



# VU Research Portal

## Geen grip op de toekomst zonder begrip van het verleden: Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2014

Wolf, R.A.

### **published in**

Vastgoed fiscaal & civiel  
2015

### **document version**

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in VU Research Portal](#)

### **citation for published version (APA)**

Wolf, R. A. (2015). Geen grip op de toekomst zonder begrip van het verleden: Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2014. *Vastgoed fiscaal & civiel*, 2015(1), 7-13. [2].

### **General rights**

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

### **Take down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

### **E-mail address:**

[vuresearchportal.ub@vu.nl](mailto:vuresearchportal.ub@vu.nl)

# Geen grip op de toekomst zonder begrip van het verleden

## Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2014

Wet OB 1968 / WBR

We kunnen met gemengde gevoelens op 2014 terugkijken. Een jaar waarin verschillende warmterecords werden verbroken. Bijna wereldkampioen voetbal. Bijna winnaar van het Eurovisie songfestival. Maar ook een jaar waarin andermans oorlog gruwelijk Nederland binnendrong. In dit artikel zal ik dit alles laten voor wat het is en mij beperken tot fiscale ontwikkelingen op vastgoedgebied. Ik richt mijn pen hierbij op de btw en overdrachtsbelasting. En dan is 2014 in ieder geval het eerste jaar dat het zonder de fameuze interne levering moet stellen. De naweëen van dit instituut waren echter voelbaar. Niet alleen in rechterlijke uitspraken; de afgeschafte integratieheffing in combinatie met antimisbruikwetgeving voor beperkte rechten blijkt btw-besparingsmogelijkheden te bieden voor nieuwbouw en bouwterreinen. Inmiddels is aangekondigd dat deze klaarblijkelijk onvoorziene besparingsmogelijkheid zal worden beëindigd. Waarbij het overigens de vraag is of hiermee het EU-recht niet met de voeten wordt getreden. Over dit en nog veel meer hieronder.



prof.dr. R.A. Wolf

### BTW

#### Einde btw-besparing met erfpacht

Het vervallen van de interne levering heeft ook een klaarblijkelijk ongewenst resultaat als het gaat om het vestigen van een eeuwigdurend beperkt recht op nieuwbouw (of bouwterreinen). Dit ziet op het volgende. Bij het vestigen of overdragen van een beperkt recht is btw verschuldigd over de koopprijs verhoogd met de contante waarde van de canon. Bij een eeuwigdurend recht wordt die contante waarde gesteld op zeventien maal de jaarcanon. In veel gevallen is de aldus gevonden maatstaf van heffing lager dan de waarde in het economische verkeer van de achterliggende onroerende zaak. Door de werking van de antimisbruikbepaling van art. 3, lid 2, Wet OB 1968 is dan voor de btw sprake van een vrijgestelde verhuur. Aldus is bij overdracht van nieuwbouw of een bouwterrein in de vorm van een beperkt recht geen btw verschuldigd, maar alleen overdrachtsbelasting. Dit is voor particulieren of andere niet-aftrekgerechtigde kopers uiteraard een aantrekkelijke propositie.

Het Eindejaarsbericht 2015 van het Ministerie van Financiën maakt melding van het volgende:<sup>1</sup>

'Met ingang van 1 januari 2015 wijzigen de btw-regels voor eeuwigdurende zakelijke rechten, zoals het recht van erfpacht, op onroerende zaken. Deze wijziging heeft tot gevolg dat de vestiging of overdracht van zakelijke rechten voor onbepaalde tijd op bouwterreinen of nieuwe gebouwen in beginsel wordt aangemerkt als een belaste btw-levering. Daarbij wordt btw geheven over de waarde in het economi-

sche verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Deze wijziging heeft onder meer gevolgen voor erfpachttransacties waarbij het recht van erfpacht voor onbepaalde tijd wordt gevestigd. In verband met deze wijziging wordt overgangsrecht opgenomen. Dit overgangsrecht komt erop neer dat voor overeenkomsten die vóór 1 juli 2015 zijn gesloten tot de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten op onroerende zaken nog mag worden uitgegaan van een prestatie die is vrijgesteld voor de btw. Daardoor wordt er geen btw maar overdrachtsbelasting geheven. Hierover moeten partijen wel overeenstemming bereiken en zij moeten dit in de koopovereenkomst en akte opnemen. Verder moet de daadwerkelijke vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van die rechten uiterlijk 31 december 2016 juridisch plaatsvinden.'

Naar verluidt zal één en ander worden vormgegeven met een wijziging in het Uitv.besl. OB 1968. De verwijzing in Bijlage A, onderdeel c naar: 'het zeventienvoud van het jaarlijkse bedrag' wordt vervangen door een verwijzing naar: 'de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft'. Het is de vraag of deze maatregel zich wel verdraagt met de Btw-richtlijn die onder omstandigheden een heffing over een normale waarde toestaat, maar geen aanknopingspunt biedt voor een heffing over een hogere waarde. Bedacht moet worden dat de waarde van een beperkt recht per definitie lager is dan die van de volle eigendom. Het laatste woord zal hier ongetwijfeld nog niet over zijn gezegd. Geïnteresseerden in deze materie wijs ik graag op de opinie van Nieuwenhuizen in NTFR 2014/2980.

## Prejudiciële vragen over maatstaf van heffing bij integratieheffing

De Hoge Raad roept in februari 2014 de hulp in van het HvJ EU voor het vaststellen van de maatstaf van heffing bij een interne levering met een erfpacht.<sup>2</sup> Inmiddels zijn de vragen van de Hoge Raad bij het HvJ EU bekend onder de naam van de betreffende belanghebbende: Het Oudeland Beheer bv (zaaknummer C-128/14).

De Hoge Raad vraagt allereerst of bij een interne levering elementen waarover belanghebbende reeds btw heeft betaald, buiten de heffing moeten blijven en of het hierbij uitmaakt of belanghebbende deze btw in aftrek heeft gebracht. De Hoge Raad vraagt hier feitelijk een toelichting op de vaststellingen van het HvJ EU in het arrest in de zaak gemeente Vlaardingen.<sup>3</sup> Zie hierover mijn vorige jaaroverzicht (2013) onder het kopje 'Integratieheffing en kunstgrasvelden'.

Verder vraagt de Hoge Raad op welke wijze een canon moet meetellen bij het vaststellen van de maatstaf van heffing.

### Interne levering bij stadskantoor

De interne levering bij een nieuw stadskantoor in Den Bosch leidt tot een arrest van het HvJ EU en een slotarrest van de Hoge Raad. Het betreft de toepassing van de interne levering bij een door een gemeente gebouwd stadskantoor dat voor 94% werd gebruikt voor overheidsprestaties, voor 5% voor belaste prestaties en voor 1% voor vrijgestelde prestaties. Volgens het HvJ EU is bij ingebruikneming van het gebouw sprake van een integratieheffing over het geheel, dus inclusief het deel dat voor overheidsprestaties wordt gebruikt.<sup>4</sup> In november 2014 verschijnt het slotarrest van de Hoge Raad in deze procedure.<sup>5</sup> Omdat sprake is van een interne levering van het geheel kan belanghebbende alle btw op bouwkosten in aftrek nemen. Want daar ging het in deze procedure om. De Hoge Raad stelt belanghebbende aldus in het gelijk.

### Mengmethode bij aftrek

In januari 2014 oordeelt de Hoge Raad over toepassing van de 'mengmethode' bij het bepalen van het recht op aftrek binnen één onroerend goed.<sup>6</sup> Belanghebbende had een woon-kantoorpand laten bouwen. Met de inspecteur bestond een verschil van mening over het berekenen van het recht op aftrek ten aanzien van het kantoorgedeelte (360 m<sup>2</sup>). Belanghebbende betoogde dat hij een deel hiervan (147 m<sup>2</sup>) uitsluitend gebruikte voor belaste prestaties en een ander deel (16 m<sup>2</sup>) uitsluitend gebruikte voor vrijgestelde prestaties. Voor deze delen had belanghebbende een aftrek op grond van het werkelijk gebruik toegepast. Het resterende gedeelte van het bedrijfsgebouw (197 m<sup>2</sup>) had belanghebbende voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties gebruikt. Voor dit gedeelte was belanghebbende uitgegaan van een aftrek op basis van omzetverhoudingen (pro rata). De Hoge Raad overweegt dat bij het bepalen van het recht op aftrek van gemengd gebruikte goederen of diensten de omzetverhouding bepalend is. Dit is anders indien blijkt dat het werkelijk gebruik niet overeenstemt met deze omzetverhouding. In dat geval bepaalt het werkelijke gebruik de mate van aftrek. Het bewijs van het werkelijke gebruik dient te worden geleverd met behulp van objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens, aldus de Hoge Raad.<sup>7</sup> Belanghebbende in de onderhavige

procedure had volgens de Hoge Raad geen gegevens gesteld of aangeleverd op grond waarvan het werkelijke gebruik van de gemengd gebruikte gedeelten kon worden bepaald. Aldus was het werkelijke gebruik niet vast komen te staan. Als het werkelijke gebruik niet vaststaat, moet het recht op aftrek worden vastgesteld aan de hand van de omzetverhouding (pro rata), aldus de Hoge Raad.

In het arrest lees ik geen principieel afwijzen van de mengmethode. De Hoge Raad overweegt immers: 'In dit verband heeft te gelden dat de omstandigheid dat bepaalde ruimten van een onroerende zaak of een als zelfstandig aan te merken gedeelte daarvan gemengd worden gebruikt, niet eraan in de weg hoeft te staan dat op basis van objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens kan worden vastgesteld dat het werkelijke gebruik van het goed al of niet overeenkomt met de in artikel 11, lid 1, letter c, van de Uitvoeringsbeschikking bedoelde verhouding.' Waar het om gaat, is dat het werkelijke gebruik van het goed als geheel vast komt te staan. In de procedure had belanghebbende hiervoor te weinig gegevens aangeleverd.

### Hoge Raad omlijnt 'bouwterrein' en 'bebouwing'

In een arrest uit december 2014 geeft de Hoge Raad college over het begrip bouwterrein.<sup>8</sup> Het gaat om een belanghebbende die een aantal terreinen heeft verworven waarop hij een golfbaan wil realiseren. De terreinen zijn voorafgaand aan de verkrijging al enigszins bewerkt. Gewassen zijn verwijderd, grasland is gescheurd, grond is uitgegraven met het oog op de aanleg van waterpartijen, en er zijn hoogteverschillen in het terrein aangebracht. Verder zijn ten behoeve van het bouwverkeer een weg en een parkeerplaats aangelegd. Belanghebbende heeft op later aangekochte en naastgelegen grond een clubhuis gerealiseerd. De terreinen zijn als bouwterrein geleverd; met btw en met een beroep op de (samenloop)vrijstelling voor de overdrachtsbelasting. De inspecteur meent dat geen sprake is van bouwterreinen zodat overdrachtsbelasting is verschuldigd. Hof Den Haag<sup>9</sup> gaat hierin niet mee; volgens het hof is wel degelijk sprake van een bouwterrein zodat een vrijstelling van overdrachtsbelasting geldt.

De Hoge Raad casseert de uitspraak van het hof. Volgens de raad heeft het hof niet duidelijk vastgesteld in hoeverre de ondergrond van de golfbaan één geheel vormt met de ondergrond van het clubhuis. Bepalend hiervoor zou moeten zijn een mogelijk zelfstandig gebruik van enerzijds de golfbaan en anderzijds het clubhuis. Is zelfstandig gebruik niet mogelijk, dan moeten de terreinen (dus inclusief het te bouwen clubhuis) als één geheel worden beoordeeld. Bij mogelijk zelfstandig gebruik is het terrein waarop het clubhuis wordt gerealiseerd verder niet van belang. Beoordeeld moet dan worden in hoeverre de terreinen voor de golfbaan als bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4, Wet OB 1968 kwalificeren.<sup>10</sup>

Een bouwterrein is hierbij – kort gezegd – een onbebouwd terrein waarbij sprake is van voorzieningen, bewerkingen of een geldige bouwvergunning met het oog op bebouwing van de grond. Als bebouwing geldt volgens de Hoge Raad een met de grond verbonden constructie en niet het aanleggen van glooiingen, grasvelden, perken met bomen en struiken of vijvers en sloten. Mocht al enige 'echte' bebouwing zijn gepland, dan hangt het van de omstandigheden af of deze toekomstige

bebouwing voor het gehele terrein geldt. Volgens de Hoge Raad moet één en ander beoordeeld worden met inachtneming van de omvang van de op de percelen voorziene bouwwerken en de verhouding tussen het bebouwde en onbebouwde gedeelte van het terrein. Ook de aard van het bouwwerk is van belang. In dat verband merkt de Hoge Raad op dat een hekwerk of een drainagebuis rond een weiland niet voor dat terrein als relevante bebouwing gelden.

Tenslotte merkt de Hoge Raad nog op dat, mocht sprake zijn van een bebouwd en een onbebouwd deel, het onbebouwde deel in voorkomend geval kan kwalificeren als 'erbij behorende terrein'. Is hiervan sprake, dan gelden beide delen (het bebouwde deel en het 'erbij behorende terrein' als bebouwde grond. Aan Hof Amsterdam de eer om met al deze aanwijzingen aan de slag te gaan.

### **Herziening bij tussentijdse leegstand**

Een arrest dat het afgelopen jaar de nodige pennen<sup>11</sup> in beweging bracht, is het arrest van de Hoge Raad over de gevolgen van leegstand gedurende de herzieningstermijn.<sup>12</sup> In dit 'leegstandsarrest' ging het om een pand dat in 2003 voor het eerst in gebruik was genomen voor een btw-vrijgestelde verhuur. Deze verhuur leidde tot een interne levering bij belanghebbende. Belanghebbende kon de aldus verschuldigde btw niet in aftrek nemen, er was immers sprake van een btw-vrijgestelde verhuur. Wel was met de ingebruikneming bij belanghebbende een herzieningstermijn gaan lopen.

Het pand stond vervolgens leeg van augustus 2008 tot en met juni 2011, dus nog gedurende de herzieningstermijn. In de procedure was vast komen te staan dat belanghebbende gedurende deze periode het voornemen had om het pand belast te verhuren. De vraag was of onder deze omstandigheden de toepassing van de herzieningsregels ertoe leidde dat belanghebbende als nog een evenredig gedeelte van de bij de interne levering verschuldigde btw in aftrek kon nemen. Volgens de Hoge Raad is een dergelijke herziening inderdaad aan de orde. Ons hoogste rechtscollege overweegt dat onder de gegeven omstandigheden ervan moet worden uitgegaan dat vanaf het tijdstip van de beëindiging van de vrijgestelde verhuur in 2008, sprake is van (voorgenomen) gebruik voor belaste handelingen. Belanghebbende heeft aldus recht op teruggave voor de aan deze periode toe te rekenen herzienings-btw. Leegstand wordt in dit geval derhalve aangemerkt als tussentijds belast gebruik.

Met het arrest van de Hoge Raad is het 2011-besluit van de staatssecretaris van Financiën inzake de aftrek van omzetbelasting gedeeltelijk achterhaald.<sup>13</sup> In dit besluit (par. 5.2.7.1.) wordt het standpunt ingenomen dat leegstand geen aanleiding geeft tot herziening van eerder al of niet afgetrokken aanschaft-btw. Leegstand zou niet aan te merken zijn als fictief belast of vrijgesteld gebruik. De Hoge Raad denkt hier klaarblijkelijk anders over.

### **Herziening na overdracht onderneming; wie moet wat betalen?**

De Hoge Raad heeft zich uitgesproken over de toepassing van de herzieningsregels indien in het betreffende herzieningsjaar het vastgoed is overgedragen als deel van een algemeenheid

van goederen. De vraag die speelde was of de 'oude' eigenaar een evenredig gedeelte van de herzienings-btw – voor de periode tot aan de overdracht – was verschuldigd. De Hoge Raad meent van niet. De herziening moet plaatsvinden bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van het boekjaar. Dit betekent dat de wettelijke bepalingen ervan uitgaan dat de wegens herziening te betalen omzetbelasting in één keer, aan het einde van het boekjaar wordt verschuldigd. De te betalen herzienings-btw gaat aldus alleen de nieuwe eigenaar aan.<sup>14</sup>

### **Verhuur van het bedrijfspand en overdracht van een onderneming**

In een uitspraak uit april 2014 past Hof Den Haag het regime van art. 37d Wet OB 1968 (overdracht van een onderneming) toe op de verhuur van vastgoed in het kader van de overdracht van een onderneming.<sup>15</sup> Het ging hierbij om een belanghebbende die een kinderdagverblijf exploiteerde en deze exploitatie overdroeg aan een derde. Hierbij werd het bedrijfspand niet overgedragen, maar aan deze derde verhuurd. Hof Den Haag meende dat sprake was van de overdracht of overgang van een onderneming tegen betaling van een periodieke vergoeding. Over de 'huurtermijnen' was aldus geen btw verschuldigd. Tegen de uitspraak is inmiddels beroep in cassatie ingesteld.

### **Schoolstructuren, kunstgrasvelden en misbruik**

In het afgelopen jaar verschenen ook de nodige rechterlijke uitspraken over btw-besparende structuren, voornamelijk met scholen, maar ook met een enkel kunstgrasveld.

De door de gemeente Hardinxveld-Giessendam toegepaste structuur, waarbij een gemeente het nieuwe schoolgebouw tegen een lage vergoeding levert aan een met het bevoegd gezag verbonden rechtspersoon, hield volgens de Hoge Raad in ieder geval wel een btw-relevante levering in.<sup>16</sup> De zaak is verwezen naar Hof Amsterdam, die uiteindelijk tevens zal oordelen of al dan niet sprake is van misbruik (ik vermoed in deze casus overigens van niet).

Voor wat betreft een door de gemeente Aalten toegepaste structuur met een bij de bouw tussengeschoven beheerstichting had Hof Arnhem-Leeuwarden eerder vastgesteld dat sprake was van misbruik. Dit oordeel wordt door de Hoge Raad in een doorwrocht arrest van 25 april 2014 gecasseerd.<sup>17</sup> De zaak wordt verwezen naar Hof Den Bosch.

Een door de gemeente Nijkerk toegepaste structuur werd door Hof Den Bosch aangemerkt als misbruik.<sup>18</sup> Inmiddels heeft belanghebbende tegen dit oordeel cassatie aangetekend. Het zal aldus de tweede keer worden dat de Hoge Raad zich over deze zaak buigt.<sup>19</sup>

Een btw-besparende structuur voor de aanleg van een kunstgrasveld vond genade in de ogen van Hof Arnhem-Leeuwarden: geen misbruik. Hier heeft de staatssecretaris inmiddels cassatie aangetekend. Ook deze zaak krijgt dus nog een vervolg bij de Hoge Raad.<sup>20</sup>

## Verbouwingen, investeringsgoederen en recht op aftrek

In juli 2014 oordeelt Hof Den Bosch over de vraag of bepaalde verbouwingswerkzaamheden aan een woon-bedrijfspannd als investeringsgoed kwalificeren en of voor de betreffende kosten sprake is van een recht op aftrek. Het gaat om een belanghebbende die een transportonderneming exploiteert. De vennoten van belanghebbende hebben een woonhuis met een daarvan losstaande loods gekocht. De onroerende zaak is vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting aan hen geleverd. Vervolgens heeft een verbouwing plaatsgevonden, waarbij onder meer een verbinding is gemaakt tussen de woning en de loods. Ook de woning is geheel verbouwd. In geschil is of belanghebbende de op de gehele verbouwing drukkende voorbelasting in aftrek mag brengen. Hof Den Bosch oordeelt dat de verbouwingswerkzaamheden een afzonderlijk investeringsgoed vormen, als bedoeld in HvJ 19 juli 2012, zaak C-334/10 (X), NTFR 2013/710. Hierbij is klaarblijkelijk niet van belang dat de werkzaamheden niet hebben geleid tot vervaardiging. Vervolgens moet worden beoordeeld of het investeringsgoed met het oog op de economische activiteiten is aangeschaft; met andere woorden, of belanghebbende het voornemen had om deze aanpassingen mede voor ondernemingsdoeleinden aan te wenden. Aan deze voorwaarde is volgens het hof voldaan, zodat een volledig recht op aftrek bestaat.<sup>21</sup>

### Nieuw besluit laag btw-tarief

Per 16 september 2014 geldt een nieuw besluit over de toepassing van het lage btw-tarief.<sup>22</sup> Voor de lezers van deze uitgave lijken mij de volgende posten van belang. Ik citeer hierbij het besluit:

– post b 8 (het schilderen en stukadoeren van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming): het begrip ‘woning’ is aangepast naar aanleiding van jurisprudentie: woonboten en woonwagens worden onder voorwaarden aangemerkt als woningen in de zin van de post; de bij een woning behorende tuin valt voortaan onder het begrip woning; nader is aangegeven hoe kan worden aangetoond dat is voldaan aan de 2-jaarseis; het spuiten van keukens en binnendeuren valt onder de post, ook als de spuitwerkzaamheden plaatsvinden in de werkplaats van de schilder; het vochtvrij maken van kelders is niet aan te merken als een voorbereidende handeling voor schilder- of stucwerk; (...)

– post b 10: (gelegenheid geven tot kamperen): er is een definitie van het begrip ‘strandhuisje’ opgenomen; de definitie van het begrip ‘verblijf voor een korte periode’ is aangepast;

– post b 11 (het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf enz.): de definitie van het begrip ‘verblijf voor een korte periode’ is aangepast; de verhuur van een (gemeubileerd) appartement aan een short stay-organisatie (bestemd voor verdere doorverhuur door die organisatie) valt onder de post.’

### Btw varia

Een ondernemer heeft op eigen grond een pand laten bouwen. Het gebouw bestaat uit vijf bouwlagen en wordt in 2004 opgeleverd. In het pand zijn met scheidingswanden en toegangsbeveiligingen afzonderlijk verhuurbare ruimtes gecreëerd. Een

gedeelte van het pand is in 2004 vrijgesteld verhuurd. Met de inspecteur is toen de afspraak gemaakt dat voor dit gedeelte in 2004 sprake was van een interne levering en is hierover betaald. In latere jaren worden de resterende delen van het pand successievelijk verhuurd, waarbij tweemaal sprake is van een btw-vrijgestelde verhuur. De inspecteur neemt het standpunt in dat voor deze delen telkens sprake is geweest van een interne levering met bijbehorende btw-verschuldigdheid. Rechtbank Gelderland komt echter tot het oordeel dat het pand voor de beoordeling van de integratieheffing als één geheel moet worden beschouwd. De verschillende ruimten waren namelijk niet juridisch zelfstandig en evenmin voorzien van een eigen in- en opgang. De belastingplichtige wordt aldus in het gelijk gesteld.<sup>23</sup>

Toepassing van het lage tarief voor verbouwingswerkzaamheden, een crisismaatregel die oorspronkelijk per 1 januari 2014 zou aflopen, wordt met zes maanden verlengd. Eén en ander is aangekondigd in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2015.<sup>24</sup>

Volgens de Hoge Raad kan de omzet uit de vrijgestelde verkoop van voormalige huurwoningen door een woningcorporatie onder omstandigheden buiten de pro-rataberekening voor het recht op aftrek blijven. Het betrof een woningcorporatie die geen beleid had om huurwoningen na een bepaalde termijn te verkopen. Volgens de Hoge Raad houdt dit tevens in dat de verkoop van de huurwoningen op zichzelf staat en niet een noodzakelijk verlengstuk is geweest van de desbetreffende bedrijfsactiviteit van belanghebbende, te weten verhuur van woningen. Klaarblijkelijk hoeft de verkoop alleen bij de berekening van de pro rata te worden meegenomen als de verkoop is gepland.<sup>25</sup>

## OVERDRACHTSBELASTING

### Zesmaandstermijnen; terug van weggeweest

De tijdelijke verruiming van de doorverkoopfaciliteit van art. 13 WBR (was 36 maanden, nu weer 6 maanden) en de projectontwikkelings-samenloopvrijstelling van art. 15, lid 6, WBR (24 maanden, nu weer 6 maanden) lopen per 1 januari 2015 af. Voortaan geldt in beide gevallen weer een termijn van zes maanden.<sup>26</sup> Bij de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2015 heeft de staatssecretaris van Financiën dit nader toegelicht:<sup>27</sup>

‘Het verlengen dan wel structureel maken van deze regelingen heeft uiteraard ook flinke budgettaire consequenties. Er moesten derhalve keuzes gemaakt worden en in dat kader heeft het kabinet er niet voor gekozen om de verruiming van de termijnen in de overdrachtsbelasting van de doorverkoopfaciliteit en de vrijstelling bij samenloop te verlengen of structureel te maken.’

De ‘oude’ termijnen blijven van toepassing in situaties waarin de eerste verkrijging, respectievelijk het eerste gebruik plaatsvond vóór 2015. Ingeval een onroerende zaak bijvoorbeeld op 1 december 2014 wordt verkregen, geldt de doorverkoopfaciliteit nog voor opvolgende verkrijgingen van deze onroerende zaak tot en met 1 december 2017. Voor de onroerende zaak die op 1 december 2014 in gebruik wordt genomen, geldt de

samenloopvrijstelling nog voor de verkrijging van deze onroerende zaak tot en met 1 december 2016.

### Belastingsschuld bij voorwaardelijke vrijstelling

De interne reorganisatievrijstelling kent onder meer als voorwaarde dat het betreffende concern gedurende drie jaar in stand blijft. Wordt het concern binnen deze periode toch verbroken, dan is op dat moment sprake van een belastbaar feit, zo oordeelt de Hoge Raad in oktober van het afgelopen jaar.<sup>28</sup>

Het betrof een belanghebbende die op 31 december 2004 de juridische eigendom van een onroerende zaak had verkregen. De verkrijging was vrijgesteld vanwege toepassing van de interne reorganisatievrijstelling. Op 1 maart 2007 waren alle aandelen in belanghebbende aan een vennootschap buiten het concern geleverd. Omdat belanghebbende hierdoor niet meer voldeed aan de 'driejarenvoorwaarde' van de vrijstelling, legde de inspecteur een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op. Volgens belanghebbende was de belastingsschuld echter ontstaan op 31 december 2004, zodat de mogelijkheid tot naheffen reeds op 31 december 2009 was vervallen.

De Hoge Raad overweegt dat indien een vrijstelling een voorwaardelijk karakter heeft, en vanaf enig moment niet langer wordt voldaan aan de vrijstellingsvoorwaarde(n), de belastingsschuld pas ontstaat op dat latere moment. Voor belanghebbende was de belastingsschuld pas op 1 maart 2007 ontstaan. De naheffingsaanslag was daarom tijdig opgelegd.

### Economische eigendom EVRM-proof

In een arrest uit juli 2014 laat de Hoge Raad zich uit over de fundamentele vraag of de heffing ter zake van de verkrijging van economische eigendom verenigbaar is met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) en dan met name art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM, dat ziet op de bescherming van het eigendomsrecht. Uit de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) is af te leiden dat belastingwetgeving voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar moet zijn.

Belanghebbende, die een samenwerkingsverband was aangegaan voor een bouwproject en achteraf werd geconfronteerd met een onvoorziene naheffing ter zake van de verkrijging van economische eigendom, betoogde dat het begrip 'economische eigendom' uit de WBR niet EVRM-proof was.

De Hoge Raad oordeelt evenwel dat de 'economische eigendom' de toets van het EVRM wel degelijk doorstaat. De raad verwijst hierbij naar de conclusie van A-G Wattel.<sup>29</sup> Deze laatste overweegt onder meer:

'6.10. (...) De overdrachtsbelasting werd immers door professionals zoals A en de belanghebbende juist ontgaan door obligatoir alles over te dragen behalve de juridische eigendom. De wetgever was daardoor gedwongen nieuwe, buiten de civielrechtelijk gebaande paden liggende en daardoor in zekere mate vage termen te gebruiken. Hij was daarbij aanvankelijk nog te precies door overgang van het risico van tenietgaan als criterium te stellen, welk risico vervolgens door professionals zoals A en de belanghebbende prompt

eveneens uit de overdracht weggecontracteerd werd. Daardoor was de wetgever min of meer gedwongen om uit te wijken naar een nog minder precieze term, nl. enig risico van waardeverandering, met uitzondering van een kaal recht op levering.'

Volgens de advocaat-generaal is onder dergelijke omstandigheden het gebruik van termen met een zekere vaagheid toegestaan door het EHRM. De Hoge Raad sluit zich hierbij aan.<sup>30</sup>

### Woningen en het tarief van 2%

In het afgelopen jaar waren er wederom de nodige procedures over toepassing van het 2%-tarief voor woningen.

Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant zijn onroerende zaken als woningen aan te merken, en geldt het 2%-tarief, wanneer de onroerende zaken op het moment van levering naar hun aard bestemd zijn voor bewoning. De betreffende onroerende zaken maakten deel uit van een complex van oorspronkelijk vier woningen dat meer dan tien jaar als school in gebruik was geweest. Voor deze bestemming waren de woningen destijds met een aan de voorzijde gelegen corridor met elkaar verbonden en was tussen de woonblokken een gymlokaal gebouwd. Inmiddels was het complex al ruim twee jaar niet meer in gebruik en had de eigenaar (de gemeente Breda) de onroerende zaken als woning te koop aangeboden. In november 2011 vond de overdracht van een tweetal onroerende zaken plaats, waarbij de gemeente zich verbond om nog de corridor en de gymzaal te slopen. Na deze werkzaamheden zouden de onroerende zaken ook daadwerkelijk als woning worden betrokken. De omstandigheid dat de onroerende zaken ten tijde van de overdracht nog moesten worden verbouwd, was naar het oordeel van de rechtbank te vergelijken met de situatie van een cascowoning. Ook de omstandigheid dat ten tijde van de levering de corridor en het gymlokaal nog niet waren afgebroken, maakte niet dat geen sprake was van woningen, zo meent de rechtbank. Het lage tarief is aldus van toepassing.<sup>31</sup>

Dezelfde Rechtbank Zeeland-West-Brabant weigert toepassing van het lage tarief voor een onroerende zaak die oorspronkelijk in gebruik was als woning, maar nadien was verbouwd voor zakelijk gebruik. Door deze verbouwing was de zaak naar zijn aard niet meer bestemd voor bewoning, zo meende de rechtbank. Op het moment van de verkrijging door belanghebbende in 2013 was de onroerende zaak al enige jaren in gebruik als kantoor. Ook rustte de facto geen woonbestemming op het pand. Het lage tarief voor de verkrijging van woningen was dan niet van toepassing, zo oordeelde de rechtbank. Het feit dat de zaak vrij eenvoudig weer geschikt kon worden gemaakt voor bewoning deed hier niet aan af.<sup>32</sup>

In maart 2014 krijgt Rechtbank Den Haag te maken met een onroerende zaak met de bestemming 'wonen (maatschappelijke woonzorg)' die feitelijk gebruikt werd als kantoor en als woning. Volgens de rechtbank was de zaak niettemin bestemd voor gebruik als een verzorgingsinstelling. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat een onroerende zaak die bestemd is voor gebruik als een verpleeg- of verzorgingsinstelling of ziekenhuis voor de toepassing van het 2%-tarief niet als woning kan worden aangemerkt.<sup>33</sup> De rechtbank komt aldus tot de conclusie dat het normale tarief moet worden toegepast.<sup>34</sup>

En dan waren er nog de procedures over de bij invoering van het 2%-tarief gehanteerde terugwerkende kracht. Om uitstelgedrag te voorkomen, was goedgekeurd dat het tarief van 2% al met ingang van 15 juni 2011 kon worden toegepast.<sup>35</sup> Belanghebbenden met een verkrijging die plaats had gevonden vóór 15 juni 2011 moesten derhalve nog steeds het volle pond betalen. Sommige van deze woningverkrijgers legden zich hierbij niet neer en gingen in bezwaar en beroep. Hierbij werd onder meer aangevoerd dat sprake was van schending van het EVRM en het Internationale Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (IVBPR). In een arrest uit 2013 had de Hoge Raad een beroep op deze internationale verdragen van de hand genomen.<sup>36</sup>

Onder verwijzing naar dit arrest wijst in maart 2014 Hof Arnhem-Leeuwarden het beroep van een belanghebbende van de hand.<sup>37</sup> Ook een beroep op het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie vindt geen gehoor bij het hof. De Hoge Raad heeft inmiddels het cassatieberoep tegen deze uitspraak ongegrond verklaard onder verwijzing naar art. 80a Wet RO.<sup>38</sup>

In 2013 wees de Hoge Raad in deze situatie ook een beroep op schending van het gelijkheidsbeginsel van de hand.<sup>39</sup> Hof Den Bosch volgt deze lijn in een uitspraak uit januari 2014; toepassing van het lage tarief voor een verkrijging vóór 15 juni 2011 wordt afgewezen.<sup>40</sup>

Voor woningen verkregen vóór 15 juni 2011 lijkt het normale tarief aldus onafwendbaar.

#### Overdrachtsbelasting; nieuwe beleidsbesluiten

Op 3 juni 2014 verschijnt een nieuw beleidsbesluit over het belastbare feit.<sup>41</sup> Naast de nodige redactionele wijzigingen bevat het besluit een goedkeuring voor de inkoop van eigen aandelen door een beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal. Verder een goedkeuring voor de aan- en verkoop van onroerende zaken door een rechtsvorm zonder rechtspersoonlijkheid en voor enkele overdrachtsbelastingaspecten bij een door de notariële praktijk ontwikkeld alternatief koop- en leveringssysteem van onroerende zaken. Het besluit behandelt ook verkrijgingen door (buitenlandse) rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid (bijvoorbeeld een commanditaire vennootschap, fonds voor gemene rekening of een Duits Sondervermogen) waarbij het voorkomt dat de beheerder/bewaarder geheel of ten dele voor rekening van de vennoten/deelnemers onroerende zaken verkrijgt of overdraagt, zodat sprake is van een splitsing tussen de juridische en economische eigendom van de onroerende zaak. De staatssecretaris keurt onder voorwaarden goed dat in een dergelijke situatie alleen overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van de juridische eigendom; heffing over de verkrijging van de economische eigendom blijft achterwege.

Op 11 september 2014 verschijnt een nieuw beleidsbesluit over verkoop onder voorwaarden.<sup>42</sup> Dit besluit bevat enige ondergeschikte versoepelingen ten opzicht van het eerdere besluit over dit onderwerp uit 2011.

#### Datacenter-arrest

Een vennootschap die datacenters exploiteert, voldoet niet aan de doeleis en kwalificeert daarom niet als een art. 4-lichaam. Bij inkoop van eigen aandelen is dan geen overdrachtsbelasting verschuldigd, zo bevestigt de Hoge Raad in een arrest van 10 oktober 2014. De raad volgt hiermee Hof Arnhem-Leeuwarden, dat overwoog dat de terbeschikkingstelling van ruimte ondergeschikt was aan de andere dienstverlening, zoals de garantie van continue stroomvoorziening en het constant houden van de temperatuur en luchtvochtigheid in de datacenters. De omstandigheid dat de omvangrijke en kostbare technische voorzieningen die in de datacenters zijn aangebracht krachtens art. 3:3 BW als onroerend moeten worden beschouwd, noopt niet tot een ander oordeel, aldus de Hoge Raad.<sup>43</sup>

#### Overdrachtsbelasting; varia

Aan belanghebbende is een onroerende zaak geleverd onder ontbindende voorwaarde. Belanghebbende heeft overdrachtsbelasting voldaan. Nadat belanghebbende de ontbindende voorwaarde heeft ingeroepen, heeft zij verzocht om teruggaaf van overdrachtsbelasting op grond van art. 19 WBR. De inspecteur heeft deze teruggaaf geweigerd. In geschil is of dat terecht is. Rechtbank Gelderland oordeelt dat sprake is van een 'echte' ontbindende voorwaarde en niet van een sale-and-leaseback-transactie met terugkoopoptie. Het door belanghebbende niet aan de verkoper teruggegeven bedrag heeft bovendien geen betrekking op de onroerende zaak. De situatie van vóór de levering is zowel feitelijk als rechtens hersteld, zo oordeelt de rechtbank. De teruggaaf is daarom ten onrechte geweigerd.<sup>44</sup>

In een arrest uit januari van afgelopen jaar laat de Hoge Raad zijn licht schijnen op de economische eigendom. Het betreft de volgende casus. Belanghebbende heeft obligatoir van een vennootschap 21% verkregen van het recht op waardeveranderingen van grond waarop een opstal staat. De betreffende overeenkomst bepaalt verder dat de vennootschap/eigenaar 'geacht wordt' zich een recht op erfpacht voorbehouden te hebben. In verband hiermee moet de vennootschap jaarlijks een 'canon' betalen aan de gerechtigden tot de waardeveranderingen, waaronder belanghebbende. Volgens de Hoge Raad is sprake van de verkrijging van economische eigendom. De in aanmerking te nemen maatstaf van heffing wordt niet verminderd met de waarde van de 'economisch' voorbehouden erfpacht.<sup>45</sup>

#### Ten slotte

Wederom een persoonlijke selectie uit de fiscale ontwikkelingen van het afgelopen jaar. Rest mij nog om u een gezond en in alle opzichten voorspoedig 2015 toe te wensen.

**Redmar Wolf is verbonden aan Baker & McKenzie Amsterdam, bijzonder hoogleraar indirecte belastingen aan de VU Amsterdam en redactielid van deze uitgave.**

- 1 <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/circulaires/2014/12/17/wijziging-in-de-belastingheffing-met-ingang-van-2015>.
- 2 HR 21 februari 2014, nr. 09/02220, *NTR* 2014/1133.
- 3 HvJ EU 8 november 2012, zaak C-299/11 (gemeente Vlaardingen), *NTR* 2012/2649.
- 4 HvJ EU 10 september 2014, nr. C-092/13 (gemeente Den Bosch), *NTR* 2014/2428.
- 5 HR 28 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3439, *NTR* 2015/311.
- 6 HR 10 januari 2014, nr. 09/01485, *NTR* 2014/590.
- 7 Zie ook: HR 3 februari 2006, nr. 41751, ECLI:NL:HR:2006:AV0823, *BNB* 2006/314.
- 8 HR 12 december 2014, nr. 13/01646, ECLI:NL:HR:2014:3566.
- 9 Hof Den Haag 8 februari 2013, nr. BK-11/00970.
- 10 Belanghebbende had zich in de procedure voor de Hoge Raad niet op de rechtstreekse werking van de Btw-richtlijn beroepen.
- 11 Zie bijvoorbeeld M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, 'Herzien?!' in *WFR* 2014/1474 en M.W.C. Soltysik, 'Btw, leegstand, instandhoudings- en verbeteringskosten: It's still the same' in *NTR* 18 december 2014 (artikel).
- 12 HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, *NTR* 2014/1586.
- 13 Besluit van 25 november 2011, BLKB 2011/641M, *NTR* 2012/43.
- 14 HR 8 augustus 2014, *NTR* 2014/2143.
- 15 Hof Den Haag 18 april 2014, nr. 13/01172, *NTR* 2014/2280.
- 16 HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:940, *NTR* 2014/1301.
- 17 HR 25 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:979, *NTR* 2014/1300.
- 18 Hof Den Bosch 29 januari 2014, *NTR* 2014/1134.
- 19 De uitspraak van Hof Den Bosch volgde op een verwijzing in HR 27 april 2012, nr. 10/02878, *NTR* 2012/1168.
- 20 Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305, *NTR* 2014/2523.
- 21 Hof Den Bosch 25 juli 2014, nr. 09/00107, *NTR* 2014/2622.
- 22 Omzetbelasting. Toelichting Tabel I, Besluit van 4 september 2014, BLKB2014/123M, *NTR* 2014/2672.
- 23 Rechtbank Gelderland 23 september 2014, *NTR* 2014/2623.
- 24 Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 3 (memorie van toelichting).
- 25 HR 6 juni 2014, nr. 12/05835, *NTR* 2014/1781.
- 26 Zie hierover ook: Besluit staatssecretaris van Financiën 18 december 2014, nr. BLKB2014/2176M, *Stcrt.* 2014, 36881.
- 27 Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 10 (nota naar aanleiding van het verslag).
- 28 HR 10 oktober 2014, nr. 13/06391, *NTR* 2014/2621.
- 29 Conclusie A-G Wattel 29 januari 2014, nr. 13/02731, *NTR* 2014/977.
- 30 Hoge Raad 11 juli 2014, nr. 13/02731, *NTR* 2014/1931.
- 31 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 20 oktober 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:6819.
- 32 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 30 oktober 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:7471.
- 33 Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011-12, 33003, nr. 3, p. 115.
- 34 Rechtbank Den Haag 27 maart 2014, ECLI:NL:RBDHA:2014:5655, *NTR* 2014/1504.
- 35 Via een beleidsbesluit van de staatssecretaris was goedgekeurd dat de verkrijging van een woning naar een tarief van 2% per 15 juni 2011 inging (besluit van 1 juli 2011, nr. BLKB2011/1290M). In art. XXXVIII Wet Belastingplan 2012 is bepaald dat art. XVI Wet Belastingplan 2012 (het artikel waarin de tariefswijziging van art. 14 WBR is opgenomen) terugwerkt tot en met 15 juni 2011.
- 36 HR 14 juni 2013, nr. 12/03630, *NTR* 2013/1551.
- 37 Hof Arnhem-Leeuwarden 18 maart 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:2263.
- 38 HR 24 oktober 2014, nr. 14/02174, *NTR* 2014/2594.
- 39 HR 14 juni 2013, nr. 12/04290, *NTR* 2013/1584.
- 40 Hof Den Bosch 23 januari 2014, nr. 12/00656, *NTR* 2014/1298.
- 41 Overdrachtsbelasting. Belastbaar feit, besluit van 3 juni 2014, nr. BLKB/2014/194M, *Stcrt.* 2014, 15967.
- 42 Omzetbelasting en overdrachtsbelasting. Verkoop onder voorwaarden, besluit van 11 september 2014, nr. BLKB2014/112M, *Stcrt.* 2014, 26406.
- 43 HR 10 oktober 2014, *NTR* 2014/2669.
- 44 Rechtbank Gelderland 18 november 2014, 13/05850, ECLI:NL:RBGEL:2014:7088.
- 45 HR 10 januari 2014, nr. 13/00266, *NTR* 2014/882.