Maasdriel*-arrest, gaf de Europese richtlijn aan het begrip ‘bouwterrein’ een ruimere betekenis.<sup>5</sup> Zoals blijkt uit het Hoge Raad-arrest van 7 december kan een belastingplichtige zich ten aanzien van situaties die zich vóór 2017 hebben voorgedaan beroepen op de beperkte Nederlandse uitleg (en dus de btw-vrijstelling toepassen), mits hij niet op grond van het Unierecht tegelijkertijd btw-aftrek pleegt. Of dit laatste het geval was in de betreffende zaak, moet Hof Den Haag onderzoeken. Een bouwterrein is dus een onbebouwd terrein met bouwbestemming. Deze beoogde bebouwing hoeft er echter niet meteen nadat het perceel als bouwterrein is (op)geleverd te komen. Het kan goed zijn dat de koper de start bouw uitstelt totdat hij een heel project kan (laten) realiseren, dat ook naburige percelen beslaat.<sup>6</sup> Wanneer slechts een uiterst klein gedeelte van het terrein wordt bebouwd, kan zulks evenwel niet tot de conclusie leiden dat het hele terrein als bouwterrein wordt aangemerkt. Dat geldt alleen voor zover sprake is van een terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij dan wel dienstbaar is aan een gebouw. Een golfbaan kan afzonderlijk van het clubhuis worden gebruikt, zodat geen sprake is van een dergelijk ‘erbij behorend terrein’.<sup>7</sup> Voorts overwoog Hof Den Bosch dat de op de golfbaan aanwezige voorzieningen, zoals paden, bruggen, parkeerplaatsen, drainagebuizen, beregeningsbuizen en sproeiers, op zichzelf wel bouwwerken vormen, maar dat deze juist dienstbaar zijn aan onbebouwde grond. Daarmee is geen sprake van bebouwde – of voor bebouwing bestemde – grond.

### Vernieuwbouw

Hoewel aardig wat fiscale columns en artikelen die begin 2018 verschenen ingingen op het *Kozuba*-arrest dat het Europese Hof in november 2017 had gewezen, zien we dit arrest nog niet terugkomen in de jurisprudentie van het afgelopen jaar. In de van oorsprong Poolse zaak *Kozuba* ging het Hof van Justitie in op de term ‘verbouwing’. Volgens het hof suggereert deze term dat het betreffende gebouw ‘veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die

zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen’. Daarnaast kunnen de verbouwingskosten in de optiek van het hof een indicatie geven of zich een dergelijke verandering van betekenis heeft voorgedaan. Het lijkt daarmee dat de lat voor een ‘verbouwing’ lager ligt dan het bouwkundige criterium dat de Hoge Raad in 2010 introduceerde. Volgens de Hoge Raad deed zich – ondanks de functiewijziging van een gebouw – geen vernieuwbouw voor als de dragende constructie niet onherkenbaar was gewijzigd.<sup>8</sup> Zou er daarmee sneller sprake zijn van fiscale vernieuwbouw en dus weer sneller van een btw-belaste en van overdrachtsbelasting vrijgestelde levering?

De Nederlandse wet en de Hoge Raad spreken echter over het begrip ‘vervaardiging’ en niet het over EU-begrip ‘verbouwing’. Het is de vraag of ‘vervaardiging’ en ‘verbouwing’ verschillende woorden zijn voor hetzelfde begrip. Vanuit taalkundig oogpunt zou ik zeggen dat een vervaardiging een gekwalificeerde verbouwing is. In zoverre meen ik dat de bredere uitleg die het Europese Hof voorstaat niet kan worden tegengeworpen aan een belastingplichtige die te maken krijgt met de verbouwing van een Nederlands vastgoedobject. Aan de andere kant geldt in Europees verband dat een lidstaat een geboden optie niet beperkt mag invoeren. Waar dit voordeliger is, kan ik mij daarom goed voorstellen dat een rechtstreeks beroep op de richtlijn wordt gedaan.

### Woning (overdrachtsbelasting)

Als een pand wordt overgedragen dat meer dan zes maanden (of meer dan twee jaren) in gebruik is of verhuurd is, dan is in de regel overdrachtsbelasting verschuldigd. De samenloopvrijstelling geldt in ieder geval niet. Hetzelfde geldt als de verkoper geen btw-ondernemer is. Het verschuldigde ovb-bedrag kan worden beperkt als sprake is van een woning.

Met name de vraag of bij een transformatie van een niet-woning naar een woning het verlaagde ovb-tarief van 2% al gedurende de verbouwing kan worden toegepast kwam in 2018 uitvoerig aan de orde. Begin 2018 verschenen uitspraken van Rechtbank Den Haag in een tweetal zaken over dit onderwerp. In beide zaken heeft Hof Den Haag inmiddels ook uitspraak gedaan en tegen deze uitspraken is door de Staatssecretaris van Financiën cassatieberoep ingesteld.

In beide zaken kent de rechtbank een doorslaggevende betekenis toe aan de (gemeentelijke) woonbestemming van de objecten.<sup>9</sup> Het hof oordeelde dat de verrichte verbouwingswerkzaamheden en de splitsing in appartementsrechten op zichzelf al leiden tot de kwalificatie als woning, die ook volledig spoort met de afgegeven publiekrechtelijke vergunningen.<sup>10</sup> Dat de afnemer onder meer nog alle installaties (water, warmte, elektriciteit, ventilatie, riolering) moest aanleggen en de binnenwanden, keuken, badkamer en het toilet moest plaatsen, doet daar kennelijk niet aan af.

5 HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20, (*Woonstichting Maasdriel*).

6 Zie Rb. Zeeland-West-Brabant 7 juni 2018, nrs. 16/7256 en 16/7258, ECLI:NL:RBZWB:2018:3321.

7 Hof Den Bosch 30 maart 2018, nr. 17/00432, ECLI:NL:GHSHE:2018:1401.

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

9 Rb. Den Haag 30 november 2017, nr. 14/2278, ECLI:NL:RBDHA:2017:16484, en nr. 17/2058, ECLI:NL:RBDHA:2017:15631.

10 Hof Den Haag 25 mei 2018, nr. 18/00021, ECLI:NL:GHDHA:2018:1301 en 21 september 2018, nr. 18/00020, ECLI:NL:GHDHA:2018:3224.

## 2. Overdracht onderneming

Bij de overdracht van een algemeenheid van goederen (ook wel de overdracht van een onderneming; art. 37d Wet OB 1968), doen zich voor de btw geen leveringen of diensten voor en is ter zake de overdracht dus geen btw verschuldigd. In plaats daarvan treedt de koper fiscaal in de plaats van de verkoper met betrekking tot het overgedragen vermogensbestanddeel. Dat betekent dat de koper onder meer lopende btw-herzieningstermijnen en een eventuele optie voor btw-belaste verhuur overneemt. Dat hoeft voor een koper niet nadelig te zijn, als hij van zijn verkoper maar de juiste herzieningstermijnen en -bedragen verneemt en hiermee afdoende rekening kan houden bij het vaststellen van de koopprijs. Voor de btw-vrijgestelde koper van een nieuw gebouw is de toepassing van art. 37d Wet OB 1968 veelal voordelig, omdat hij de btw op de lagere kostprijs van verkoper krijgt doorberekend in plaats van 21% over zijn hogere koopprijs.

Volgens het Europese Hof in de *Apcom Select*-zaak ziet het leerstuk van de overdracht van een algemeenheid in ieder geval niet op een transactie waarbij een onroerend goed dat voor commerciële exploitatie werd gebruikt samen met alle noodzakelijke vaste activa en de inboedel wordt verhuurd; ook niet als de huurder de activiteit van de verhuurder onder dezelfde naam voortzet.<sup>11</sup> De huurder in deze zaak was immers geen eigenaar geworden van een groot aantal onderdelen die voor de exploitatie van de economische activiteit noodzakelijk waren en kon over deze onderdelen dus niet beschikken (als ware hij eigenaar), zodat zich geen overgang of overdracht van een algemeenheid van goederen had voorgedaan.

Als voorwaarde voor de toepassing van art. 37d Wet OB 1968 geldt voorts dat de koper met de overgedragen onderneming zelfstandige economische activiteiten kan uitoefenen en dat de koper ook de bedoeling heeft de onderneming voort te zetten. De bedrijfsactiviteiten van de koper hoeven echter niet identiek te zijn aan die van de verkoper. Voor Hof Arnhem-Leeuwarden kwam een zaak waarin een projectontwikkelaar een nieuw verhuurd kantoorcomplex had overgedragen aan een institutionele belegger.<sup>12</sup> Hoewel het hof vooropstelt dat art. 37d Wet OB 1968 van toepassing kan zijn op de overdracht van een verhuurd pand, komt het hof in dit specifieke geval tot een andere conclusie. In deze zaak verhuurde de projectontwikkelaar het complex slechts twee weken aan een verzekeringsmaatschappij. Tevens bleek uit de stukken in het geding dat de projectontwikkelaar al voor het begin van de ontwikkeling voornemens was het kantoorcomplex te gaan verkopen. Hierdoor heeft de projectontwikkelaar niet aannemelijk kunnen maken dat de verhuur van het kantoorcomplex voor hem daadwerkelijk een autonome economische activiteit is geweest, hetgeen van essentieel belang is om onder

de reikwijdte van art. 37d Wet OB 1968 te vallen. De doelstelling van de entiteit kan echter wijzigen of van meet af aan dubbel zijn (verkoop of eigen exploitatie). Mocht dat het geval zijn geweest, dan was de conclusie van Hof Arnhem-Leeuwarden mogelijk anders geweest.

De Rechtbank Den Haag lijkt coulanter in een zaak over een woningcorporatie die een aan eindverbruikers verhuurd complex met woningen, parkeerplaatsen en bedrijfsunits verkoopt en levert aan een belegger via een sale-and-leaseback constructie.<sup>13</sup> Volgens de rechtbank wordt aan het voortzettingsvereiste voldaan, nu de koper de onroerende zaak gebruikt voor een economische activiteit (te weten: de verhuur van het complex aan de woningcorporatie). Het feit dat de woningcorporatie ook na de overdracht het pand nog kan (onder)verhuren aan de particuliere eindgebruikers en dat deze activiteit niet door de belegger wordt uitgeoefend, staat hieraan niet in de weg. De rechtbank stelt vast dat een onroerende zaak door meerdere partijen (in het geval van een sale-and-leaseback door zowel de verkoper als koper) kan worden geëxploiteerd. Toch zijn er ook argumenten te bedenken waarom art. 37d Wet OB 1968 niet van toepassing is. De economische activiteiten van de woningcorporatie en belegger wijken immers evengoed af en het huurcontract tussen beide partijen ging pas in op het moment van de overdracht.

Is de toepassing van art. 37d Wet OB 1968 discutabel en willen zij hetzelfde btw-voordeel behalen, dan kunnen partijen als alternatief een aandelendeal overwegen. De levering van aandelen is immers btw-vrij. Andere heffingen en civiel-juridische aspecten zullen echter ook in de afweging moeten worden betrokken.

## 3. Btw-aftrek en herziening

Een btw-ondernemer kan de btw op kosten (*input-btw*) in aftrek brengen of verrekenen, indien en voor zover hij de goederen en/of diensten waar de btw op drukt gebruikt voor btw-belaste handelingen (*output-btw*). Als de ondernemer de ingekochte goederen of diensten niet meteen gebruikt, bestaat recht op aftrek als de input bestemd is voor btw-belaste output. Hij moet die btw-belaste bestemming dan wel aannemelijk kunnen maken. De eigenaar van een verbouwd monumentaal woon-/winkelpand slaagde daar niet in ten aanzien van de appartementen op de bovenverdiepingen.<sup>14</sup> Zo er al een voornemen tot eventuele verkoop bestond, dan acht de rechtbank het niet aannemelijk dat het monumentenpand was 'vernieuwbouwd'. Ook de eigenaar/verhuurder van een woning en loods had geen recht op aftrek van de btw op facturen voor de bouwmaterialen van de woning.<sup>15</sup> Bovendien moest deze ondernemer verlegde btw afdragen over de facturen van het ingeschakelde Poolse bouwbedrijf. De bouwplaats is op zichzelf kennelijk geen vaste inrichting.

11 HvJ EU 19 december 2018, C-17/18, ECLI:EU:C:2018:1038 (*Apcom Select*).

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

13 Rb. Den Haag 5 juli 2018, nr. 17/5502, ECLI:NL:RBDHA:2018:8124.

14 Rb. Gelderland 9 augustus 2018, nr. 17/6138, ECLI:NL:RBGEL:2018:3508. Vgl. ook Rb. Gelderland 13 februari 2018, nr. 16/3548 en 16/3740, ECLI:NL:RBGEL:2018:648.

15 Hof Den Bosch 9 augustus 2018, nrs. 17/00208 en 17/00209, ECLI:NL:GHSHE:2018:3378.

Bestaat er in eerste instantie wel het voornemen tot btw-belaste verkoop maar wordt een pand daadwerkelijk gebruikt voor btw-vrijgestelde verhuur, dan vindt een aftrekcorrectie plaats in het tijdvak waarin dit vrijgestelde gebruik is aangevangen.<sup>16</sup> Vanaf die periode start de naheffingstermijn; niet al vanaf het eerdere tijdvak waarin de factuur is ontvangen. Dat laatste is anders als de oorspronkelijke btw-belaste bestemming al van meet af aan zou zijn uitgesloten. Tussen het tijdvak waarin ingekochte goederen en diensten zijn afgenomen (of wanneer de factuur daarvoor is ontvangen) en het tijdvak waarin deze worden gebruikt, vindt geen aftrekcorrectie plaats; ook niet als enkel de bestemming tussentijds is gewijzigd. Die correctie vindt pas plaats bij het daadwerkelijke eerste gebruik. Zo kan een (tijdelijke) bouwstop er bijvoorbeeld niet toe leiden dat de btw op de bouwkosten van een loods mogen worden nageheven wegens een gebrek aan belaste activiteiten gedurende de bouwstop, nu de ondernemer wel voornemens was om met de loods zulke activiteiten te gaan verrichten.<sup>17</sup> Bij het eerste gebruik en aan het eind van het eerste gebruiksjaar – dat ook meteen het eerste herzieningsjaar is – wordt het totale bedrag van de oorspronkelijke btw-aftrek aangepast. In de volgende negen jaren wordt telkens 10% van dit bedrag in herziening betrokken. De Hoge Raad heeft op 14 december 2018 prejudiciële vragen gesteld aan het Europese Hof om erachter te komen of op grond van de Btw-richtlijn (2006/112/EG) ook in het eerste herzieningsjaar ‘slechts’ een tijdsevenredige aftrekcorrectie mag plaatsvinden.<sup>18</sup> Voor een belastingplichtige kan zulks een liquiditeitsvoordeel opleveren (of juist een nadeel als hij in eerste instantie geen btw-aftrek heeft gepleegd maar een pand uiteindelijk toch btw-belast blijkt te gaan gebruiken).

Ook als een onroerende zaak – zoals een (vakantie)woning – een gemengde bestemming heeft (deels zakelijk, deels privé), moet gedurende een periode van leegstand voor de vaststelling van het btw-aftrekrecht worden gekeken naar het beoogde gebruik. Er geldt in dergelijke gevallen een beperkt aftrekrecht, waarvan de omvang aan de hand van bijvoorbeeld oppervlakteverhoudingen dient te worden vastgesteld.<sup>19</sup> De belastingplichtige moet de onroerende zaak dan wel aan zijn ondernemingsvermogen hebben toegerekend. Volgens Rechtbank Noord-Nederland kan een ondernemer die een woning heeft geëtiketteerd als privévermogen het dak van die woning niet later aan zijn ondernemingsvermogen toerekenen.<sup>20</sup> Dat zou anders zijn als de dakrenovatie had geleid tot het ontstaan van een nieuw investeringsgoed, dat afzonderlijk kan worden geëtiketteerd.

Wat betreft die vermogensetikettering lijkt het Europese Hof van Justitie de lat laag te leggen.<sup>21</sup> Ook wanneer bij de verwerving van een goed niet op eenduidige en expliciete wijze uiting is gegeven aan het voornemen tot zakelijk gebruik, sluit zulks niet uit dat impliciet wel blijkt van een dergelijk voornemen. De aard van het goed kan volgens het Europese Hof op zichzelf al op (gelijktijdig dan wel volgtijdig) gemengd gebruik wijzen. Bijgevolg heeft de Gemeente Ryjewo recht op teruggaaf van herzienings-btw ten aanzien van een dorps huis dat in eerste instantie alleen voor niet-economische handelingen is gebruikt.

### Marle Participations

Het enkel verwerven en houden van aandelen door een holding vormt geen economische activiteit in de zin van de btw. Dit heeft tot gevolg dat de holding de btw op toerekenbare kosten niet in aftrek mag brengen. De verhuur van een gebouw door een holding aan haar dochteronderneming kan onder voorwaarden evenwel leiden tot een volledig btw-aftrekrecht ten aanzien van kosten die betrekking hebben op de deelneming. Volgens vaste jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie is immers wél sprake van een economische activiteit indien de holding zich direct of indirect inmenkt in het beheer van de deelneming. In de *Marle Participations*-zaak heeft het hof juist beslist dat verhuur een vorm van inmenging is, zodat de btw op kosten rondom de verwerving van de aandelen van de target in aftrek kan worden gebracht. De verhuur moet dan wel btw-belast zijn of – in het geval van een fiscale eenheid – moet de output van de groep aan de btw-heffing zijn onderworpen.

## 4. Verhuur

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van btw. Volgens jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie moet onder verhuur in de zin van de Btw-richtlijn (2006/112/EG) worden verstaan de passieve terbeschikkingstelling ‘*van ruimtes of oppervlakten in gebouwen tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop*’.<sup>22</sup> Van verhuur is volgens deze jurisprudentie geen sprake indien aanvullende prestaties aan de afnemer worden geleverd die een meer dan bijkomstig karakter hebben in verhouding tot de passieve terbeschikkingstelling. De Hoge Raad heeft dit jaar een zaak behandeld waarin werd beoordeeld of de terbeschikkingstelling van opslagruimte moest worden gezien als verhuur.<sup>23</sup> Bij de terbeschikkingstelling van de opslagruimte werden aanvullende diensten aangeboden, zoals het gebruik van transportmiddelen en bewaking. De Hoge Raad oordeelde dat deze voorzieningen en aanvullende diensten van ondergeschikt belang waren aan de loutere beschikbaarheid van de opslagruimten. Volgens de Hoge Raad was daarmee simpelweg sprake van reguliere, btw-vrijgestelde verhuur en niet van een meeromvattende of generieke btw-belaste dienst.

16 Rb. Gelderland 13 november 2018, nr. 17/6934, ECLI:NL:RBGEL:2018:4829.

17 Hof Arnhem-Leeuwarden 26 juni 2018, nrs. 17/00704 en 17/00706, ECLI:NL:GHARL:2018:5940.

18 HR 14 december 2018, nr. 17-00799, ECLI:NL:HR:2018:2309.

19 Rb. Gelderland 9 april 2018, nr. 17/2528, ECLI:NL:RBGEL:2018:1612, en Rb. Noord-Nederland 28 juni 2018, nrs. 16/2429, 26/2430 en 16/2431, ECLI:NL:RBNNE:2018:2463.

20 Rb. Noord-Nederland 5 december 2017, nr. AWB-17/353, ECLI:NL:RBNNE:2017:5252.

21 HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595 (*Gmina Ryjewo*).

22 HvJ EG 18 november 2004, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730 (*Temco Europe*).

23 HR 20 april 2018, nr. 16/03303, ECLI:NL:HR:2018:634.

### Optie btw-belaste verhuur

Bij de verhuur van vastgoed wordt veelal geopteerd voor btw indien de huurder het vastgoed nagenoeg volledig (d.w.z. voor meer dan 90%) gebruikt voor btw-belaste prestaties. Door te opteren kan de verhuurder de btw op kosten namelijk in aftrek brengen. Partijen kunnen hiertoe een verzoek indienen bij de Belastingdienst, maar doorgaans wordt geopteerd in de huurovereenkomst.

Wil rechtsgeldig voor btw-heffing zijn geopteerd, dan moet aan een aantal formele voorwaarden zijn voldaan. Een van die formele voorwaarden heeft betrekking op de termijn waarbinnen een optieverzoek moet zijn ingediend, dan wel waarbinnen een huurovereenkomst moet worden ondertekend. Een optieverzoek dient binnen drie maanden na de aanvang van de belaste verhuur te zijn ingediend. Indien het optieverzoek deel uitmaakt van de huurovereenkomst wordt aangesloten bij de datum van ondertekening van de huurovereenkomst.

Een uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland bevestigt dat de Belastingdienst en de rechterlijke macht strikt zijn wanneer het aankomt op voornoemde formele voorwaarde.<sup>24</sup> De Belastingdienst weigerde de verhuurder in deze zaak aftrek van voorbelasting, aangezien de verklaring betreffende de optie btw-belaste verhuur in de huurovereenkomst met een apotheek niet was ondertekend. Aan dit oordeel deed niet af dat de verklaring twee jaar later alsnog door partijen was ondertekend.

## 5. Varia

### Verruiming btw-sportvrijstelling

Tot 1 januari 2019 gold een vrijstelling betreffende de diensten door organisaties aan hun leden die zich de beoefening van sport of bevordering daarvan ten doel stellen. Naar aanleiding van jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie,<sup>25</sup> wordt met ingang van dit jaar de reikwijdte van de wettelijke btw-sportvrijstelling verruimd naar prestaties aan niet-leden en wordt een subsidieregeling van kracht. De vrijstelling geldt echter niet voor winst-beogende instellingen.

Gemeenten en andere niet-commerciële exploitanten die voorheen btw-belaste prestaties verrichtten (zoals de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie), worden door de verruiming evenwel in hun btw-aftrekrecht beperkt. De wetwijziging voorziet dan ook in een overgangsregeling, waardoor btw-herziening ten aanzien van investeringen vóór 2019 achterwege kan blijven. Daarnaast zijn – om financiële gevolgen te beperken – subsidieregelingen geïntroduceerd voor gemeentes en amateursportorganisaties voor de aanleg, het onderhoud en de instandhouding van sportaccommodaties.

### Update scholenconstructies

De veelbesproken scholenconstructies bleken ook afgelopen jaar veelal te stranden. Het voornaamste arrest betrof de Gemeente Brielle, die in 2012 een schoolgebouw had

laten realiseren voor bijna 28 miljoen euro (inclusief btw). De Gemeente Brielle heeft de btw op deze stichtingskosten van het schoolgebouw volledig in aftrek gebracht. Vervolgens heeft de Gemeente Brielle het schoolgebouw aan een stichting verkocht voor nog geen 2 miljoen euro (inclusief btw). Dit bedrag werd in rekening gebracht voor specifieke, door de stichting gewenste bouwkundige voorzieningen die niet vielen binnen de bekostigingsnormen van de Wet op het voortgezet onderwijs. Volgens de Hoge Raad heeft Hof Den Haag in hoger beroep terecht geoordeeld dat het betaalde bedrag – gelet op de hoogte en berekeningswijze – niet de werkelijke tegenprestatie vormde voor de levering van het schoolgebouw. Het bedrag werd immers enkel berekend voor de specifieke voorzieningen en niet voor de levering van het schoolgebouw zelf. Die levering was volgens de Hoge Raad daarmee geen belastbare handeling, zodat de Gemeente Brielle geen (volledige) btw-aftrek genoot.

### Doorkijkarresten (overdrachtsbelasting)

In 2007<sup>26</sup> en 2011<sup>27</sup> heeft de Hoge Raad reeds geoordeeld dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting ter zake de verkrijging van rijksmonumenten (oud) resp. de samenloopvrijstelling ook van toepassing kan zijn bij de verkrijging of uitbreiding van een aanmerkelijk belang in een onroerende zaakrechtspersoon ('ozr'). Een indirecte verkrijging van onroerend goed door middel van een verkrijging van aandelen in een dergelijke ozr mag volgens de Hoge Raad namelijk niet ongunstiger worden behandeld dan de directe verkrijging van de onroerende zaken. De Hoge Raad heeft de doorkijkarresten in 2018 doorgetrokken naar de bedrijfsopvolgingsregeling in de overdrachtsbelasting.<sup>28</sup> We mogen hopen dat de Hoge Raad hiermee toch duidelijk heeft gemaakt dat de doorkijkgedachte geldt voor alle vrijstellingsbepalingen in de overdrachtsbelasting en dat de fiscus niet daadwerkelijk voor iedere vrijstelling die bij een aandelentransactie kan spelen een afzonderlijke procedure tot de Hoge Raad blijft voeren.

## 6. Tot slot

Dit overzicht betreft een selectie van de veelheid aan jurisprudentie die afgelopen jaar is verschenen. Casuïstische rechtspraak heb ik niet opgenomen, maar kan in voorkomend geval nog altijd uiterst relevant zijn.

Voor 2019 wens ik u mooie vastgoed- en rechtsontwikkelingen toe.

#### Over de auteur



**Mr. E.W.E.M. Cox**

Etienne Cox is als vastgoedfiscalist werkzaam bij CMS te Amsterdam.

<sup>24</sup> Rb. Noord-Nederland 26 april 2018, nr. 16/2438, ECLI:NL:RBNNE:2018:1495.

<sup>25</sup> HvJ EU 19 december 2013, C-495/12, ECLI:EU:C:2013:861 (*Bridport*).

<sup>26</sup> HR 23 februari 2007, nr. 41591, ECLI:NL:HR:2007:AU8559.

<sup>27</sup> HR 10 juni 2011, nr. 10/00498, ECLI:NL:HR:2011:BQ7580.

<sup>28</sup> HR 30 november 2018, nr. 17/04543, ECLI:NL:HR:2018:2110.